



Consejo Técnico
de la Contaduría Pública
CTCP

CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA

CONVERGENCIA CON LAS NORMAS INTERNACIONALES
DE INFORMACIÓN FINANCIERA (NIIF) EN COLOMBIA

SERIE INFORMACIÓN FINANCIERA Y CONTABILIDAD

Documento de Orientación Técnica 005
Orientaciones Técnicas sobre la
Aplicación de la NIIF para las Pymes

Adopción por primera vez de la NIIF para las Pymes

ORIENTACIONES TÉCNICAS NIIF PARA LAS PYMES

aeca

Asociación Española de Contabilidad
y Administración de Empresas



INSTITUTO NACIONAL
DE CONTADORES PÚBLICOS
COLOMBIA



BANCO MUNDIAL
BIRF • AIF | GRUPO BANCO MUNDIAL

**Convergencia con las Normas Internacionales de Información
Financiera (NIIF) en Colombia**

SERIE INFORMACIÓN FINANCIERA Y CONTABILIDAD

Documento de Orientación Técnica 005.

**Orientaciones Técnicas sobre la aplicación de la NIIF para
las Pymes**

Adopción por primera vez de la NIIF para las Pymes

Autor:

Antonio Barral Rivada

Dirección del Proyecto:

Gabriel Suárez Cortés

Horacio Molina Sánchez

Revisión Técnica:

Wilmar Franco Franco (presidente del CTCP)

Néstor Jiménez (contador público)

Daniel Sarmiento Pavas (consejero del CTCP)

Gustavo Serrano Amaya (consejero del CTCP)

Gabriel Suárez Cortés (consejero del CTCP)

Jorge Suárez Tirado (consultor del Banco Mundial)

Índice

Presentación	6
1. Introducción	6
2. Consideraciones previas de una entidad al afrontar un proceso de cambio de modelo contable	15
3. Cuándo aplicar la sección de primera adopción de la NIIF para las Pymes	20
4. Políticas contables: alcance y preparación inicial	27
5. Excepciones obligatorias a la aplicación retroactiva de la NIIF para las Pymes	31
5.1. Estimaciones realizadas por la entidad	31
5.1.1. Aspectos generales	31
5.1.2. Exigencia de uniformidad entre estimaciones según la NIIF para las Pymes y estimaciones PCGA	31
5.1.3. Actuación ante nueva información a posteriori	35
5.2. Bajas en cuentas de instrumentos financieros	37
5.3. Contabilidad de coberturas	40
5.3.1. Base normativa	40
5.3.2. Motivos de la excepción	41
5.4. Participaciones no controladoras	42
5.5. Participaciones discontinuadas	43
6. Exenciones a los requerimientos de la NIIF para las Pymes	44
6.1. Combinaciones de negocios	44
6.1.1. Ámbito de aplicación y alcance	44
6.1.2. Valor de la plusvalía	46
6.2. Transacciones con pagos basados en acciones	48
6.2.1. Ámbito de aplicación y alcance	48

6.2.2. Transacciones con pagos basados en acciones liquidadas con instrumentos de patrimonio	50
6.2.3. Transacciones con pagos basados en acciones liquidadas en efectivo	51
6.3. Valor razonable como costo atribuido	53
6.4. Revaluación como costo atribuido	56
6.5. Diferencias de conversión acumuladas	59
6.5.1. Base normativa	59
6.5.2. Exención general	59
6.6. Estados financieros separados	61
6.6.1. Base normativa	61
6.6.2. Exención general	61
6.7. Instrumentos financieros compuestos	64
6.8. Impuestos diferidos	66
6.9. Acuerdos de concesión de servicios	67
6.9.1. Base normativa	67
6.9.2. Exención general	68
6.10. Actividades de extracción	69
6.11. Arrendamientos	70
6.11.1. Determinación de si un contrato contiene un arrendamiento	70
6.11.2. Determinación del valor del activo arrendado cuando dicho valor no está disponible	72
6.12. Pasivos por retiro de servicio incluidos en el costo de Propiedades, Planta y Equipo	75
6.12.1. Base normativa	75
6.12.2. Exención general	75
7. Resumen de los principales efectos de la primera adopción en los componentes del estado de posición financiera	79

7.1. Efectivo y equivalentes al efectivo	79
7.2. Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	79
7.3. Activos financieros (excluidos los valores mencionados en los apartados 7.1, 7.2, 7.10 y 7.11)	79
7.4. Inventarios	82
7.5. Propiedades, Planta y Equipo	83
7.6. Propiedades de Inversión	84
7.7. Activos Intangibles	84
7.8. Activos biológicos	85
7.9. Inversiones en asociadas	86
7.10. Acreedores comerciales y otras cuentas por pagar	86
7.11. Pasivos financieros (excluidos los importes mencionados en los apartados 7.3 y 7.15)	86
7.12. Pasivos y activos por impuestos corrientes	86
7.13. Pasivos y activos por impuestos diferidos	87
7.14. Provisiones	87
7.15. Participaciones no controladoras, presentadas dentro del patrimonio	88
7.16. Capital emitido y reservas atribuibles a los propietarios de la controladora	88
8. Información específica a suministrar en la adopción por primera vez de la NIIF para las Pymes	89
8.1. Información general a revelar en la adopción por primera vez de la NIIF para las Pymes	89
8.2. Información explicativa del paso de los PCGA a la NIIF para las Pymes	91
9. Aspectos operativos a considerar	94
9.1. Aspectos sobre procesos y sistemas	94
9.2. Aspectos organizativos	96
9.3. La adopción de la NIIF para las Pymes como proyecto	98

10. Caso elaboración del ESFA	103
Referencias	110

El Documento de Orientación Técnica está elaborado sobre la base de la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para Pequeñas y Medianas Entidades (Pymes) o NIIF para las Pymes, emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) el 9 de julio de 2009.

Los casos y ejemplos contenidos en este Documento de Orientación Técnica no incluyen los posibles efectos impositivos de acuerdo con la legislación fiscal colombiana.

Presentación

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) constituyen el conjunto de normas contables con mayor aceptación a nivel mundial. El desarrollo de las tecnologías, entre ellas las referidas a las de comunicación de datos, ha facilitado la movilidad de los recursos entre los diferentes mercados financieros en el planeta. Hoy día, los inversores y las entidades demandantes de financiación con cierta dimensión acuden a los mercados financieros internacionales para captar recursos.

Los costos de las transacciones en estos mercados se reducen sensiblemente si existe información sobre los demandantes de recursos y, si además, esta información está elaborada y revisada con estándares de calidad y criterios comparables. No es aventurado afirmar que, en materia de información financiera y aseguramiento de la información, se ha producido una gran transformación del panorama existente respecto al siglo XX.

La transformación exige la puesta en marcha de medidas destinadas, a corto plazo, a ofrecer mecanismos que faciliten la transición a un nuevo marco de información financiera y, a largo plazo, la transformación de las enseñanzas en este nuevo marco.

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) ha promovido, entre otras muchas medidas, la elaboración de documentos de Orientación Técnica para la convergencia con las NIIF y con la NIIF para las Pymes que versan sobre algunos de los temas más relevantes de las normas, así como dos Documentos de Orientación Pedagógica para la enseñanza, tanto de las NIIF como de las Normas de Aseguramiento de la Información (NAI). En este proyecto hemos contado con el apoyo financiero del Banco Mundial, el cual muestra un permanente compromiso con la implantación exitosa de estos estándares internacionales. Desde el punto de vista técnico, hemos contado con la colaboración de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (Aeca). Aeca cuenta con una dilatada experiencia de más de 35 años emitiendo documentos que orientan la práctica contable en España, de los cuales cuenta con una década de experiencia en la implantación de las NIIF para las empresas españolas cotizadas en los mercados de valores.

Estos documentos se organizan en dos series: Información Financiera y Contabilidad y Educación. La serie de Información Financiera y Contabilidad comenzó con la edición de la Orientación Técnica N° 001 “Contabilidad bajo los nuevos marcos técnicos normativos”. A este se añaden 10 documentos elaborados en este marco de colaboración con el Banco Mundial y Aeca.

Los documentos de la serie de Información Financiera y Contabilidad son documentos que están dirigidos a los preparadores de información financiera de las compañías colombianas, a los inversores, profesionales en materia contable, auditores, académicos y a cualquier otro interesado en profundizar su comprensión de la normativa contable.

Los documentos se han diseñado bajo tres premisas: **primero**, un elevado rigor conceptual; **segundo**, una gran cantidad de ejemplos y situaciones concretas de aplicación y, **tercero**, la adaptación al medio colombiano. Cada documento establece las fuentes normativas internacionales consideradas, que son las que se encontraban vigentes al comenzar el proyecto en julio de 2014.

Los temas seleccionados para estos documentos de la serie de Información Financiera y Contabilidad están relacionados con las áreas que contienen un mayor número de aspectos novedosos y que puedan ser de más amplio interés, distinguiendo los dos marcos de información financiera previstos por el International Accounting Standards Board (IASB): las NIIF Completas y la NIIF para las Pymes (versión de 2009).

Los documentos **segundo** y **tercero** se destinan al Marco Conceptual, pues son la clave de bóveda de todo el armazón intelectual de los pronunciamientos del IASB. El Marco Conceptual es un pronunciamiento importante en la estructura normativa del IASB por dos motivos fundamentales: por un lado, sirve de guía para la emisión o modificación de los estándares, así como para la solución de las transacciones no reguladas. Por otro, al ser el fundamento de la normativa, constituye una herramienta básica para comprender y justificar los estándares de información financiera. Esta segunda motivación es la que soporta el enfoque de enseñanza basada en el Marco Conceptual, auspiciada por el IASB.

El **cuarto** y **quinto** documentos se destinan a la Adopción por primera vez. Este es un cambio significativo en los procesos de elaboración de información financiera de una entidad. Con la finalidad de facilitar la comparabilidad de la información, se asume el principio de aplicación retroactiva de los criterios contenidos en las NIIF; sin embargo, la restricción costo *vs* beneficio justifica excepciones obligatorias a este criterio o permite exenciones voluntarias a este criterio en la adopción por primera vez.

El **sexto** y **séptimo** documentos tratan la regulación sobre Propiedades, Planta y Equipos. Estos recursos son uno de los activos más significativos en un gran número de industrias, al tratarse de elementos que pueden llegar a controlarse a través de diferentes instrumentos jurídicos, que requieren periodos prolongados de recuperación.

Los documentos **octavo** y **noveno** tratan sobre los activos y pasivos financieros. Los activos y pasivos financieros son elementos del estado de situación financiera muy frecuentes en compañías de cierta dimensión, de gran relevancia en determinados

sectores como el financiero o las compañías aseguradoras, y caracterizados en un gran número de casos por una gran complejidad, en relación con la comprensión de los efectos de los instrumentos como con su propia valoración. Adicionalmente, la regulación sobre instrumentos financieros ha experimentado una importante modificación que se encuentra en el periodo transitorio para su entrada en vigor. La aprobación de la NIIF 9, que modifica sustancialmente la NIC 39, supone nuevos criterios de clasificación de carteras; nuevos criterios de medición, inicial y posterior; un nuevo régimen de medición del deterioro de los activos financieros y, finalmente, un nuevo enfoque en la contabilidad de los instrumentos derivados y la contabilidad de coberturas.

Los documentos **décimo** y **undécimo** de la serie se reservan a las combinaciones de negocios. Estas son operaciones de una gran trascendencia en el mundo empresarial. Las fusiones y adquisiciones de negocios son transacciones complejas y con múltiples aspectos a considerar al informar sobre ellas. Por citar algunos, destacar los referidos al método de adquisición tales como la identificación del adquirente; la fecha de adquisición; la valoración de los elementos objeto de la combinación y la valoración de la contrapartida entregada.

La segunda serie de documentos se reserva a la educación de estos estándares contables internacionales y a los recogidos en las NIA. Por ese motivo, se han editado dos Documentos de Orientación Pedagógica. Los Documentos de Orientación Pedagógica están dirigidas fundamentalmente a profesores universitarios o a instructores en materia de NIIF y de NAI en sus actividades de formación de los departamentos financieros, de contabilidad, auditoría interna o los despachos de firmas dedicadas a los servicios de auditoría y revisoría fiscal.

Los Documentos de Orientación Pedagógica pretenden ofrecer un marco metodológico, un conjunto de métodos de enseñanza y un panel de métodos de evaluación dirigidos a la enseñanza de las NIIF y de las NAI. Estos documentos desarrollan ejemplos del proceso de enseñanza-aprendizaje desde la definición de los objetivos de aprendizaje, el diseño de métodos de enseñanza y la propuesta de métodos de evaluación.

El primer documento de la serie de Educación ofrece orientaciones pedagógicas para la enseñanza de las NIIF y de la NIIF para las Pymes. El enfoque educativo del IASB, basado en conceptos, se desenvuelve en tres niveles que profundizan progresivamente en el grado de dominio de los conceptos. Los Documentos de Orientación Pedagógica suscriben dicho modelo de enseñanza de los conocimientos. Para cada nivel establece la tipología de contenidos y los enfoques de enseñanza con base en su complejidad y en el grado de criterio profesional requerido.

Por otra parte, la formación de los contadores públicos requiere no sólo el aprendizaje de conocimientos; también exige el desarrollo de competencias intelectuales, el entrenamiento de habilidades profesionales, la formación en valores, ética y actitudes que exigen de los programas educativos la incorporación de enfoques sustentados en el modelo pedagógico de competencias y que en el ámbito de la información financiera encuentran una referencia obligada en las Normas Internacionales de Educación emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC, por sus siglas en inglés).

El segundo documento de la serie se destina a elaborar orientaciones pedagógicas para la aplicación de las Normas Internacionales de Auditoría. Este documento ha tomado como referencia el material educativo elaborado por la IFAC: “Guía para el Uso de las Normas Internacionales de Auditoría en las Auditorías de las Entidades de Pequeña y Mediana Dimensión” (*Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities*).

Los documentos han sido redactados por los autores asignados por Aeca y referidos en cada documento. Posteriormente, han sido sometidos a sucesivos procesos de revisión y adaptación al medio colombiano por parte de los consejeros del CTCP y de colaboradores suyos y del Banco Mundial; en concreto, además de los consejeros, han colaborado los contadores públicos Néstor Jiménez y Jorge Suárez. Tanto a los autores como a los revisores expresamos nuestra gratitud por el esfuerzo desplegado y que ha dado como resultado unos documentos de elevada calidad.

El CTCP quiere expresar su gratitud también al Banco Mundial por el apoyo antes referido y el reconocimiento a la labor desplegada por su funcionaria, la señora Jeannette Estupiñán Rojas. Asimismo, expresamos nuestro agradecimiento al Instituto Nacional de Contadores Públicos (INCP) por su respaldo en esta iniciativa.

Bogotá, D.C. junio de 2015

Wilmar Franco Franco

Presidente del CTCP

Gustavo Serrano Amaya

Consejero

Daniel Sarmiento Pavas

Consejero

Gabriel Suárez Cortés

Consejero

Consejo Técnico de la Contaduría Pública
Organismo adscrito al Ministerio de Comercio, Industria y Turismo.

GUSTAVO SERRANO AMAYA

Consejero

GABRIEL SUÁREZ CORTÉS

Consejero

1. Introducción

El marco regulatorio que ofrece la normativa emitida por el International Accounting Standard Board (IASB) constituye un repertorio de normas contables completo y exhaustivo, por cuanto comprende la práctica totalidad de hechos económicos que ocurren en las entidades y que, como tales, son susceptibles de ser registrados en su información financiera. Además, en el caso que algún hecho particular y excepcional no se considerase por ninguna de las normas, siempre se podrá aplicar el marco de conceptos como principios interpretativos válidos.

Hay investigaciones que analizan el efecto favorable de la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (en adelante, NIIF) sobre los mercados de valores al aumentar la calidad de la información y su comparabilidad, como el realizado por Platikanova y Perramón¹ (2012) sobre 966 empresas de cuatro países europeos, así como el realizado por Vázquez-Quevedo *et al*² (2013) sobre la implementación de las NIIF en 20 países latinoamericanos.

En 2009, el IASB emitió una norma adaptada a las pequeñas y medianas empresas, la Norma Internacional de Información Financiera para las Pymes (NIIF para las Pymes), en la que se trató de obtener una versión reducida de normas internacionales de contabilidad para lo que ha omitido temas no relevantes para las Pymes, ha reducido la opcionalidad de tratamientos contables y ha simplificado los criterios de reconocimiento, medición, presentación y revelación. En total, 230 páginas (en su versión original), que se complementan de momento con siete *Questions & Answers* sobre temas muy concretos y un amplio material didáctico, traducido todo ello al castellano.

La NIIF para las Pymes surge como un producto adaptado de las NIIF completas para las entidades que no tienen la obligación de emitir información financiera para el público en general. El desarrollo regulatorio en esta norma toma como referencia la evolución de las NIIF completas, efectuándose interpretaciones a través de las citadas *Questions & Answers*. Actualmente, se está cerrando el primer ciclo de revisión de la versión de 2009, lo que proporciona de estabilidad al marco contable a aplicar por las Pymes.

Aunque con una vigencia algo menos generalizada que las Normas Internacionales de Información Financieras NIIF completas, su difusión no es desdeñable, teniendo presente

¹ Platikanova, P. y Perramon, J. (octubre-diciembre, 2012). Consecuencias económicas de la adopción por primera vez de las NIIF en Europa. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* XLI(156), 497-520.

² Vázquez-Quevedo, N., Carril-Márquez, M. A. y Pascual-García, M. (diciembre, 2013). Convergencia y adopción de NIIF en Latinoamérica: un análisis de afinidad. *Revista Contabilidad y Auditoría Investigaciones en Teoría Contable* 38, 55-103.

que la norma se emitió hace 5 años. En agosto de 2014, 61 jurisdicciones permitían o requerían la NIIF para las Pymes, 13 adicionales estaban considerando su aplicación. En la mayoría de esas 61 jurisdicciones que permiten o requieren la NIIF para las Pymes, se permite la aplicación alternativa de las NIIF completas.

La adopción de las normas internacionales en una jurisdicción implica decisiones por parte de los emisores de normas locales y por parte del IASB. Los emisores de normas de cada país tienen la responsabilidad de tomar la decisión sobre la adopción de las NIIF y la forma de hacerla y adaptarla a su marco jurídico. Una vez decidido lo anterior, con la finalidad de hacer comparable la información a nivel global, reside en el IASB la competencia de decidir la forma de proceder en cuanto a la transición. El IASB considerando las características de la información, y teniendo presente la restricción de los costos, procurará facilitar la transición a este marco normativo, minimizando los impactos operativos no deseados. La función de “bisagra” entre el marco normativo local y el internacional dota de una singular importancia a la sección que se ocupa de la transición a la NIIF para las Pymes.

Hay que tener presente que los trabajos para confeccionar la NIIF para las Pymes comenzaron posteriormente a la emisión, en junio de 2003, de la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*, por lo que la NIIF para las Pymes hizo suyo uno de los objetivos de esta norma, que era el de poner reglas homogéneas en la adopción por primera vez de las NIIF y aliviar el costo de preparación de la información mediante la inclusión de excepciones y exenciones. Como es evidente, ese objetivo se agudizó y simplificó en la NIIF para las Pymes, tal y como se expresó de forma general en los Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF para las Pymes, en los que se comentan las circunstancias por las que las Pymes son diferentes a las empresas más grandes obligadas a rendir cuentas a efectos de emisión de información financiera (FC 42):

- a) “los usuarios de los estados financieros de la entidad y sus necesidades de información;
- b) cómo utilizan los estados financieros esos usuarios;
- c) el alcance y la amplitud de la pericia contable disponible para la entidad; y
- d) la capacidad de las Pymes para asumir los costos de seguir las mismas normas que las entidades más grandes que tienen obligación pública de rendir cuentas”.

Con base en lo anterior, de forma coherente con el Marco Conceptual, y dada la naturaleza y el grado de diferencias entre las NIIF completas y una NIIF para las Pymes, el consejo concluyó que la relación costo-beneficio debe evaluarse en relación con las necesidades de los usuarios de los estados financieros de una entidad (FC 46).

La NIIF para las Pymes se emitió subdividida en 35 secciones, reservándose la última, la Sección 35, a la *Transición a la NIIF para las Pymes*, en la que fija que su aplicación es tanto para entidades que previamente utilizaran normas contables nacionales o NIIF completas, por lo que su aplicación se extiende como una alternativa para aquellas entidades que ya habían adoptado previamente el cuerpo normativo internacional. En mayo de 2015 se ha emitido un documento que recoge una serie de enmiendas a la NIIF para las Pymes, que serán de aplicación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. En dichas enmiendas lo más significativo que afecta a la Sección 35 es que simplifican la transición a la NIIF para las Pymes a través del incremento del número de excepciones y exenciones, así como un incremento de la información a revelar.

Precisamente por lo anterior, es relevante fijar el principio básico de esta norma, que implica que las entidades que deben adoptar la NIIF para las Pymes lo deben realizar en su totalidad y como si siempre las hubiesen estado aplicando, salvo determinadas excepciones y exenciones que se regulan de forma específica. En definitiva, a pesar de la controversia habida en su momento, se ha consagrado la aplicación retroactiva, en general, de la aplicación de la NIIF para las Pymes.

La adopción de la NIIF para las Pymes por primera vez conlleva un gran número de incidencias que se deben tener en cuenta tanto desde un punto de vista de aplicación de criterios contables, de reconocimiento, medición, clasificación, presentación e información a revelar, como de índole operativa que afecta a la estructura organizativa, al verse impactadas las funciones realizadas por los intervinientes en los procesos de información financiera, y a los recursos humanos por las competencias exigidas y las nuevas necesidades de información y reporte. Por último, es relevante también el efecto en los sistemas y procesos de trabajo, en especial los sistemas informáticos contables y financieros. Sobre este particular, en el capítulo segundo contextualizaremos todos estos aspectos que se van a considerar de forma enunciativa, a efectos de que el usuario de este documento lo considere a lo largo del presente Documento de Orientación Técnica. Posteriormente, al final del documento, en el capítulo noveno, tras el análisis de la totalidad de la norma, volveremos sobre estos impactos operativos para tratarlos de forma más detallada y exponiendo algunos ejemplos tanto de incidencias que se pueden presentar como de acciones que se pueden acometer para afrontarlas.

En los capítulos tercero y cuarto, terminaremos con los aspectos previos que se han de considerar antes de abordar el análisis específico de las diferentes áreas contables. Por una parte, cuál es el momento de la aplicación efectiva de la adopción de la NIIF para las Pymes y, por tanto, a partir de cuándo se aplica esta norma; y, por otra parte, cuál es la

planeación necesaria respecto a la información que se debe utilizar y tener en cuenta en este proceso.

En una sucesión lógica tratamos en los capítulos quinto y sexto un tema muy relevante en la adopción de la NIIF para las Pymes por primera vez como son las excepciones y las exenciones a la aplicación de determinados preceptos de diversas normas que figuran en los apartados 35.9 y 35.10. **Las excepciones son prohibiciones de la aplicación retroactiva en determinados casos, motivadas por considerar que dicha aplicación no hubiese resultado fiable, dado que al realizarse de nuevo estimaciones de hechos pasados con información actual hubiesen provocado importantes cambios en la cuantificación de dichas estimaciones que hubiese podido dar lugar a determinados abusos por parte los preparadores de la información de las entidades** (estas excepciones están contenidas en el apartado 35.9 de la norma). **Las exenciones al principio general de la aplicación retroactiva, en cambio son opcionales, dado que el costo de aplicar retroactivamente la norma excedería en mucho el beneficio que podría obtenerse de los resultados obtenidos** (estas exenciones están contenidas en el apartado 35.10 de la norma). Esta parte de la norma constituye un auténtico régimen transitorio.

A partir de lo anterior, en el capítulo séptimo, hacemos un análisis de los grupos de cuentas a partir de los establecidos en la Sección 4 *Estado de Posición Financiera*, para repasar los efectos sobre cada uno de ellos y lo que establece la norma de forma resumida, teniendo en cuenta las normas específicas de cada capítulo considerado. Los efectos principales son de reconocimiento, medición, clasificación y revelación, que si bien en muchos casos pueden ser no muy numerosos en cantidad, sí pueden presentar cierta complejidad en su interpretación y cuantificación.

Seguidamente en el capítulo octavo se detalla la información que hay que revelar en la adopción por primera vez y durante cuánto tiempo deberá figurar en la información financiera periódica.

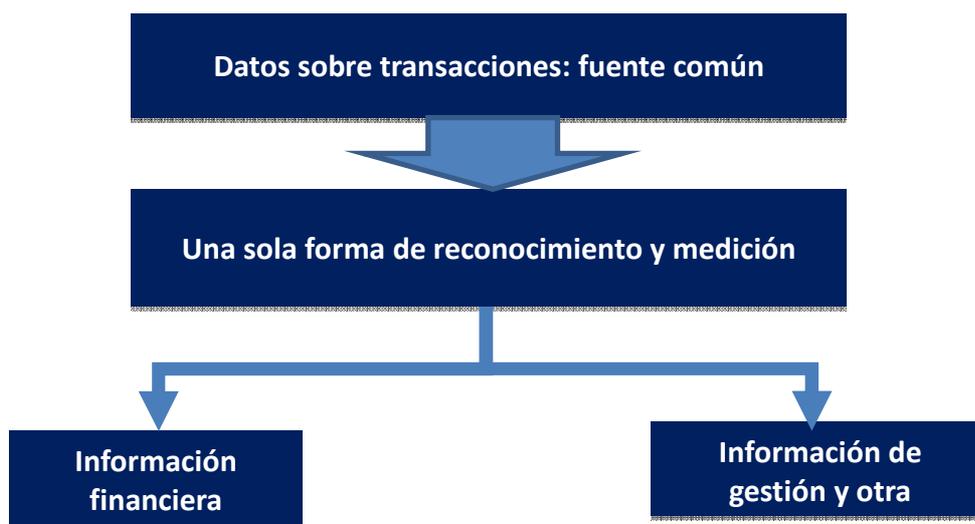
Finalizamos el capítulo décimo con un caso práctico de preparación del estado de situación financiera, donde primamos el proceso de confección sobre la casuística.

Este documento, al igual que el resto de la serie de Información Financiera, está dirigido a los preparadores de información financiera de las compañías colombianas, a los inversores, profesionales en materia contable, auditores, académicos y a cualquier otro interesado en profundizar su comprensión de la normativa contable. Por tanto, el lector debe contar con conocimientos previos en contabilidad y finanzas.

2. Consideraciones previas de una entidad al afrontar un proceso de cambio de modelo contable

La adopción por primera vez de la NIIF para las Pymes en una entidad que ha venido confeccionando y reportando su información financiera siguiendo principios contables generalmente aceptados de índole local (en adelante PCGA) representa una auténtica ruptura en la continuidad de sus procesos de información contable y financiera, que no afecta solo al área o departamento de contabilidad. Este enunciado que puede ser tan sencillo es difícil de comunicar a la organización, pues la tendencia natural será pensar que la adopción de la NIIF para las Pymes se reduce a la forma de presentación de la información que solo implica a los contadores de la entidad y, en menor medida, a los financieros, y que un sencillo programa de formación será suficiente para el resto de la organización para comprender los cambios producidos. Es evidente que esto no es así, por lo que en primer lugar hay que homogeneizar el lenguaje, abandonando la idea de que información contable e información de gestión son dos tipos de reportes diferentes y con poco en común. No se puede afirmar que la dirección de una entidad solo necesita de la información de gestión, y que esta no estará influida por los cambios que sí afectarían a la contabilidad. **La información contable es de gestión, y la de gestión es contable. Desde el momento en que toda la información tiene una base común, de esta forma para un mismo fin, no podemos medir unos activos a costo, por ser contable, y los mismos activos a valor razonable, porque le interese a la gerencia tal medición** (figura 2.1).

Figura 2.1. Origen y destino de la información



Fuente: elaboración propia.

Por tanto, la adopción de la NIIF para las Pymes, al referirse a toda la información, afecta igualmente en toda la organización, independientemente de su tamaño. Cuestión distinta es que el impacto en la información, en general asociado a la complejidad de las operaciones que realiza una compañía, sea menor o mayor. Es preciso evaluar tanto su extensión como su profundidad.

Una vez que se ha asumido que la adopción de la NIIF para las Pymes no se circunscribe solo a la contabilidad, mencionamos a continuación los aspectos que se pueden ver afectados en una organización.

Es evidente, y así ha ocurrido en diversos procesos de adopción, que, de la mano del área relacionada con la contabilidad de una entidad, las que se ven más afectadas son las de sistemas y procesos, ya que se han de adaptar a las exigencias de información y lenguaje que imponen las nuevas normas, lo cual implica cambios en las formas de obtención de información y en el itinerario que sigue. Un ejemplo de lo anterior serían los activos que se midan a valor razonable, ya sea porque se midan así directamente en el estado de situación financiera o porque se necesite desglosar dicho valor en las notas que acompañan a los estados financieros. Lo anterior implica una medición del activo específica que anteriormente no era necesaria, y que puede exigir:

- nuevos conocimientos por parte de los contadores de la entidad; o
- la necesidad de contratar personas con nuevos conocimientos; o
- contratar los servicios de una empresa externa que efectúe todas las valoraciones, o, al menos, las más específicas.

Por lo anterior, es una evidencia que el circuito de información en una entidad se ve afectado por las nuevas normas, implicando una modificación, a veces relevante, de procesos básicos de información, tanto para usuarios internos como externos, que provocan una adaptación de los procedimientos de la entidad. Esta circunstancia, si no se tiene prevista con anterioridad a la implantación de la NIIF para las Pymes, conducirá a numerosos cambios improvisados que se tendrán que hacer de forma urgente y precipitada y que provocarán ineficacias e ineficiencias en el proceso de adopción.

Al producirse cambios en los procesos y en la información, es inevitable en el actual entorno de elevada automatización de las empresas (ya sea por *software* estándar o desarrollos informáticos *ad hoc*) que haya que implicar desde el principio a los responsables de la informática de la entidad, puesto que tras cada cambio en la forma de registro de una operación, se pondrá de manifiesto, sin duda, un cambio en su programación, y tras cada cambio en el circuito de información habrá, igualmente, un impacto en las aplicaciones informáticas afectadas. Por tanto, es imprescindible contar

desde un principio con un completo análisis funcional por parte de los analistas de la entidad y/o por parte del proveedor de software, en función del grado de externalización (*outsourcing*) que tenga la función informática en una entidad.

Derivado de todo lo anterior, es muy posible que surja una doble necesidad:

- introducir determinados cambios en la estructura de la entidad; y
- adaptar el perfil de los profesionales de las áreas de contabilidad y finanzas a la nueva realidad normativa.

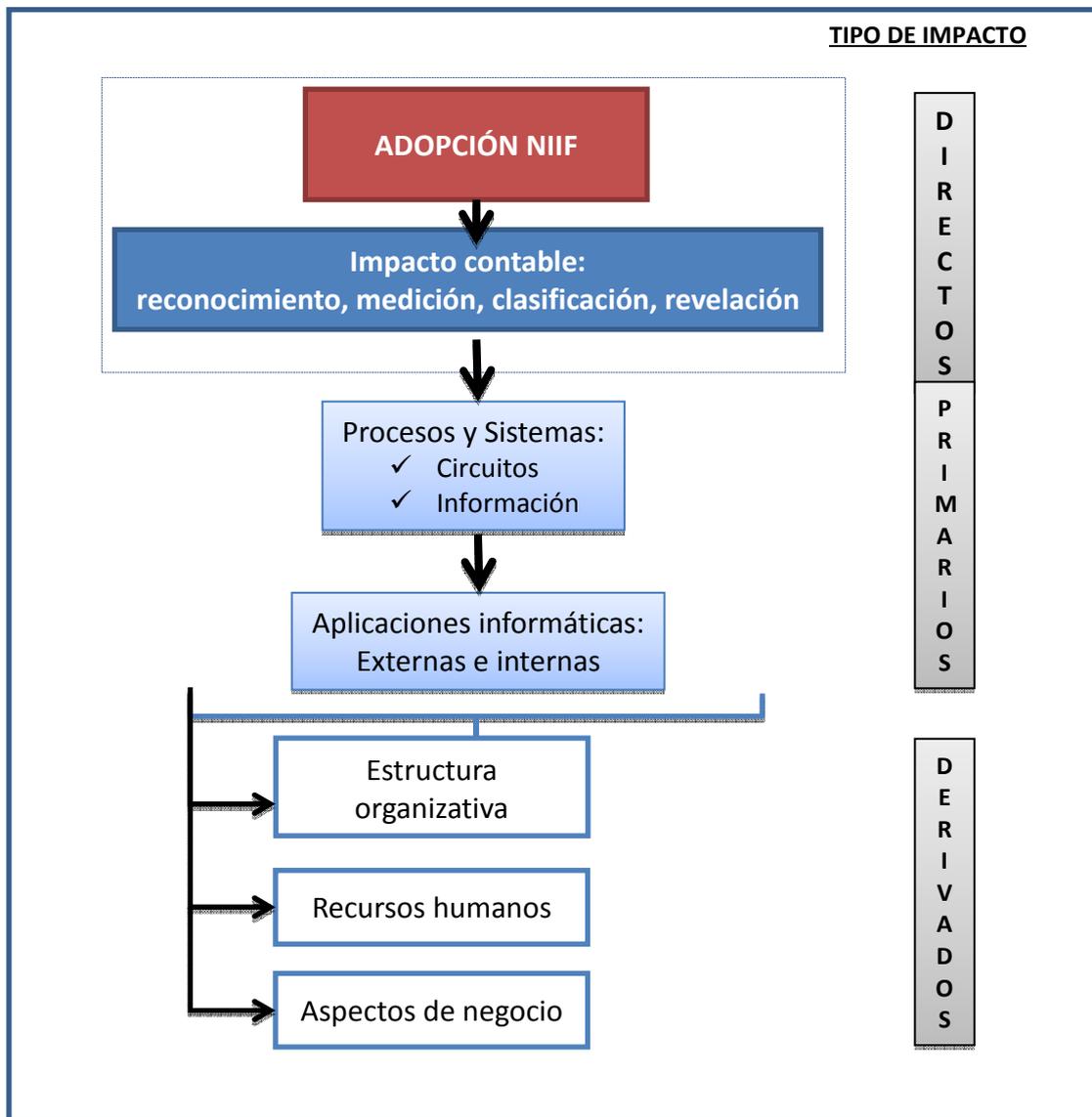
Lo primero será más necesario, cuanto más complejas sean las operaciones de una entidad. Así, si estamos ante un grupo de empresas que abarca diversas líneas de negocio, se hará necesario que en cada cabecera de línea haya alguien que sea responsable de la aplicación de las nuevas normas, así como será necesario tener un departamento corporativo especializado desde donde se emitan las políticas contables, se controle su aplicación y se concentre toda la información de forma contrastada. Respecto a lo segundo, **está fuera de toda duda que al profesional dedicado a la contabilidad y a las finanzas se le exigirá un cambio cultural muy fuerte, con la necesidad de incorporar nuevas competencias a su perfil, no solo de índole técnica, ya que tendrá que tener una gran capacidad de aplicar juicio profesional, de análisis de los hechos económicos en los que primará el fondo económico sobre la forma jurídica, de comunicación para explicar los efectos de una determinada política contable en los estados financieros de la compañía, etc.** Y en este ámbito no nos debemos olvidar, pues son también intervinientes importantes en este proceso, de los auditores internos, que habrán de adaptar su forma de trabajo a estas nuevas normas.

¿Y el negocio de las entidades se ve afectado por la adopción de la NIIF para las Pymes? Las compañías se van a seguir dedicando a lo que se dedicaban antes del cambio normativo, pero es posible que tengan que cambiar en algunos aspectos en la forma de hacerlos. Hay numerosos ejemplos de ello: cambios en los contratos de determinados arrendamientos para que no se consideren financieros, cambios en el momento en el que se ha de considerar que se traspasan riesgos y ventajas para poder darse el ingreso en el estado de resultados.... En este último caso ha sido llamativo el tema suscitado en diversas legislaciones sobre cuál es el momento en el que debería reconocerse el ingreso por la venta de un inmueble: ¿a la firma de un contrato privado de compraventa?, ¿a la entrega y ocupación del inmueble?, ¿con la firma de una escritura pública ante un notario?, ¿a la inscripción en un registro público de propiedades?... Según el momento en el que se determine el momento de la venta, los valores de las ventas de una entidad inmobiliaria podrían variar de manera significativa. Y si del criterio seleccionado

depende el valor de las ventas, igualmente dependerá el devengo de los bonos que pudieran tener comerciales y directivos de la entidad.

En la figura 2.2 que se presenta a continuación resumimos los impactos por áreas, entre “directos”, que afectan de forma directa a la contabilidad; “primarios”, que son los que hay que considerar de forma simultánea a los directos; y los “derivados”, que son los que hay que tener en cuenta para que no se resienta la eficacia y eficiencia de la entidad.

Figura 2.2. Resumen de impactos en la adopción por primera vez en la NIIF para las Pymes



Fuente: elaboración propia.

Si bien posteriormente volveremos sobre estos aspectos, la conclusión previa a estas consideraciones es que **para hacer frente a la adopción de la NIIF para las Pymes se ha de constituir un equipo multidisciplinar compuesto por personal con**

responsabilidad de la entidad, que no puede ni debe ser externalizado en su totalidad, si bien sí se puede contar con ayuda externa en algún tema específico.

3. Cuándo aplicar la sección de primera adopción de la NIIF para las Pymes

El objetivo de la Sección 35 es establecer unas reglas para la elaboración de los primeros estados financieros de una entidad preparados conforme a la NIIF para las Pymes, particularmente en relación con la transición desde los principios de contabilidad previamente aplicados (PCGA o NIIF completas), al objeto que suministre un punto de partida adecuado para la contabilización según la NIIF para las Pymes, y que la información sea útil y comparable para los usuarios, y todo ello a un costo razonable que no afecte a los beneficios de suministrar la información bajo el marco internacional.

Un conjunto completo de estados financieros de un entidad que aplique la NIIF para las Pymes incluye los mismos documentos que los exigidos para las NIIF completas (Sección 3.17), si bien con algunas simplificaciones, incluyendo la revelación de información comparativa respecto al periodo comparable anterior (Sección 3.14).

Además de los anteriores, hay que tener en cuenta diversos términos respecto a la adopción por primera vez para una correcta comprensión de la norma, algunos definidos específicamente en la NIIF para las Pymes en su glosario de términos y otros que se utilizan de forma análoga a como lo hace la NIIF 1 en su apéndice A. A continuación relacionamos dichos términos³:

- Entidad que adopta por primera vez la NIIF para las Pymes: entidad que presenta sus primeros estados financieros anuales conforme a la NIIF para las Pymes, sin considerar si su marco previo eran PCGA o NIIF completas.
- Estado de situación financiera de apertura conforme a la NIIF para las Pymes (en adelante, ESFA): estado de situación financiera de una entidad en la fecha de transición a la NIIF para las Pymes, en el que por primera vez se medirán según el nuevo marco normativo los activos, pasivos y patrimonio de las entidades adoptantes.
- Fecha de transición a la NIIF para las Pymes: es el inicio del ejercicio anterior a la aplicación por primera vez de la NIIF para las Pymes, momento a partir del cual deberá iniciarse la construcción del primer año de información financiera de

³ Estos términos se han adaptado a lo contenido en el artículo 3 del Decreto 3022 de 27 de diciembre de 2013 del Ministerio de Comercio, Industria y Turismo de la República de Colombia, “por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 2”.

acuerdo con la NIIF para las Pymes que servirá como base para la presentación de estados financieros comparativos⁴.

- Periodo de transición: es el año anterior a la aplicación de la NIIF para las Pymes, durante el cual deberá llevarse la contabilidad para todos los efectos legales de acuerdo a la normatividad vigente y, simultáneamente, obtener información de acuerdo con la NIIF para las Pymes, con el fin de permitir la construcción de información financiera que pueda ser utilizada para fines comparativos en los estados financieros en los que se aplique por primera vez el nuevo marco técnico normativo⁵.
- Primer periodo sobre el que se informa conforme a la NIIF para las Pymes: periodo más reciente sobre el que se informa cubierto por los primeros estados financieros conforme a la NIIF para las Pymes de una entidad, cesando en ese momento la utilización de la normatividad contable vigente.
- Primeros estados conforme a la NIIF para las Pymes: primeros estados financieros anuales en los cuales una entidad adopta la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las Pymes), mediante una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con la NIIF para las Pymes.

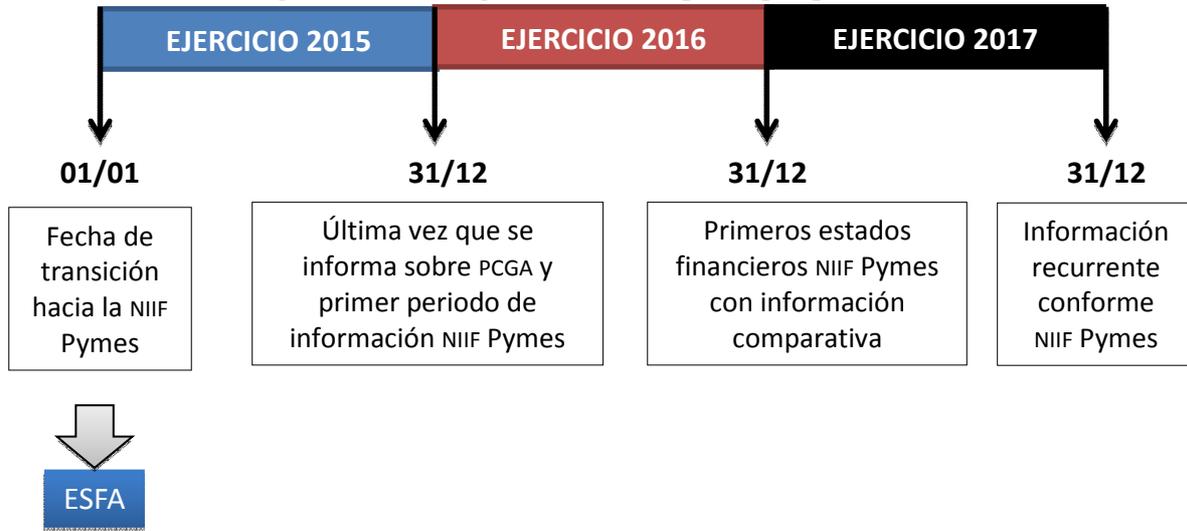
El ESFA se prepara a la fecha de la transición, siendo este el punto de partida para la contabilidad de la entidad de acuerdo con la NIIF para las Pymes. Para aquellas entidades que presenten más de un año de información comparativa en sus reportes financieros, se define la fecha de la transición como el inicio del período más antiguo para el cual la entidad presenta información comparativa plena según la NIIF para las Pymes en sus primeros estados financieros de acuerdo con este estándar.

A continuación, en la figura 3.1, se presenta cuál sería el cronograma de adopción por primera vez para una entidad que está obligada a adoptar la NIIF para las Pymes en el año 2016 y su ejercicio económico coincidiera con el año natural, señalando las fechas críticas para dicha adopción:

⁴ En el caso de la aplicación por primera vez de la NIIF para las Pymes en el corte al 31 de diciembre de 2016, esta fecha será el 1 de enero de 2015.

⁵ En el caso de la aplicación de la NIIF para las Pymes con corte al 31 de diciembre de 2016, este período iniciará el 1 de enero de 2015 y terminará el 31 de diciembre de 2015. Esta información financiera no será puesta en conocimiento público ni tendrá efectos legales en dicho momento.

Figura 3.1. Cronograma de la adopción por primera vez



Fuente: elaboración propia.

Hay que analizar las circunstancias en las que está la entidad que va a aplicar la NIIF para las Pymes y, por tanto, va a emitir por primera vez sus estados financieros según la NIIF para las Pymes, lo cual ocurre si se presentan los estados previos más recientes (Sección 35.4) bajo alguna de las siguientes circunstancias:

- a) Por falta de consistencia con la NIIF para Pymes, ya fuera
 - o por haberse presentado de acuerdo con PCGA; o
 - o por haberse presentado de acuerdo con NIIF completas.
- b) Por falta de declaración explícita, al no presentar la entidad la pertinente declaración “explícita y carente de reservas respecto de que cumplían con la NIIF para las Pymes”.
- c) Por falta de información financiera completa, ya fuese
 - o por no haber presentado estados financieros en periodos anteriores; o
 - o por haber presentado estados financieros incompletos.

Una vez que se ha efectuado el pertinente análisis, y en el caso que se concluya que los estados financieros emitidos son los primeros que lo hacen conforme a la NIIF para las Pymes, hay que hacer una declaración explícita y sin reservas sobre su cumplimiento, contenida en tales estados financieros. En el caso de no existir dicha declaración explícita y sin reservas, dichos estados financieros no se considerarán que sean los primeros conformes a la NIIF para las Pymes.

La NIIF para las Pymes establece una penalización, por cuanto establece que esta norma solo se puede adoptar por primera vez en una única ocasión (Sección 35.2), y si una

entidad que las estuviese aplicando las dejara de aplicar durante, al menos, un ejercicio, para volver a aplicarlas posteriormente, en ese momento no sería aplicable la Sección 35⁶.

Como se observa, se trata de forma específica el caso de pasar de NIIF completas a la NIIF para Pymes, pero no el paso de la NIIF para Pymes a las NIIF completas (ninguna referencia expresa en la NIIF 1), más allá de lo que se comenta en los fundamentos de conclusiones por cuanto una entidad tiene que elegir aplicar en su totalidad NIIF completas o la NIIF para las Pymes, es decir, una vez que se ha optado por la NIIF para las Pymes no se pueden aplicar los principios de las NIIF completas uno a uno (FC 152-154).

E3.1. Presentación por primera vez de los estados financieros según la NIIF para las Pymes

Una entidad ha venido aplicando de forma recurrente los PCGA imperantes en Colombia. Al 31 de diciembre de 2014, se elaboran unos estados financieros informativos aplicando alguno de los requerimientos de la NIIF para Pymes. Al 31 de diciembre de 2015, elaboró para uso interno, de forma adicional, unos estados financieros de acuerdo con la NIIF para Pymes, cumpliendo todos sus requerimientos, que incluían solo datos a dicha fecha. Al año siguiente, al 31 de diciembre de 2016, se confeccionan los estados financieros según NIIF para las Pymes, cumpliendo todos sus requerimientos.

¿Los estados financieros al 31 de diciembre de 2015 serían los primeros que cumplen con la NIIF para las Pymes?

No al no presentar información comparativa completa (ya que la del ejercicio anterior no cumplía con la totalidad de los requerimientos de la NIIF para Pymes) y no haber hecho una declaración explícita y sin reservas del cumplimiento de la NIIF para Pymes. Dichos estados financieros presentados constituirían el ESFA, en el caso que al año siguiente continuara aplicando la NIIF para Pymes e hiciera la mencionada declaración.

¿Los estados financieros al 31 de diciembre de 2015 serían los primeros que cumplen con la NIIF para las Pymes?

No, pues aunque ya tendrían información comparativa completa, no han efectuado una declaración explícita y sin reservas del cumplimiento de la NIIF para Pymes.

En el caso de que sí hubiesen hecho la declaración, entonces sí que constituirían los primeros estados financieros según la NIIF para Pymes.

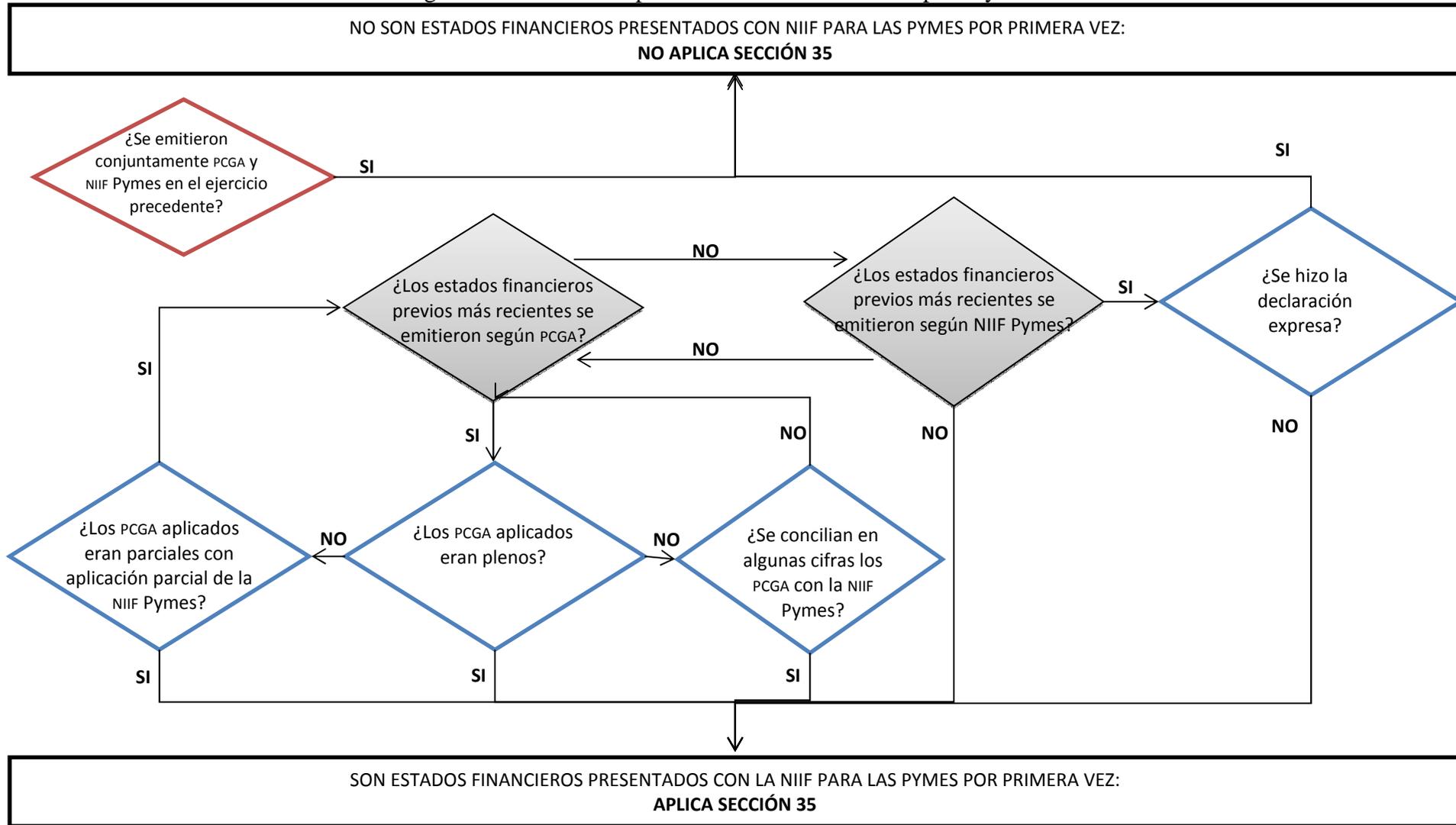
No procede aplicar la Sección 35 cuando en el año precedente ya se había adoptado la NIIF para las Pymes con una declaración explícita y sin reservas sobre su cumplimiento.

Una vez se ha aplicado la Sección 35, los cambios que se produzcan sobre políticas contables se atenderán a lo contenido en la Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores*.

⁶ En Colombia, la NIIF para las Pymes se aplican al grupo 2 y no es posible retirarse de su uso hasta después de 3 años.

La figura 3.2 presenta un esquema que clarifica cuándo procede aplicar la Sección 35 de la NIIF para las Pymes:

Figura 3.2. Cuándo se aplica la Sección 35 de la NIIF para Pymes



Fuente: elaboración propia.

La Sección 35 será aplicable tanto a los primeros estados financieros en los que se aplica la NIIF para las Pymes como a los estados intermedios, en el caso de que los hubiera.

Una entidad adoptante por primera vez, en sus primeros estados financieros presentados según la NIIF para las Pymes, aplicará en su totalidad la versión vigente al final de su primer período de presentación de estados financieros de la NIIF para las Pymes. La NIIF para Pymes se aplica retroactivamente como norma general, sujeto a determinadas excepciones y exenciones que se establecen en la Sección 35. Los siguientes capítulos los dedicaremos precisamente a todo ello.

4. Políticas contables: alcance y preparación inicial

Recordemos que la NIIF para las Pymes es completamente independiente de las NIIF completas, por lo que a una entidad que la aplique no se le requiere consultar las NIIF completas además de la NIIF para las Pymes. Solo hay una excepción y es la establecida para el tratamiento de los instrumentos financieros, en la que permite optar entre aplicar los requerimientos de las secciones 11 *Instrumentos Financieros Básicos* y 12 *Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros*, o la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*⁷.

Las políticas contables son “los principios, bases, convenciones, reglas y procedimientos específicos adoptados por una entidad al preparar y presentar estados financieros” (Sección 10.2).

Una entidad usará las mismas políticas contables en su ESFA y en los períodos intermedios conforme a la NIIF para Pymes. Estas políticas contables cumplirán con todos los requerimientos de la NIIF para Pymes vigente al final del primer periodo sobre el que informe según la NIIF para Pymes. Por tanto, no se podrían aplicar anteriores versiones, si las hubiese, de la NIIF para Pymes vigentes en fechas anteriores.

Lo anterior implica, para el caso que veíamos anteriormente de primeros estados financieros de NIIF para las Pymes al 31 de diciembre de 2015, que el ESFA al 1 de enero de 2014 se deberá preparar según la norma vigente al 31 de diciembre de 2015, por lo que el ESFA no sería definitivo hasta dicha fecha.

Como ya hemos comentado, en general, en la preparación de estados financieros conforme a la NIIF para las Pymes se aplicará la regla de la retroactividad. Lo anterior significa que se actuará en la preparación de los estados como si siempre se hubiesen seguido unas políticas contables acordes con la NIIF para las Pymes.

Se requiere de quien adopte la primera vez la NIIF para las Pymes, con las excepciones que considera la norma, que realice los siguientes trabajos (Sección 35.7):

1. **Reconocer:** incluir los activos y pasivos que no estaban en el estado de situación financiera si cumplen la definición del marco conceptual de la NIIF para las Pymes, como por ejemplo:
 - activos y pasivos por impuestos diferidos
 - activos y pasivos por arrendamientos financieros

⁷ Se entiende que es de aplicación la NIIF 9 en las partes en las que ésta ha sustituido a la NIC 39.

- valor de desmantelamientos en determinados activos y su correspondiente provisión
 - plusvalía en combinaciones de negocio.
2. **Retirar:** no reconocer los activos y pasivos que, aun estando en el estado de situación financiera de una entidad, no cumplen con los requisitos exigidos por la NIIF para las Pymes, como por ejemplo:
- determinados tipos de intangibles
 - gastos diferidos que no cumplan los criterios de reconocimiento
 - provisiones si no hay obligación presente
 - costos relacionados con investigaciones y desarrollos en curso.
3. **Reclasificar:** elementos que ya están reconocidos en el estado de situación financiera anteriormente a la aplicación de la NIIF para las Pymes, pero que por su aplicación resultan ser un tipo diferente de activo, pasivo o componente de patrimonio, como por ejemplo:
- determinación de patrimonio neto o pasivo de los pasivos financieros
 - distinción entre corriente y no corriente
 - nueva agrupación de efectivo y equivalentes
 - inexistencias de capítulos o cuentas de gastos o ingresos extraordinarios.

En este apartado incluiríamos también la necesaria redenominación de las cuentas al lenguaje NIIF.

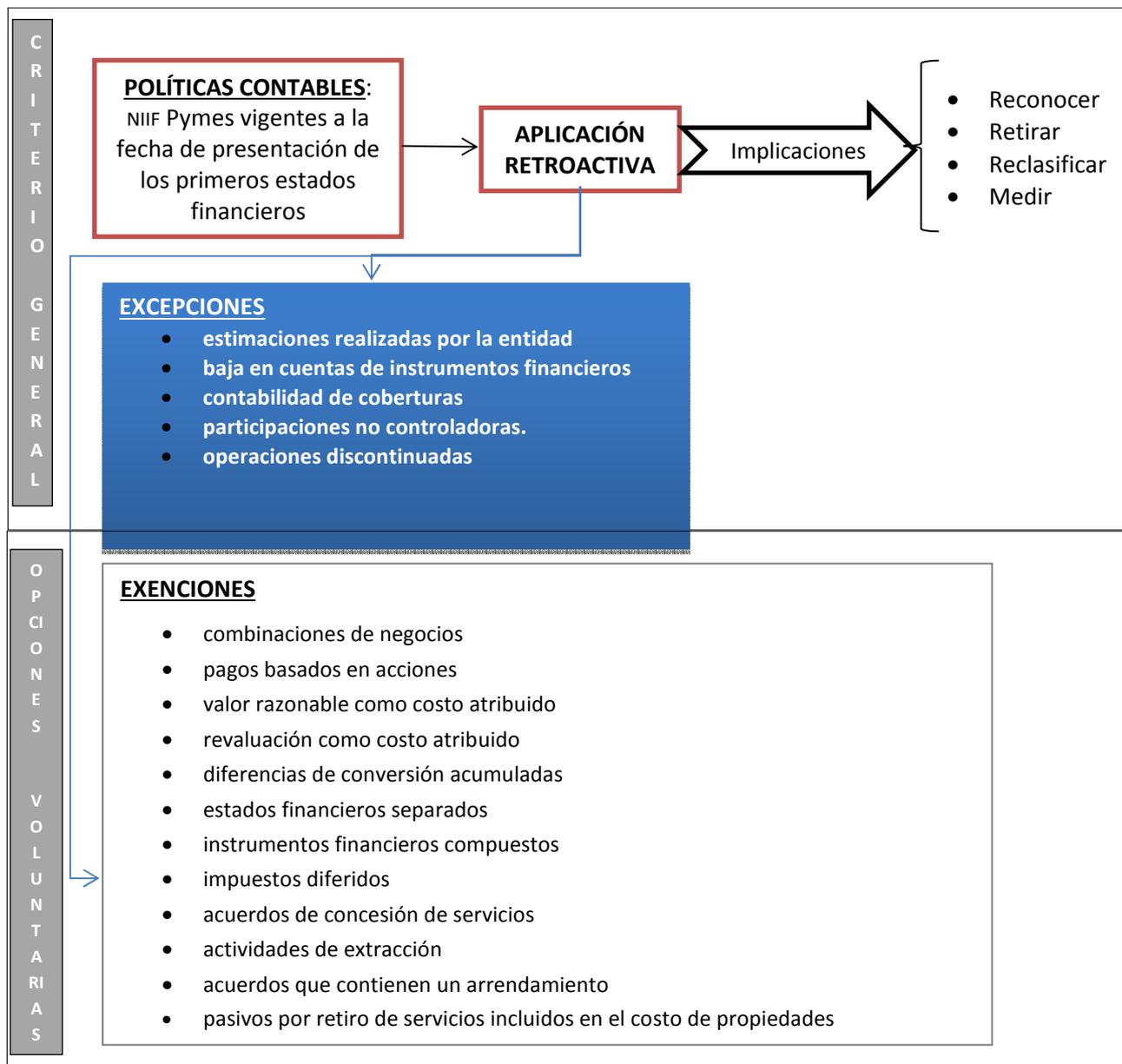
4. **Medir:** aplicar la NIIF para las Pymes en la medición de todos los activos y pasivos reconocidos en el estado de situación financiera. Se introducen nuevos principios de medición: valor razonable, costo amortizado, valor actual, etc.

El adoptante por primera vez puede elegir, dentro de las diferentes opciones que ofrecen las exenciones de la Sección 35, las políticas contables que va a usar en adelante. Por tanto, el paso de PCGA a la NIIF para las Pymes da a la entidad la posibilidad, si bien limitada, de seleccionar entre determinadas políticas contables que entienda son las más adecuadas para su negocio y estructura de información.

Dado lo anterior, no es extraño que las políticas contables que aplique una entidad a partir de la adopción de la NIIF para las Pymes difieran de las que venía aplicando hasta ese momento, motivadas por eventos ocurridos con anterioridad a la adopción. Dichas diferencias provocarán ajustes que se reconocerán, a la fecha de transición, en ganancias acumuladas, excepto que en algún caso en particular se indique una partida específica dentro de patrimonio.

En la figura 4.1 esquematizamos todo el proceso de selección de políticas contables, así como la relación de excepciones y exenciones que contiene la norma:

Figura 4.1. Políticas contables



Fuente: elaboración propia.

Las excepciones son prohibiciones a la aplicación retroactiva de algunos aspectos de la NIIF para las Pymes. Las exenciones ofrecen la posibilidad de optar por parte de la entidad adoptante, para determinados casos, entre elegir aplicarlas retroactivamente o no. La NIIF para las Pymes relaciona 5 excepciones y 12 exenciones, más una alternativa en el caso de que para una entidad sea impracticable⁸ la

⁸ En el glosario de términos de la NIIF para Pymes se define *impracticable* de la siguiente manera: “la aplicación de un requerimiento es impracticable cuando la entidad no pueda aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo”. El “esfuerzo razonable” es más estricto que el del “costo o

reexpresión del ESFA en relación con uno o varios ajustes (Sección 35.11). En esos casos se identificarán los datos presentados en el periodo anterior que no sean comparables con datos del periodo anterior en que prepara el ESFA.

E4.1. Ajustes impracticables en el ESFA en la fecha de transición

Una entidad presenta sus estados financieros según NIIF para las Pymes al 31 de diciembre de 2016. En la fecha de transición, 1 de enero de 2015, se ponen de manifiesto las siguientes circunstancias al confeccionar el ESFA:

- a. La entidad no quiere realizar un avalúo de determinados bienes de Propiedades, Planta y Equipo, dado que los honorarios de los peritos son costosos. Esa es la única manera de obtener un costo atribuido fiable, ya que el valor registrado según PCGA no es fiable, al contener numerosos errores.
- b. No se va a calcular el deterioro de las existencias al no tener disponibles los valores de realización neto de los gastos de ventas, y no existen fuentes alternativas para obtener dichos valores de mercado. La entidad según PCGA registraba las posibles pérdidas con la venta.

¿Cómo debe actuar la entidad ante estos eventos?

El primer caso pone de manifiesto que la obtención del costo atribuido es posible aun a un alto costo (sería de aplicación, en su caso, el término “esfuerzo desproporcionado”), pero no es impracticable. Por tanto, la entidad debe asumir ese costo para obtener un valor fiable en el ESFA respecto a Propiedades, Planta y Equipo, en el caso que fuese una información relevante.

El segundo caso es diferente, pues la información no existe y no se puede obtener empleando más recursos, monetarios o de cualquier otro tipo. Por tanto, es impracticable reexpresar los inventarios en el ESFA según la NIIF para Pymes, y en él aparecerán los valores de inventarios existentes al 31 de diciembre de 2014 según PCGA, debiendo revelar este hecho en los estados financieros al 31 de diciembre de 2016 respecto al ESFA. La aplicación de la NIIF para las Pymes se hará en este caso de forma prospectiva.

Las exenciones se establecen por parte de la norma en el entendimiento que la aplicación retroactiva de algunos apartados de la NIIF para las Pymes resultaría muy costosa y escasamente reveladora para los usuarios, por lo que en aras al binomio costo-beneficio se estipularon tal número de exenciones voluntarias.

Las exenciones se aplican de forma independiente cada una de ellas, y se puede optar por aquellas que la entidad entienda le son ventajosas y aplicables, es decir, que no es obligatorio acogerse a todas ellas. Si no se acoge a alguna exención, se entiende que la entidad puede aplicar de forma retroactiva la norma afectada de forma fiable. En ocasiones puede ocurrir que más de una exención afecte al saldo de una cuenta, en esos casos se puede aplicar más de una exención.

No está permitida la aplicación por analogía, de estas exenciones, a otros capítulos de los estados financieros.

esfuerzo desproporcionado”, es decir, un requerimiento no es desproporcionado por el hecho de que sea costoso en términos monetarios y/o en tiempo.

5. Excepciones obligatorias a la aplicación retroactiva de la NIIF para las Pymes

La Sección 35 prohíbe la aplicación retroactiva en algunos casos para la NIIF para las Pymes. Concretamente son las siguientes:

1. estimaciones realizadas por la entidad
2. bajas en cuentas de instrumentos financieros
3. contabilidad de coberturas
4. participaciones no controladoras
5. operaciones discontinuadas.

Veamos a continuación estas excepciones de forma más detallada.

5.1. Estimaciones realizadas por la entidad

Excepción 1. Estimaciones realizadas por la entidad

Sección: Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores*

Excepción: exige la coherencia de las estimaciones realizadas según la NIIF para las Pymes con las estimaciones hechas a la misma fecha según los PCGA aplicables anteriormente.

5.1.1. Aspectos generales

El principio general de esta excepción es que los estimados de contabilidad requeridos según la NIIF para las Pymes, y que ya fueron elaborados según los PCGA, no deben ser ajustados en la transición, excepto porque haya cambios de política contable o hubiese evidencia objetiva de que los estimados eran erróneos.

La uniformidad exigida en las estimaciones según las secciones 10 y 35 es aplicable a los periodos comprendidos entre la fecha de transición y la primera fecha de presentación de la información anual según NIIF.

5.1.2. Exigencia de uniformidad entre estimaciones según la NIIF para las Pymes y estimaciones PCGA

Las estimaciones que se han de realizar por los eventos económicos que así lo exigen a la fecha de transición, y que han de efectuarse según la NIIF para las Pymes han de guardar coherencia con los estimados calculados previamente según los PCGA, excepto que:

- a. La entidad hubiese cambiado su política contable sobre ese tipo de evento, por lo que previamente a la realización de los estimados tendría que introducir los ajustes necesarios originados por dicho cambio, tras lo cual la estimación según NIIF ha de ser coherente con los PCGA previos.
- b. Exista evidencia objetiva de que las estimaciones realizadas según PCGA fueran erróneas. En este caso, dicho error se tratará como indica la Sección 10.21, esto es: la entidad corregirá los errores materiales de periodos anteriores, de forma retroactiva, en los primeros estados financieros formulados después de haberlos descubierto.
- c. Según los PCGA no era necesario efectuar estimado alguno ante un determinado evento. A pesar de ello, los estimados según NIIF para las Pymes han de guardar coherencia con las condiciones existentes en la fecha del evento, en especial los precios de mercado, las tasas de interés y las tasas de cambio.

Todo lo anterior lo reflejamos en la figura 5.1.

Figura 5.1. Uniformidad entre estimados según NIIF para las Pymes y PCGA

Estimaciones según NIIF para las Pymes vs según PCGA	Situación según PCGA	Estimaciones NIIF PYMES	Excepciones
	Estimaciones de partidas similares a la fecha de transición con políticas contables uniformes.	Se exige uniformidad en los estimados con respecto a los PCGA.	Existencia de errores.
	Estimaciones de partidas similares a la fecha de transición con políticas contables no uniformes.	Dos acciones por parte de la entidad: 1. Ajustes por cambios de políticas contables. 2. Estimación uniforme con PCGA	Existencia de errores.
	No se requería realizar estimaciones.	No aplica uniformidad.	Existencia de errores.

Fuente: elaboración propia.

E5.1. Cambios de estimaciones – reconocimiento de errores

La entidad EA realizó al 31/12/2013 la estimación del deterioro (provisión) de sus cuentas por cobrar con base en las normas fiscales aplicando el 5% para cuentas vencidas entre tres y seis meses, el 10% para cuentas vencidas entre seis y doce meses y el 15% para cuentas vencidas más de doce meses. La fecha de transición a la NIIF para las Pymes de esta entidad es el 01/01/2015. Como consecuencia de los trabajos que se estaban realizando para la adaptación a la NIIF para las Pymes, la compañía pudo darse cuenta de que la forma como se venía calculando la provisión no era coherente con lo exigido ni por los PCGA locales ni por la NIIF para las Pymes. Ante este hecho se plantean recalcular el deterioro (provisión) de las cuentas por cobrar mediante el método establecido en la norma internacional y ajustar la diferencia a la fecha de transición. ¿Procede la forma de actuar de la entidad?

La elección de un método diferente de cálculo a la fecha de transición del que se venía utilizando en los ejercicios precedentes de 2013 y 2014 no responde a principios de continuidad en los estimados, sino a un cambio por un error, por lo que así se ha de tratar. Así habrá que reconocer la diferencia entre los valores calculados en ganancias acumuladas por efecto de un error detectado y, por otra parte, la diferencia entre el valor corregido y la actualización del cálculo en 2015 como resultados de dicho ejercicio.

E5.2. Cambios de estimaciones – políticas contables no uniformes

La entidad EB mantiene en su estado de situación financiera una provisión para pensiones de jubilación para extrabajadores. En los PCGA aplicados por la entidad se establece que las hipótesis que deben aplicarse en los cálculos actuariales son los correspondientes a los determinados por la normativa gubernamental a tal efecto que, entre otras, establece las tablas de mortalidad a usar y una tasa de interés técnica determinada que va variando de forma anual.

La fecha de transición a la NIIF para las Pymes de esta entidad es el 01/01/2015. ¿Qué ajustes habría que reconocer en los estados financieros de la entidad sobre las provisiones para pensiones de jubilación para los exempleados?

Al adoptar la NIIF para las Pymes, la entidad ya no debe seguir calculando sus pasivos por pensiones de jubilación con base en la norma local, debe usar la NIIF para las Pymes, en este caso, la Sección 28. Por lo tanto, decide:

- utilizar el método de la unidad de crédito proyectada para hacer una estimación fiable del costo final para la entidad del beneficio acumulado a favor de los exempleados;
- utilizar las tasas de interés establecidas por la NIC 19 que no están alineadas con la tasa de interés técnica utilizada localmente;
- usar las tablas de mortalidad más recientes;
- reconocer el 100% del pasivo que difiere de los exigidos por la norma local.

Es evidente que las hipótesis que la entidad venía utilizando para su contabilización del pasivo hasta 31/12/2014 no serán las mismas que las que se van a utilizar a partir del 01/01/2015. Aunque hay coherencia entre los PCGA y la NIIF para las Pymes en cuanto a que hay que registrar un pasivo por la estimación de las obligaciones por pensiones de jubilación a cargo de la empresa a la fecha de cierre, no la hay en cuanto a las hipótesis consideradas que modificarán de forma sustancial ese pasivo. Por tanto, hay un cambio de política contable que implica que la entidad efectuará los ajustes correspondientes y a partir de ellos actuará de forma uniforme en adelante. Los ajustes se efectuarán al 01/01/2015 y en todos los periodos subsiguientes, pero no se modificarán los saldos de los ejercicios económicos previos. Además, la entidad está teniendo en cuenta las condiciones de precios de mercado y tasas existentes a la fecha de estimación.

E5.3. Cambios de estimaciones – reconocimiento de errores

La entidad XYZ realizó al 31/12/2014 la estimación de la depreciación de sus propiedades, planta y equipo con base en las normas fiscales que establecen que, por ejemplo, los edificios se deprecian en veinte años. La fecha de transición a la NIIF para las Pymes de esta entidad es el 01/01/2015. Como consecuencia de los trabajos que se estaban realizando para la adaptación, la compañía pudo darse cuenta de que la forma como se venía calculando la depreciación no era coherente con lo exigido ni por los PCGA locales ni por la NIIF para las Pymes. Ante este hecho se plantean recalculando la depreciación usando vidas útiles técnicamente determinadas como lo establece la Sección 17 y ajustar la diferencia a la fecha de transición. ¿Procede la forma de actuar de la entidad?

La elección de un método diferente de cálculo a la fecha de transición del que se venía utilizando en los ejercicios precedentes de 2013 y 2014 no responde a principios de continuidad en los estimados, sino a un cambio por un error, por lo que así se ha de tratar. Así, habrá que reconocer la diferencia entre los valores calculados en ganancias acumuladas por efecto de un error detectado, y, por otra parte, la diferencia entre el valor corregido y la actualización del cálculo en 2015 como resultados de dicho ejercicio.

E5.4. Cambios de estimaciones – contingencias de pérdidas

La entidad EC presenta la siguiente situación en el ejercicio 2014 (en miles):

1. Mantiene el compromiso de devolver a sus clientes durante un plazo de una semana el doble de la diferencia entre el precio de venta de sus productos y el de cualquier entidad que venda el producto a menor precio. La venta semanal asciende a \$15.000 y la sociedad considera que sólo en un 1,5% de los casos puede ser necesario cumplir la promesa. La entidad sigue la práctica de contabilizar ese costo según se va incurriendo.
2. Realizó un depósito a cuenta de los honorarios definitivos a un abogado (provisión de fondos) por valor de \$800. La entidad lo ha registrado como una provisión.
3. La entidad tiene prevista una reestructuración de personal que acometerá en 2015, por lo que tiene constituida una provisión de \$120.000.
4. Tiene una demanda de una entidad colindante que le reclama \$85.000 a EC y a otra entidad vecina por daños y perjuicios, al considerar que por un problema de mantenimiento de sus instalaciones eléctricas se produjo un incendio en el que se vio afectada. La entidad EC encargó un informe técnico a su departamento técnico que asegura que no tuvo responsabilidad alguna en el incendio, por lo que no ha registrado provisión ni gasto alguno.
5. Al 31 de diciembre de 2014, los abogados de la compañía han informado que una demanda laboral en contra de la compañía es probable que se pierda y ha estimado el valor en \$10.000. De acuerdo con el PCGA local, la compañía registró una provisión por dicho valor.

La fecha de transición a la NIIF para las Pymes de esta entidad es el 01/01/2015. ¿Qué ajustes habría que reconocer en los estados financieros de la entidad respecto a cada uno de los casos anteriores?

Al adoptar en su totalidad la NIIF para las Pymes, la entidad deberá atenerse a la Sección 21. Por lo tanto:

1. La entidad EC debe reconocer una provisión, ya que se trata de una obligación implícita o tácita. La cuantía debe ser: $15.000 \times 0,015 \times 1 \text{ semana} = 225$ (se asume que la empresa todas las semanas viene devolviendo a sus clientes el diferencial acordado, por lo que el único valor pendiente corresponde al de la última semana del año).
2. Se trata de una deuda real con el abogado que le está prestando un servicio, independientemente de cuando se vaya devengando el mismo, por lo que procede la reclasificación a cuentas por pagar.
3. Aunque la reestructuración se haya planteado en 2014, la provisión se ha de constituir cuando la entidad la apruebe formalmente en el seno de sus órganos de gobierno y se den los pasos para ponerla en práctica. Por tanto, no procedería la provisión en 2014.
4. La estimación sobre la probabilidad de que haya que hacer frente a la contingencia se ha de valorar con base en la mejor estimación, en la fecha del balance, del desembolso necesario para cancelar la obligación presente, para lo cual hay que basarse en el juicio profesional. En este caso entendemos que para formarse ese juicio habría que solicitar un informe técnico de un tercero independiente y contar con las previsiones de un abogado respecto a las posibilidades de que la demanda fructificase o no. Con base en lo anterior, ya nos podríamos hacer una estimación fiable y dotar la provisión necesaria o no.
5. No hay ajuste que realizar dado que la estimación local es coherente con la establecida por la NIIF para las Pymes, por lo que su valor se mantiene.

5.1.3. Actuación ante nueva información a posteriori

Si después de la fecha de transición surgiera nueva información relativa al evento sobre el que hay que realizar los estimados, se actuaría de la siguiente manera:

- **No se cambia el ESFA como consecuencia de dicha información, es decir no se actualizan las estimaciones.**

- **Se incorpora la nueva información en las notas a los estados financieros al final del ejercicio donde ha surgido esa nueva información. Asimismo, si hubiese que realizar algún ajuste, se haría en dicho ejercicio.** Con esta forma de actuar se determina lo siguiente:
 - los cambios en las estimaciones se realizan cuando ellos ocurren y no se retrasan a la fecha de transición;
 - se reduce la capacidad de la entidad adoptante por primera vez de usar posibles ventajas procedentes de la retroactividad al preparar el ESFA derivadas de cambios en las estimaciones.

E5.5. Cambios de estimaciones – información posterior

Es el mismo caso que el ejemplo 5.2, excepto porque en 2016 se publican unas nuevas tablas de mortalidad y la entidad EB decide adoptar esas nuevas tablas por adaptarse más a la realidad de la población. ¿Cómo se debe aplicar la Sección 35 de la NIIF para las Pymes en este caso?

Dado que estamos ante cambios de estimaciones, no se permite la retroactividad, a pesar de que la entidad está en el periodo de transición, por lo que la variación del pasivo por el cambio de tablas se ha de informar en el mismo ejercicio 2016 y el ajuste lucirá al 31/12/2016.

E5.6. Cambios de estimaciones – información posterior

Es el mismo caso que el ejemplo 5.4, pero contando con nueva información en los apartados 3 y 4.

3. En 2015 los órganos de gobierno de EC aprueban el plan de reestructuración y comienza su puesta en práctica.
4. La entidad vecina a EC y a la entidad demandante ha sido condenada a pagar un 50% del valor reclamado por los daños ocasionados por el incendio.

¿Cómo se debe aplicar la NIIF 1 en este caso?

3. En 2015 se ha de reconocer la provisión por la totalidad del plan de reestructuración, aunque tenga duración plurianual, ya que hay evidencia de que se va a acometer completo.
4. Al tener constancia de que la otra entidad ha sido condenada, en este caso la mejor estimación posible es considerar que habrá que hacer frente al 50% del valor de la demanda, por lo que se debería reconocer una provisión por \$42.500.

E5.7. Cambios de estimaciones (en miles)

La entidad EC ha fijado la presentación de sus primeros estados financieros según NIIF para las Pymes el 31 de diciembre de 2016, por lo que la fecha de transición es el 01/01/2015. Al 31 de diciembre de 2014 la entidad tiene un pasivo por desmantelamiento (ligado a Propiedades, Planta y Equipo) registrado por \$40.000 (al 31/12/2015, 50.000), basado en las estimaciones efectuadas por la entidad del costo a incurrir cuando sea necesario afrontar el desmantelamiento.

Posteriormente, a finales de 2016, y debido a un cambio legislativo, se determina que el pasivo se reduciría de forma significativa, ascendiendo al 31/12/2016 a \$23.000. Si el cambio legal hubiese estado vigente en la fecha de transición, el pasivo a dicha fecha hubiese sido de \$18.000.

¿Cómo tendría que actuar la entidad EC en los siguientes casos?

1. Los criterios aplicados según PCGA son equivalentes a los de la NIIF para Pymes a la fecha de transición.
2. El cambio legislativo se produjo en 2014, pero la entidad no lo tuvo en cuenta.
3. La entidad EC no tenía pasivo alguno, dado que no estaba obligado a ello según PCGA.

Veamos cuál hubiese tenido que ser el comportamiento de la entidad en cada caso:

1. En el ESFA (al 01/01/2015) el saldo que deberá figurar será de \$40.000, dado que la estimación según PCGA es coherente con la de la NIIF para las Pymes, y con la información existente en ese momento.
Será al 31/12/2016 cuando se recoja el efecto de la nueva normativa y se registren los \$23.000, y la diferencia de \$27.000 (\$50.000 a principio del ejercicio menos los \$23.000) se registrará en el estado de resultados de 2016. Es decir, no se aplica el cambio normativo de forma retroactiva.
2. En este caso hay un error, dado que la nueva normativa ya estaba vigente, pero se obvió, por lo que hay que darle el tratamiento de error que fija la Sección 10.
En el ESFA el pasivo figurará por \$18.000, en lugar de los \$40.000. La diferencia será un ajuste a ganancias acumuladas.
3. Este caso es similar al primero, solo que, al no registrar pasivo al 01/1/2015, procede registrarlo con la información disponible en ese momento, por lo que ascendería a \$40.000, que se reconocerían contra ganancias acumuladas.

5.2. Bajas en cuentas de instrumentos financieros

Excepción 2. Bajas en cuentas de instrumentos financieros

Sección: Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos*

Excepción: exige la aplicación prospectiva de los requerimientos para las bajas de instrumentos financieros de la Sección 10.33 a 38.

El criterio general de la NIIF para las Pymes respecto a las altas y bajas de activos y pasivos es el de reconocer los activos y pasivos que no estaban en el estado de situación financiera si cumplen la definición del marco de conceptos, y dar de baja aquellos que, aun estando en el balance, no cumplen con los requisitos exigidos por la NIIF para las Pymes.

Frente al anterior criterio general, que consagra la aplicación retroactiva para la primera aplicación de la NIIF para las Pymes, hay una excepción obligatoria que afecta a los instrumentos financieros, y que viene motivada por:

- el costo excesivo de la aplicación retroactiva para las entidades de menor dimensión;
- menoscabar la certeza legal de los intervinientes de la transacción en el momento en el que la hicieron; y
- porque podrían ponerse de manifiesto determinadas incongruencias entre la gestión efectiva de las carteras y su contabilización. Por ejemplo, si se volviera a reconocer un activo financiero que en su momento se dio de baja, aun no cumpliendo los requisitos de las secciones 11 y 12, siendo la intención del gestor de la cartera su baja efectiva.

Dicha excepción consiste en la aplicación prospectiva de los requerimientos de baja en cuenta para activos y pasivos financieros según la Sección 10⁹, es decir, esos criterios se aplicarán a partir de la fecha de transición. La excepción funciona de tal forma que si una entidad dio de baja instrumentos financieros antes de la fecha de transición según los PCGA, posteriormente a dicha fecha, aun cumpliendo los criterios de reconocimiento, esos instrumentos no se darán de alta de nuevo en el estado de situación financiera. En el caso de que se pusiera de manifiesto un evento posterior a la fecha de transición por el que hubiese que dar de alta el instrumento, se daría, pero utilizando la NIIF para las Pymes y como consecuencia de ese hecho posterior.

E5.8. Bajas en cuentas de instrumentos financieros

La entidad T vendió el 31/12/2014 parte de su cartera de créditos comerciales, traspasándose a una entidad de inversión Z, con la condición que T recompraría a Z todos los créditos vencidos más de 90 días. Siguiendo los PCGA vigentes, T dio de baja los activos financieros vendidos en su estado de situación financiera.

La fecha de transición a la NIIF para las Pymes de esta entidad es el 01/01/2015. ¿Qué ajustes habría que acometer a la fecha de transición?

Según la NIIF para las Pymes, si no se produce la transferencia sustancial de riesgos y ventajas, no se podría dar de baja los activos financieros vendidos, dado que T garantiza la recompra a Z en caso de créditos vencidos no atendidos con una antigüedad de 90 días. No obstante, dado que ya se habían dado de baja y con base en la excepción de no retroactividad de las bajas de instrumentos financieros, la cartera vendida no se reconocería.

En el caso de instrumentos financieros que hubieran sido dados de baja conforme a la NIIF para las Pymes en una transacción anterior a la fecha de transición, pero que no hubieran sido dados de baja según PCGA, la entidad puede elegir entre darlos de baja en la transición (con lo que no aparecerían en el ESFA) o continuar reconociéndolos hasta

⁹ Un activo financiero se dará de baja en cuentas cuando expiren los derechos contractuales sobre los flujos de efectivo del activo financiero y la entidad transfiera de forma sustancial los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad (Sección 10.33), y un pasivo financiero cuando la obligación especificada en el correspondiente contrato haya sido pagada o cancelada, o haya expirado (Sección 10.36).

que se proceda a su disposición o se les liquide. En este segundo caso habría que comprobar si hay deterioro del activo financiero.

E5.9. Bajas en cuentas de instrumentos financieros

La entidad T vendió el 31/12/2014 parte de su cartera de créditos comerciales, traspasándose a una entidad de inversión Z, asumiendo esta el riesgo de crédito. Siguiendo los PCGA vigentes, T mantiene la cartera en su estado de situación financiera, hasta el vencimiento de los créditos.

La fecha de transición a la NIIF para las Pymes de esta entidad es el 01/01/2015. ¿Qué ajustes habría que acometer a la fecha de transición?

Según la NIIF para las Pymes, al haberse producido la transferencia sustancial de riesgos y ventajas, se podrían dar de baja los activos financieros vendidos, dado que Z asume el riesgo. A la fecha de transición, T puede optar entre dar de baja esa cartera o mantenerla hasta el vencimiento definitivo de la misma.

E5.10. Bajas en cuentas de instrumentos financieros – *factoring*

El 1 de diciembre de 2014 la sociedad L ha cedido parte de sus facturas a cobrar con vencimiento 15 de febrero de 2015 mediante una operación de *factoring* con recurso (es decir, no hay transferencia sustancial de riesgos y beneficios), cuyo valor nominal asciende a 100.000, al Banco S.A., pagando por ello una comisión de gestión del 0,5% y un tipo de interés nominal del 4% por el anticipo. La entidad ha procedido a dar de baja el activo correspondiente a las cuentas por cobrar.

La fecha de transición a la NIIF para las Pymes de esta entidad es el 01/01/2015. ¿Qué ajustes habría que realizar a la fecha de transición en las siguientes situaciones?

1. Los PCGA locales no indican el tratamiento contable.
2. Los PCGA locales dicen que el activo se retira solo si se ceden riesgos y beneficios.

Según la NIIF para las Pymes, al tratarse de un *factoring* con recurso, la entidad retiene sustancialmente los riesgos y beneficios de los derechos de cobro, por lo que seguirá manteniendo el derecho de cobro de tipo comercial y surgirá un pasivo financiero por la financiación obtenida, que al no tener origen comercial se ha de valorar según el criterio del costo amortizado. Veamos cómo habría que actuar en la fecha de aplicación en cada una de las situaciones planteadas:

1. Si los PCGA no indican tratamiento contable alguno, en la fecha de transición aplicaríamos la excepción que se está tratando, y no se reconocería el activo financiero retirado previamente. No obstante, a partir de la fecha de transición todas las operaciones de *factoring* sin recurso no se retirarían del balance.
2. En el caso de que los PCGA coincidieran con lo indicado en la NIIF para las Pymes sobre este particular, pero aun así la entidad hubiese retirado el activo financiero, se estaría ante un error de la entidad y no ante una opción ofrecida por la normativa, por lo que habría que tratarlo como tal error y procedería el alta de dicho activo financiero.

E5.11. Bajas en cuentas de instrumentos financieros – titularización inmuebles

La entidad T titularizó el 31/12/2013 una serie de inmuebles, vendiéndolos al fondo de titularización F (con patrimonio autónomo), que los titulariza emitiendo bonos que colocó entre inversores institucionales. T dio de baja los inmuebles del activo de su estado de posición financiera, si bien los continúa gestionando en todos sus aspectos significativos: ocupación, mantenimiento, limpieza, pago de impuestos aplicables, seguridad, etc. y además las variaciones de valor razonable de los inmuebles son soportadas y cubiertas por T.

La fecha de transición a la NIIF para las Pymes de esta entidad es el 01/01/2015. ¿Qué ajustes habría que realizar a la fecha de transición?

Según la NIIF para las Pymes, si no se produce la transferencia sustancial de riesgos y beneficios no se podrían dar de baja los activos titularizados. En este caso, entendemos que la entidad S debería consolidar desde 2013 con F.

5.3. Contabilidad de coberturas

Excepción 3. Contabilidad de coberturas

Sección: Sección 12 Otros temas relacionados con los instrumentos financieros

Excepción: exige la aplicación prospectiva de la contabilidad de coberturas según la Sección 12.

5.3.1. Base normativa

La contabilidad de coberturas pretende mostrar la gestión de riesgos de una entidad ante la exposición a unos riesgos específicos que pueden afectar a los resultados del periodo o al Otro Resultado Integral, materializándose en un procedimiento que permite minimizar el impacto contable de dichos riesgos en el patrimonio y en la situación financiera de una entidad. De esta manera, se compensarían los riesgos que se cubren con los cambios de valor razonable de un instrumento de cobertura (generalmente un derivado medido al valor razonable con cambios en resultados).

Para que haya contabilidad de coberturas se han de cumplir los siguientes requisitos (Sección 12.16):

- La relación de cobertura consta solo de instrumentos de cobertura y partidas cubiertas.
- Al inicio de la relación de cobertura, existe una designación y una documentación formales de la relación de cobertura y del objetivo y estrategia de gestión de riesgos de la entidad.
- La cobertura es eficaz.

La NIIF para las Pymes solo permite la contabilidad de coberturas para determinados riesgos (de tasa de interés, de tasa de cambio, de riesgo de precio de materia prima cotizada).

5.3.2. *Motivos de la excepción*

Es poco probable que las entidades que tengan relaciones de cobertura antes de la implantación de la NIIF para las Pymes tuviesen la documentación de la cobertura a su inicio con todas las exigencias de la Sección 12 (si bien son mucho menores a las exigidas por la NIIF 9), o que comprobaran regularmente la eficacia de dichas coberturas como exige dicha norma. Debido a esto, la posibilidad de designar de forma retroactiva las coberturas podría llevar a una designación selectiva que permita manipular el resultado, y resultarían de esta forma ventajosas para la entidad adoptante por primera vez. Por este motivo, aunque la entidad cumpliera con lo indicado en la Sección 12 en la fecha de transición, no podría hacer una aplicación retroactiva, en todo caso lo podría hacer en la misma fecha de transición.

Para evitar lo anterior, se exige al adoptante por primera vez de la NIIF para las Pymes el tratamiento prospectivo para la contabilidad de coberturas a partir de alguna de las siguientes fechas:

- la fecha de transición; o
- la fecha en que la relación de cobertura cumple los requerimientos de la Sección 12, incluyendo correcta designación, documentación actualizada y eficacia comprobada.

Con esto se impide aplicar la contabilidad de coberturas en el ESFA a aquellas posiciones netas que no cumplieran las condiciones de la Sección 12 para ser una partida cubierta.

E5.12. Contabilidad de coberturas

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 2014 se presentaron de acuerdo con los PCGA. La entidad no tiene relaciones de cobertura activas a la fecha de la transición a la NIIF para las Pymes. No obstante, de acuerdo con información financiera anterior, la entidad ha utilizado un tipo de contabilidad de coberturas, por el cual reconoció el cambio en el valor razonable de la partida cubierta y el cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura en resultados en el periodo del cambio, para partidas que no reunirían las condiciones para la contabilidad de coberturas de acuerdo con la NIIF para las Pymes.

La fecha de transición a la NIIF para las Pymes de esta entidad es el 01/01/2015. ¿Qué ajustes habría que realizar a la fecha de transición?

Según la NIIF para las Pymes, es obligatorio el tratamiento prospectivo para la contabilidad de coberturas a partir de la fecha de transición. Por tanto, dado que las relaciones de cobertura ya no existen en ese momento, la entidad no realizará ajustes por la contabilidad de coberturas pasadas al preparar el ESFA.

5.4. Participaciones no controladoras

Excepción 4. Participaciones no controladoras

Sección: Sección 5 *Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados*

Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados*

Excepción: exige la aplicación prospectiva en el tratamiento de las participaciones no controladoras.

La norma estipula que una entidad adoptante por primera vez de la NIIF para las Pymes aplicará de forma prospectiva el siguiente requerimiento de la Sección 5.6: **una entidad atribuirá el resultado del periodo y del Otro Resultado Integral de una subsidiaria, tanto a los propietarios de la controladora como a las participaciones no controladoras.** Con esta excepción los valores que figurarán en el ESFA correspondiente a las participaciones no controladoras será el mismo que figure en el estado de situación financiera del periodo inmediatamente anterior según los PCGA, excepto que la entidad decida optar por la exención de la NIIF para las Pymes para reexpresar las combinaciones de negocios a partir de una fecha anterior.

Para esta excepción general hay una salvedad, y es que si la entidad adoptante por primera vez opta por aplicar la exención prevista en la Sección 35.10 sobre combinaciones de negocios producidas a una fecha anterior a la de transición, entonces, de forma coherente, tendrá que aplicar desde esa fecha las secciones correspondientes, y los saldos de las participaciones no controladoras cambiarían.

E5.13. Participaciones no controladoras

La entidad P ha fijado la presentación de sus primeros estados financieros según NIIF para las Pymes el 31 de diciembre de 2016, por lo que la fecha de transición es el 01/01/2015. Según PCGA, a la entidad P se le exige presentar estados financieros consolidados, pero no que se atribuyera una parte del Otro Resultado Integral total consolidado a la participación no controladora. ¿Qué ajustes habría que acometer a la fecha de transición?

Según la NIIF para las Pymes, al estar sujeta esta situación a la aplicación prospectiva, no se reasigna parte alguna del Otro Resultado Integral a las participaciones no controladoras contra ganancias acumuladas, por lo que al tener que tomar el mismo valor según PCGA en el ejercicio previo a la fecha de transición, no se reconocerá en el ESFA participación no controladora alguna.

5.5. Operaciones discontinuadas

Excepción 5. Operaciones discontinuadas

Sección: Sección 5 *Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados*

Excepción: exige la aplicación prospectiva en la clasificación y medición de las operaciones discontinuadas.

Según la NIIF para las Pymes, en su glosario de términos, una operación discontinuada se define como un componente de la entidad que ha sido dispuesto o se encuentra clasificado como mantenido para la venta, y

- representa un segmento de actividad (ya sea por negocio o por área geográfica) que es significativo y puede considerarse separado del resto de la entidad;
- es parte de un único plan coordinado para disponer de dicho segmento; o
- es una subsidiaria adquirida exclusivamente con la finalidad de revenderla.

La NIIF para las Pymes establece que tanto los resultados después de impuestos como la ganancia o pérdida después de impuestos reconocida en la medición al valor razonable menos costos de venta, o en la disposición, originadas por operaciones discontinuadas, se reflejarán de forma separada en el estado de resultado integral (Sección 5.5).

Si según PCGA las operaciones discontinuadas se definen de forma diferente y/o su contabilización difiere de lo expuesto en el párrafo precedente, en la fecha de transición no se acometerá ninguna reclasificación ni nuevas mediciones que se ajustarán al Otro Resultado Integral. Por tanto los requerimientos para las operaciones discontinuadas de la NIIF para las Pymes se aplicarán de forma prospectiva.

6. Exenciones a los requerimientos de la NIIF para las Pymes

A continuación trataremos las exenciones, ya que la entidad adoptante deberá analizar a priori cuáles de ellas aplicará y cuáles no, tras lo cual deberá realizar el análisis por cada uno de ellos para evaluar su impacto.

6.1. Combinaciones de negocios

Exención 1. Combinaciones de negocios

Sección: Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía*

Exención: no aplicar de forma retroactiva la Sección 19 a las combinaciones realizadas con anterioridad a la fecha de transición a la NIIF para las Pymes, o si la entidad decidiera reexpresar una combinación de negocios anterior, deberá hacerlo para todas a partir de dicha fecha.

6.1.1. *Ámbito de aplicación y alcance*

Las entidades tienen tres alternativas en el tratamiento contable de las combinaciones de negocios realizadas antes de la fecha de transición a la NIIF para las Pymes (Sección 35.10a):

1. reexpresar todas las combinaciones de negocios realizadas según la Sección 19, para lo cual debe poseer la información necesaria de todas ellas;
2. acogerse a la exención y no aplicar retroactivamente la Sección 19 para ninguna de las combinaciones de negocios realizadas antes de la fecha de transición;
3. acogerse a la exención, pero a una fecha anterior a la de transición.

E6.1. Combinaciones de negocios: exención a una fecha anterior a la de transición

Si la fecha de transición es el 1 de enero de 2015 y la entidad decide reexpresar una combinación de negocios realizada el 30 de septiembre de 2010, ¿cómo tendrá que actuar la entidad ante esta decisión?

Debido a que ha optado por una fecha anterior a la de transición para la reexpresión de las combinaciones de negocio, tendrá que aplicar retroactivamente la Sección 19 a todas las combinaciones de negocios desde el 30 de septiembre de 2010 hasta el 1 de enero de 2015.

Si la entidad se acoge a la exención de no aplicar retroactivamente la Sección 19 para ninguna de las combinaciones de negocios realizadas antes de la fecha de transición, entonces la contabilización de la adquisición previa no cambia, excepto por algunos ajustes que comentamos seguidamente en este apartado.

Esta exención es aplicable a todas las transacciones que se consideren una combinación de negocios según la Sección 19, independientemente de la consideración que le den los PCGA.

El itinerario normativo sobre los pasos a seguir en una combinación de negocios acogida a la exención sería:

- a. conservar la clasificación que ya tenía según PCGA;
- b. analizar si procede dar de alta activos y pasivos no reconocidos anteriormente;
- c. analizar si procede dar de baja activos y pasivos que no cumplan los requisitos de la NIIF para las Pymes;
- d. analizar la medición realizada de la combinación de negocios, en particular las bases de medición utilizadas para activos y pasivos;
- e. si procede, ajustar el valor de la plusvalía¹⁰, eliminando cualquier plusvalía negativa que pudiera existir.

En todo ese itinerario, si se realiza algún ajuste se ha de considerar su efecto en las participaciones no controladoras y en los impuestos diferidos.

E6.2. Combinaciones de negocios: reconocimiento de activos y pasivos procedentes de una combinación de negocios

Arrendamiento financiero	<p>La entidad A suscribió un contrato de arrendamiento, como arrendatario, el 1 de enero de 2013 en las condiciones y valores comentados en el Ejemplo 6.17 de la exención 11. Al año siguiente, la entidad A fue adquirida mediante una combinación de negocios por la entidad B. Tanto en la entidad A como en la B, el contrato de arrendamiento se consideró operativo según criterios de los PCGA. El 1 de enero de 2015 es la fecha de transición, y B decide acogerse a la exención de combinaciones de negocios y no reexpresar la citada adquisición.</p> <p>Independientemente de la exención, B tendrá que reconocer el contrato de arrendamiento operativo que, según NIIF para las Pymes es financiero, en el ESFA, concretamente según los valores del Ejemplo 6.17, un activo por los elementos de Propiedades, Planta y Equipo arrendados de \$5.898,9 y un pasivo por arrendamientos por valores de \$2.617,9 y la depreciación acumulada correspondiente.</p>
---------------------------------	---

¹⁰ En la NIIF para las Pymes se utiliza el término *plusvalía* para referirse a la diferencia entre el costo de una combinación de negocios y los activos adquiridos y pasivos asumidos a su valor razonable. Este concepto, en el original de la norma *goodwill*, recibe otras denominaciones como fondo de comercio, crédito mercantil, etc. En el presente Documento de Orientación Técnica mantendremos la utilizada en la traducción al español en la versión de NIIF de la página web del IASB.

E6.3. Combinaciones de negocios – baja de activos y pasivos procedentes de una combinación de negocios

Costos de investigación	<p>La entidad A, que es un laboratorio farmacéutico, tenía activado en el estado de situación financiera como un activo intangible los gastos de investigación de proyectos destinados a la obtención de diversos fármacos. Al 31 de diciembre de 2012 la entidad A fue adquirida mediante una combinación de negocios por la entidad B. En dicha combinación se mantienen los costos de investigación, dado que los proyectos en curso continúan y es procedente según criterios de los PCGA. El 1 de enero de 2015 es la fecha de transición, y B decide acogerse a la exención de combinaciones de negocios y no reexpresar la citada adquisición.</p> <p>Independientemente de la exención, según la NIIF para las Pymes los gastos de investigación no pueden activarse en el estado de situación financiera por no cumplir la definición de activo, por lo que A tendrá que dar de baja dicho activo.</p>
Provisiones para gastos futuros	<p>Al 31 de diciembre de 2014 la entidad A es adquirida mediante una combinación de negocios por la entidad B. Como consecuencia, B registra una provisión para un despido colectivo y la reestructuración de las actividades de la entidad A. El 1 de enero de 2015 es la fecha de transición, y B decide acogerse a la exención de combinaciones de negocios y no reexpresar la citada adquisición. La provisión persiste a dicha fecha.</p> <p>Independientemente de la exención, según la NIIF para las Pymes solo se pueden provisionar obligaciones procedentes de sucesos pasados, por lo que B tendrá que dar de baja dicho pasivo.</p>

Todos los ajustes que se pongan de manifiesto por bajas y altas de activos y pasivos tendrán como contrapartida las ganancias acumuladas del patrimonio neto de la entidad, excepto las bajas de activos intangibles que se reclasificarán a plusvalías, excepto si en su momento se dedujo del patrimonio.

6.1.2. Valor de la plusvalía

La regla general es que la plusvalía calculada según PCGA será el saldo en el ESFA de esa plusvalía. Esta regla tiene tres salvedades, coherentes con lo planteado hasta ahora en esta exención, y son por los siguientes motivos:

1. Activos intangibles reconocidos según los PCGA, pero no según la NIIF para Pymes. El valor del activo a la fecha de transición se agrega a la plusvalía, es decir, se efectúa una reclasificación en libros.
2. Activos intangibles no reconocidos según PCGA, pero procede su reconocimiento según NIIF para las Pymes. El valor que el activo hubiese tenido según la Sección 18 en sus estados financieros previos a la adquisición, neto de impuestos diferidos, a la fecha de transición se deduce de la plusvalía.
3. Para reconocer cualquier pérdida por deterioro del valor (según la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*) de la plusvalía en la fecha de transición. Si hubiese deterioro en ese momento, se registraría contra ganancias acumuladas.

E6.4. Combinaciones de negocios: reestimación de la plusvalía

Situación planteada			
La entidad M realiza una combinación de negocios el 1 de enero de 2012 por el que adquiere el 100% de S. La información de dicha combinación se presenta a continuación:			
	Coste de la combinación	650.000	
	Valor en libros de los activos netos de S	292.500	
	Valor razonable de los activos netos de S	520.000	
La diferencia entre el valor contable y el valor razonable de la entidad S corresponde a intangibles autogenerados por la misma, por lo que no son asignables a ningún elemento del activo en particular.			
Según PCGA los activos y pasivos de S se incorporaban a M a sus valores contables, por lo que la plusvalía ascendió a:			
	Coste de la combinación	650.000	
	Valor en libros de los activos netos de S	292.500	
	Plusvalía según PCGA al 01/01/2012	357.500	
La plusvalía se depreciaba linealmente en 10 años. Tras el análisis del deterioro se concluye que la plusvalía no se ha deteriorado.			
Fecha de transición de la entidad controladora M	01/01/2015		
Entre el 1 de enero de 2012 y el 1 de enero de 2015 no ha habido ninguna otra combinación de negocios.			
A la fecha de transición se requiere estimar si hay que hacer algún ajuste, si M se acoge a la exención de aplicar la NIIF para Pymes de forma prospectiva la Sección 19			
Dado que M se acoge a la exención, en el ESFA se dará de alta la plusvalía por el mismo valor que tenía en los libros según PCGA, teniendo en cuenta que han transcurrido tres años y hay que considerar la depreciación registrada en esos años:			
	Plusvalía según PCGA	357.500	
	Años transcurridos	3 años	
	Años en los que se deprecia	10 años	
	Plusvalía neta	250.250	$357.500 - 357.500 \times 3 / 10$
Por tanto, en este caso no procede ningún ajuste en el ESFA, y la plusvalía lucirá por 250.250, que coincide con la contabilizada según PCGA al 31/12/2014.			
A la fecha de transición se requiere estimar si hay que hacer algún ajuste, si M no se acoge a la exención de aplicar la NIIF para Pymes de forma prospectiva la Sección 19			
En este caso hay que recalcular la plusvalía con efecto retroactivo:			
	Coste de la combinación	650.000	
	Valor razonable de los activos netos de S	520.000	
	Plusvalía según NIIF Pymes al 01/01/2012	130.000	
Por tanto en el ESFA la plusvalía aparecerá por dicho valor menos la depreciación por los años transcurridos:			
	Plusvalía según NIIF para las Pymes	130.000	
	Años transcurridos	3 años	
	Años en los que se deprecia	10 años	
	Plusvalía depreciada	91.000	$130.000 - 130.000 \times 3 / 10$
Dado que no hay deterioro, solo habrá que hacer un ajuste en el ESFA por la diferencia:			
	Plusvalía según PCGA al 01/01/2015	250.250	
	Plusvalía según NIIF Pymes al 01/01/2015	91.000	
	Diferencia ajustar	159.250	
El ajuste que se haría es el siguiente:			
		<u>Db.</u>	<u>Cr.</u>
	Plusvalía		159.250
	Ganancias Acumuladas	159.250	

En el caso de que la plusvalía se hubiese venido amortizando, la amortización acumulada se deducirá directamente del costo de la plusvalía, lo cual significa que el saldo neto que se tiene localmente será el saldo para efectos del ESFA. A partir de la fecha de transición la plusvalía ya no se podrá amortizar.

Para el caso de plusvalías negativas registradas según PCGA, en el ESFA se darán de baja contra ganancias retenidas.

Si en la adquisición hubiese un componente, dentro del costo de la combinación, de pago contingente, y no viniera recogido en el pasivo, por aplicación de los PCGA, habría que reconocerlo como pasivo en el ESFA con contrapartida en ganancias acumuladas. Si la contraprestación contingente fuera patrimonio neto (por ejemplo, la entrega de acciones de la adquirente en función del cumplimiento completo de un plan de negocio a tres años) no se recogerá, puesto que la norma habla de activos y pasivos, y no de patrimonio.

6.2. Transacciones con pagos basados en acciones

Exención 2. Transacciones con pagos basados en acciones

Sección: Sección 26 Pagos Basados en Acciones

Exención: no aplicar de forma retroactiva la Sección 26 a determinadas transacciones con pagos basados en acciones.

6.2.1. Ámbito de aplicación y alcance

Según se indica en la Sección 26, su objetivo consiste en especificar la información financiera que ha de incluir una entidad cuando lleve a cabo una transacción con pagos basados en acciones, concretamente se requiere que la entidad:

- refleje, en el resultado del periodo y en el estado de situación financiera, los efectos de dichas transacciones, incluyendo los costos asociados a las transacciones en las que se conceden opciones sobre acciones a los empleados.
- reconozca las transacciones con pagos basados en acciones en sus estados financieros, incluyendo las transacciones con los empleados o con terceros que vayan a ser liquidadas en efectivo, con otros activos o con instrumentos de patrimonio de la entidad.

La Sección 26 distingue tres tipos de transacciones de pagos basados en acciones: liquidadas con instrumentos de patrimonio, liquidadas en efectivo y con alternativa,

para la entidad o para el proveedor, de liquidarla en efectivo (o con otros activos) o mediante la emisión de instrumentos de patrimonio. Asimismo, se refiere a las transacciones con empleados y terceros que suministren servicios similares, y que serán pagadas con base en el valor de las acciones u opciones sobre acciones u otro instrumento de patrimonio.

Las transacciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio se miden al valor razonable de los bienes o servicios obtenidos, si se puede estimar con fiabilidad, o, en caso contrario, al valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos (si está disponible o, en caso contrario, se aplicará una técnica de medición para su estimación), en la fecha en la que la entidad obtenga los bienes o la contraparte preste los servicios. Esta medición no será modificada con posterioridad.

Las transacciones con pagos basados en acciones liquidadas en efectivo se miden al valor razonable inicial del pasivo al que dan lugar y, posteriormente, el pasivo se volverá a medir al final de cada período sobre el que se informa, hasta tanto se liquide, reconociendo en el resultado del ejercicio los cambios de valor. Las transacciones con alternativa se miden parcialmente según se liquiden de una u otra forma.

De todo lo anterior se resume que, en relación con las transacciones con pagos basados en acciones, pueden verse afectadas las siguientes partidas:

- los activos adquiridos
- los costos por servicios recibidos
- los instrumentos de patrimonio consolidados como pago, por la liquidación con instrumentos de patrimonio
- los pasivos (provisiones) surgidos por la liquidación en efectivo basada en el valor de las acciones u opciones sobre acciones.

Las entidades que adoptan por primera vez la NIIF para las Pymes podrán optar por aplicar la Sección 26 de forma retroactiva o de forma prospectiva para:

- los instrumentos de patrimonio concedidos antes de la fecha de transición
- los pasivos surgidos de transacciones con pagos en acciones que se liquiden antes de la fecha de transición.

6.2.2. *Transacciones con pagos basados en acciones liquidadas con instrumentos de patrimonio*

La NIIF para las Pymes se refiere al tratamiento, por un lado, de las condiciones iniciales de las transacciones con pagos basados en acciones y, por otro lado, de las transacciones que hayan sido modificadas con posterioridad.

1. Transacciones iniciales

La NIIF para las Pymes indica que se recomienda pero no se requiere que se aplique la Sección 26, siempre y cuando la entidad haya revelado públicamente el valor razonable de esos instrumentos de patrimonio para aquellos instrumentos de patrimonio concedidos y que son irrevocables (consolidados) antes de la fecha de transición por primera vez a la NIIF para las Pymes.

Nada se indica, de forma explícita, en relación con los instrumentos de patrimonio concedidos antes de la fecha de transición y que se consoliden con posterioridad. No obstante, si no está exento, se debe interpretar que debe aplicarse a estos casos la Sección 26.

E6.5. Pagos basados en acciones liquidados con instrumentos de patrimonio

La entidad A, que no cotiza en bolsa, firmó a 1 de enero de 2005 un acuerdo con los representantes legales de los trabajadores de entregar 100 acciones a cada uno de ellos, con la condición de que permanezcan en la empresa durante 4 años. En las notas a los estados financieros de los ejercicios 2005 a 2011 no se informaba sobre el valor razonable de las acciones, pero sí se encuentra esa información en los ejercicios 2012 en adelante. La compañía tiene como fecha de transición el 1 de enero de 2015. ¿Cómo debe la compañía contabilizar la operación?

1. Para aquellos trabajadores que estuvieran contratados en 2005 y que consolidaran sus derechos antes del 31 de diciembre de 2011, la entidad **no podrá aplicar** la Sección 26 al no haber publicado los valores razonables de las acciones consolidadas.
2. Para los trabajadores que consolidaran sus derechos a partir del 1 de enero de 2012, hasta el 31 de diciembre de 2014, la entidad **podrá optar** por aplicar la Sección 26 a los instrumentos de patrimonio consolidados al disponer de información publicada sobre el valor razonable.
3. Para los trabajadores que consoliden sus derechos a partir del 1 de enero de 2015 (fecha de transición) la entidad **estará obligada** a aplicar la Sección 26.

Para aquellas transacciones que concedan y consoliden antes de la fecha de transición a la NIIF para las Pymes, a la entidad podría interesarle la aplicación de la Sección 26 si, por ejemplo, el valor razonable de los instrumentos de patrimonio fuera superior al valor al que se contabilizaron de acuerdo con los PCGA que viniera aplicando, en los casos en los que los activos o los servicios recibidos se valorasen en relación con el valor razonable de los instrumentos de patrimonio.

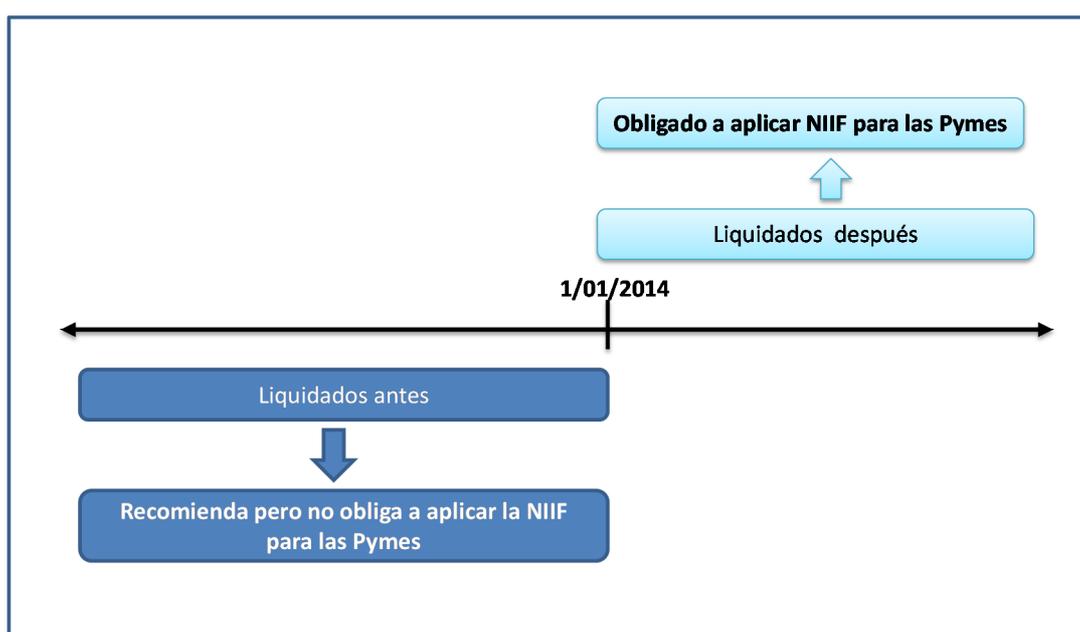
- Para todas las transacciones con pagos basados en acciones, aunque no se haya aplicado la Sección 26, la entidad estará obligada a revelar la información (Sección 26.18) que permita a los usuarios de los estados financieros comprender la naturaleza y alcance de los acuerdos con pagos basados en acciones.

6.2.3. Transacciones con pagos basados en acciones liquidadas en efectivo

La NIIF para las Pymes ofrece la opción de que se aplique la Sección 26, si los pasivos que surgen de la transacción han sido liquidados antes de la fecha de transición (figura 6.1). Sin embargo, para todos aquellos que se liquiden con posterioridad, la entidad estará obligada a aplicar la NIIF para las Pymes. En este caso, la Sección 26 establece que deberá reconocer los servicios recibidos y el pasivo a pagar a su valor razonable. Este pasivo se volverá a medir al final de cada periodo sobre el que se informa y a la fecha de liquidación, reconociendo cualquier cambio de valor en el resultado del periodo.

Esto supone que, después de la fecha de transición, la entidad tendrá que reconocer los cambios de valor entre la medición del pasivo de acuerdo con los PCGA y la NIIF para las Pymes y reconocer las diferencias.

Figura 6.1. Adopción por primera vez de la NIIF para las Pymes. Pagos basados en acciones liquidados en efectivo



Fuente: elaboración propia.

E6.6. Pagos basados en acciones liquidados en efectivo

La entidad A ha firmado el 31 de diciembre de 2012 un plan de incentivos con los representantes de los trabajadores que consiste en la concesión de 100 opciones a cada uno de los trabajadores, que se liquidarán en efectivo por diferencias a los trabajadores que permanezcan en la empresa a 31 de diciembre de 2015, fecha en la que se ejercerá la opción. ¿Qué debe contabilizar la entidad?

Debido a que el pasivo derivado de las opciones sobre acciones a los trabajadores tendrá que liquidarse a 31 de diciembre de 2015, posterior a la fecha de la transición (01/01/2015), la empresa estará obligada a aplicar la Sección 26. Las implicaciones se referirán a medir el pasivo como si se hubiera aplicado la Sección 26, por tanto, si al cierre de 2014 la cotización de las acciones fuera de 30 y la opción se valoró en el acuerdo a 15, el pasivo final deberá quedar valorado a 15 multiplicado por el número de opciones concedidas y que se estimen se van a ejercer a la liquidación.

En la mayoría de los casos contenidos en la Sección 35 se hace mención expresa a que la entidad ha reconocido las transacciones con pagos basados en acciones de acuerdo con su PCGA, si bien este reconocimiento y/o valoración difieren del indicado por la Sección 26. No obstante, algunas entidades podrían no haberlas reconocido, ya que sus PCGA no lo obligaban. Este asunto se ha tratado en algunos de los ejemplos ilustrativos anteriores. En general, el aspecto más significativo estaría en aquellos casos en los que existen derechos pendientes de consolidar a la fecha de la transición a la NIIF para las Pymes y los servicios recibidos se valoran por el valor razonable de los instrumentos de patrimonio de contrapartida. Se podría resumir lo siguiente:

- a) si los pagos basados en acciones se liquidan entregando instrumentos de patrimonio y no han sido contabilizados, se deberían reconocer disminuyendo las ganancias acumuladas por el valor razonable a la fecha de los derechos que se consoliden y su efecto en patrimonio por las acciones;
- b) si los pagos basados en acciones se liquidan en efectivo, la entidad deberá reconocer el pasivo derivado del acuerdo con los trabajadores, al valor derivado del acuerdo, por todos los importes cuyo vencimiento esté pendiente en la fecha de la transición.

6.3. Valor razonable como costo atribuido

Exención 3. Valor razonable como costo atribuido

Secciones: Sección 16 *Propiedades de Inversión*

Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo*

Sección 18 *Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía*

Exención: se permite a los adoptantes por primera vez no tener que aplicar retroactivamente las anteriores normas, liberándolas del requerimiento de reconstruir la información sobre los costos de los activos no corrientes de carácter material o intangible.

El origen de esta exención se encuentra en que, en muchas ocasiones, los costos de reconstruir la información histórica en los activos no corrientes son excesivamente elevados por:

- no disponer de toda la información necesaria desde el momento del reconocimiento del activo (ya fuera por adquisición o por el empleo de recursos de la entidad para su obtención) hasta su situación actual, con todas las modificaciones que hubieran podido producirse en ese período, más elevadas y diversas cuanto más alejadas en el tiempo;
- la información reconstruida tendría escasa relevancia para los usuarios de los estados financieros, al exigir la revelación de multitud de datos de ninguna utilidad para dichos usuarios;
- el resultado final de la reconstrucción de la información, dado que con toda seguridad contendrían estimaciones por parte de la gerencia de la compañía, serían menos fiables que los datos actuales a valor razonable.

Conviene aclarar lo que se entiende por *costo atribuido* y, dado que no viene definido en la NIIF para las Pymes, acudimos a la definición contenida en el apéndice A de la NIIF 1: “Un valor usado como sustituto del costo o del costo depreciado en una fecha determinada. En la depreciación o amortización posterior se supone que la entidad había reconocido inicialmente el activo o pasivo en la fecha determinada, y que este costo era equivalente al costo atribuido”. Esto último quiere decir que las depreciaciones acumuladas anteriores quedan anuladas.

Esta exención puede ser aplicada a los siguientes elementos:

- Propiedades Planta y Equipo
- Propiedades de Inversión
- Activos intangibles

- Los arrendamientos financieros reconocidos en alguno de las anteriores categorías.

La aplicación de esta exención solo se permite a los activos relacionados y a ningún otro, ni siquiera por analogía.

Dos aspectos a tener en cuenta sobre lo anterior:

1. La aplicación del valor razonable como costo atribuido de un elemento de activo no implica que a los posibles pasivos asociados a dichos activos se les aplique también el valor razonable. Para la determinación del valor razonable la NIIF para las Pymes proporciona una guía en los apartados del 11.27 al 11.32, y aunque en este Documento de Orientación Técnica está en la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos*, es aplicable (y así lo señala la propia norma) al resto de elementos que toman el valor razonable como una de sus referencias de medición.
2. La exención que se plantea se puede aplicar “a la carta”, es decir, para determinados elementos de activo o clases de activo. Es decir, si se aplica la exención a un elemento en particular, esto no arrastrará que se tenga que aplicar a toda la misma clase de activos.

Un adoptante por primera vez podrá medir sus activos a la fecha de transición, recogidos en algunas de las categorías anteriores, aplicando el valor razonable, y ese valor sería considerado como costo atribuido en la fecha de transición.

E6.7. Valor razonable como costo atribuido

Situación planteada			
La entidad V adquiere unas instalaciones productivas que conforman una unidad económica. La información sobre la adquisición es la siguiente:			
Costo de adquisición	800.000		
Años de vida útil	16		
Fecha de adquisición	01/01/2005		
La entidad V, al amparo de una norma local que lo permite, revalúa a valor razonable sus instalaciones aplicando los PCGA:			
Fecha de la revaluación	01/01/2013		
Valor razonable de las instalaciones a esa fecha	1.000.000		
La entidad V decide aplicar la NIIF para las Pymes para el 31 de diciembre de 2016 en lugar de los PCGA, por lo que tiene que aplicar la Sección 35 de la misma.			
Fecha de transición a la NIIF para las Pymes de la entidad V	01/01/2015		
A la fecha de transición se requiere estimar si hay que hacer algún ajuste, si V se acoge a la exención del costo atribuido y aplica la NIIF para las Pymes de forma prospectiva			
Dado que V se acoge a la exención, en el ESFA se dará de alta el valor de las instalaciones al 31/12/2014 deducida la depreciación entre la fecha de revaluación y la fecha de transición:			
Valor razonable al 01/01/2013	1.000.000		
Años de vida útil remanentes	8 años		16 años - 8 años
Años hasta fecha de transición	2 años		
Depreciación al 31/12/2014	250.000		$(1.000.000/8) \times 2$
Valor neto según libros al 31/12/2014	750.000		$1.000.000 - 250.000$
Por tanto, en este caso no procede ningún ajuste en el ESFA, ya que el valor de las instalaciones lucirá por su valor razonable de 750.000, que coincide con la contabilizada según PCGA al 31/12/2014.			
A la fecha de transición se requiere estimar si hay que hacer algún ajuste, si V no se acoge a la exención del costo atribuido y aplica la NIIF para Pymes de forma retrospectiva			
Al no acogerse V a la exención, el único modelo admisible según la Sección 16 de la NIIF para las Pymes es el del costo, por lo que hay que retrotraerse a la fecha de adquisición y depreciarlo según su vida útil sin considerar revaluación alguna.			
Costo de adquisición	800.000		
Años de vida útil	16 años		
Años transcurridos hasta la fecha de transición	10 años		
Depreciación acumulada	500.000		$(800.000/16) \times 10$
Valor neto contable según NIIF Pymes	300.000		$800.000 - 500.000$
En el ESFA las instalaciones deberán figurar por dicho valor, por lo que hay que ajustar la diferencia:			
Valor según libros al 31/12/2014 (v. razonable)	750.000		
Valor neto contable según NIIF Pymes	300.000		
Diferencia ajustar	450.000		
El ajuste que se haría es el siguiente:			
	<u>Db.</u>	<u>Cr.</u>	
Propiedades, Planta y Equipo		450.000	
Ganancias acumuladas	450.000		

6.4. Revaluación como costo atribuido

Exención 4. Revaluación como costo atribuido

Secciones: Sección 16 *Propiedades de Inversión*

Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo*

Sección 18 *Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía*

Exención: se permite a los adoptantes por primera vez no tener que aplicar retroactivamente las anteriores normas, liberándolas del requerimiento de reconstruir la información sobre los costos de los activos no corrientes de carácter material o intangible.

Este es un caso especial de la exención 3 anterior, solo que en lugar de tomar como costo atribuido el valor razonable, se tomarían, si existieran, los valores resultantes de una revaluación producida antes de la fecha de transición y, por tanto, siendo de aplicación los PCGA en ese momento. Excepto por lo anterior, todo lo comentado en la exención 3 es válido en este caso.

Un adoptante por primera vez de la NIIF para las Pymes podrá medir sus activos a la fecha de transición, recogidos en algunas de las categorías anteriores, aplicando alguno de los siguientes valores:

- Si la entidad hubiese revaluado sus activos antes de la fecha de transición, podrá considerarlo como costo atribuido, si dichos valores son *sustancialmente comparables*¹¹ con:
 - el valor razonable de los elementos; o
 - su costo ajustado a índices de actualización.
- Si hubiese acaecido algún evento *relevante y específico*¹² que hubiese implicado la medición, a la fecha del evento, de sus activos a valor razonable, siendo la base de medición utilizada por la entidad el valor a costo. El evento podría ser una privatización, una oferta pública inicial por la que una compañía pasa a ser cotizada en una bolsa de valores. La fecha de medición coincidirá con la del

¹¹ La expresión *sustancialmente comparable* no se precisa en la norma, si bien entendemos que la finalidad de esa expresión es que el valor actualizado no se aleje de los valores razonables a la fecha o, en su caso, de un valor a costo actualizado de forma coherente mediante índices de precios o similares. Los valores actualizados podrían alejarse de los anteriores, porque la actualización fuese a través de índices de índole distinta a la económica (técnicos, tributarios, etc.) o porque se hubiese permitido gran discrecionalidad a la entidad para la revaluación, al amparo de los PCGA.

¹² Las características de relevante y específico no figuran de forma expresa en la NIIF para las Pymes ni en la NIIF 1, pero entendemos que para que un evento provoque una redenominación de los valores de los activos y pasivos, se ha de tratar de un evento que implique una nueva etapa social en la compañía o una transformación total de relaciones con sus *stakeholders*.

evento, permitiendo la norma, excepcionalmente, que este pueda tener lugar en el periodo comprendido entre la fecha de transición y la fecha de presentación de los primeros estados financieros completos según la NIF para las Pymes, en cuyo caso los ajustes que se pudieran poner de manifiesto por adoptar como costo atribuido el valor razonable se imputarán a ganancias acumuladas.

Ejemplo 6.8. Costo atribuido: alternativas de contabilización a partir de la exención de costo atribuido

Situación planteada			
El 1 de enero de 2013 una entidad adquiere un edificio industrial para albergar sus instalaciones productivas por valor de	600.000		
y con una vida útil de	20 años		
El 1 de enero de 2014 el activo se revalúa, al amparo de las normas locales, hasta un valor de	800.000		
reconociéndose el ajuste como valorizaciones en el activo contra superávit por valorizaciones en el patrimonio. La revaluación es ampliamente comparable con el valor razonable a la fecha de la misma.			
Los valores netos de depreciaciones y revaluaciones en libros eran de:			
al 01/01/2014 (tras la depreciación del año)	570.000		600.000-600.000/20
al 01/01/2015 (tras la depreciación del año)	540.000		570.000-600.000/20
al 01/01/2015 el saldo de las valorizaciones era de	260.000		800.000-540.000
La entidad tiene fijada entre sus políticas contables, la de seguir el modelo de costo para sus activos no corrientes de carácter material e intangible.			
Fecha de transición a las NIIF para las Pymes de esta entidad es el	01/01/2015		
Valor de mercado al 01/01/2015 que coincide con el valor razonable asciende a	950.000		
A la fecha de transición se requiere valorar el activo según las diferentes opciones que le ofrece la Sección 35.10c y d: 1) valor razonable a la fecha de transición, 2) revaluación según PCGA anteriores, 3) aplicación retrospectiva de la Sección 16 de la NIIF para las Pymes			
Opción 1) Valor razonable a la fecha de transición: 01/01/2015			
<i>Por la adaptación del valor neto según libros al valor razonable</i>			
Edificio industrial	350.000		950.000-600.000
Depreciación acumulada edificio	60.000		30.000+30.000
Ganancias acumuladas		410.000	950.000-540.000
<i>Por la reversión de la revaluación anterior</i>			
Superávit por valorizaciones	260.000		800.000-540.000
Valorizaciones		260.000	
Opción 2) Revaluación anterior según PCGA (se estima que la vida útil del edificio es de 45 años)			
<i>Se reconoce el activo al valor de la revaluación según PCGA local</i>			
Edificio industrial	200.000		800.000-600.000
Depreciación acumulada edificio	60.000		30.000+30.000
Ganancias acumuladas		260.000	
<i>Se recalcula la depreciación sobre la vida útil real del activo bajo NIIF</i>			
Ganancias acumuladas	18.182		
Depreciación acumulada edificio		18.182	800.000/44
<i>Se elimina las valorizaciones locales</i>			
Superávit por valorizaciones	260.000		
Valorizaciones		260.000	
Opción 3) Aplicación retroactiva de la Sección 16, habiéndose efectuado previamente la revalorización el 01/01/2014			
<i>Se estima que la vida útil del edificio es de 45 años</i>			
<i>Por la reversión de la revaluación anterior</i>			
Superávit por valorizaciones	260.000		800.000-540.000
Valorizaciones		260.000	
<i>Se recalcula la depreciación sobre la vida útil real del activo bajo NIIF</i>			
Depreciación acumulada edificio	33.333		60.000- ((600.000/45)*2)
Ganancias acumuladas		33.333	

Los dos casos anteriores no se explicitan de forma expresa en la Sección 35, pero entendemos que ambos se encuentran integrados en el concepto “revaluación”.

El ejemplo 6.8 aborda las exenciones 3 y 4.

6.5. Diferencias de conversión acumuladas

Exención 5. Diferencias de conversión acumuladas

Sección: Sección 30 *Conversión de la Moneda Extranjera*

Exención: se permite no calcular de forma retroactiva las diferencias de cambio relacionadas con operaciones en el extranjero.

6.5.1. Base normativa

La Sección 30 de la NIIF para las Pymes prescribe cómo se incorporan en los estados financieros de una entidad, las transacciones en moneda extranjera y los negocios en el extranjero y cómo convertir los estados financieros a la moneda de presentación elegida. Las principales cuestiones que se presentan son la tasa o tasas de cambio a utilizar, así como la manera de informar sobre los efectos de las variaciones en las tasas de cambio dentro de los estados financieros.

La norma requiere, entre otros aspectos:

- reconocer las diferencias de cambio acumuladas que se imputan en el Otro Resultado Integral como partida separada del resto, formando parte del patrimonio neto;
- cuando un negocio en el extranjero es enajenado o dispuesto por otra vía, las diferencias de cambio afectas a ella se traspasan desde patrimonio a resultados del ejercicio, como parte del resultado de la operación de disposición.

6.5.2. Exención general

Un adoptante por primera vez que se acoge a esta exención no necesita cumplir los requerimientos anteriores a la fecha de transición a la NIIF para las Pymes, dada la complejidad y la elevada carga de trabajo que exigiría su cumplimiento. Esta exención no es significativa para la conversión de las operaciones en moneda extranjera cuyas diferencias de cambio se reconocen en resultados. No obstante, sí lo es para las diferencias de cambio producidas por negocios en el extranjero.

Al acogerse a esta exención, se producen dos efectos, uno inmediato y otro diferido en el tiempo:

- las diferencias de conversión acumuladas a la fecha de transición, sea del signo que sea, pasan a anularse contra ganancias acumuladas, quedando su saldo en cero;
- si posteriormente se enajena o se dispone por cualquier otra vía un negocio en el extranjero, solo formarán parte del resultado de la operación las diferencias de conversión surgidas después de la fecha de transición.

A lo anterior es lo que llama la NIIF para las Pymes el “método del nuevo comienzo”.

E6.9. Diferencias de conversión

La entidad E mantiene un negocio en el extranjero, el cual ha originado hasta el 31/12/2014 unas diferencias de conversión acreedoras de 150.000, clasificadas en una partida específica dentro del patrimonio neto.

La fecha de transición a la NIIF para las Pymes es el 01/01/2015. ¿Qué tratamiento se le da a las diferencias de conversión?

Dado que E no tiene información histórica de las tasas de cambio aplicadas y que estima que, en el caso de conseguirla, los resultados no iban a ser apreciados por los usuarios de sus estados financieros, decide acogerse a la exención por las diferencias de conversión. Por tanto, el 01/01/2015 realiza el siguiente apunte contable:

Db Diferencias de conversión 150.000

(Cr) Ganancias acumuladas (150.000)

Dejando el saldo de las diferencias de conversión a cero a dicha fecha.

Posteriormente, se originan hasta el 31/12/2015 unas diferencias de conversión acreedoras de 20.000, y en ese momento se produce la venta del negocio en el extranjero. En ese momento se darían de baja los activos y pasivos del negocio, y también las diferencias de conversión contra resultados y solo por aquellas originadas entre la fecha de transición y la fecha de venta:

Db Diferencias de conversión 20.000

(Cr) Resultado del ejercicio (20.000)

6.6. Estados financieros separados

Exención 6. Estados financieros separados

Sección: Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados*

Exención: se da la posibilidad de registrar las inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas, dentro de los estados financieros separados de una entidad al costo atribuido.

6.6.1. Base normativa

La Sección 9 de la NIIF para las Pymes prescribe los requerimientos de contabilización e información a revelar para inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas cuando una entidad prepara estados financieros separados. La NIIF para las Pymes no requiere que las entidades preparen estados financieros independientes, no obstante a veces las entidades los confeccionan de forma voluntaria o por exigencias de la legislación local del territorio donde estén establecidas.

Si las entidades presentan estados financieros separados y estados financieros consolidados, para ambos juegos se ha de aplicar la totalidad de la NIIF para las Pymes.

En los estados financieros separados (Sección 9.26), la entidad contabilizará las inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas:

- al costo menos los deterioros; o
- a valor razonable con cambios en resultados.

6.6.2. Exención general

Las inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas dentro de los estados financieros separados de una entidad se registran en general según los requerimientos de la Sección 9. Si el adoptante por primera vez, a la fecha de transición, mide estas inversiones al costo puede optar por:

- el costo determinado de acuerdo con la Sección 9; o
- el registro según costo atribuido.

Para medir el costo atribuido de estas inversiones se puede optar por las siguientes alternativas:

- valor razonable según Sección 9, determinado a la fecha de transición;

- valor en libros¹³ según PCGA anteriores.

La opción de costo atribuido ha de ser homogénea dentro de cada categoría de inversiones (subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas), si bien puede ser diferente entre dichas categorías.

E6.10. Inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas

La entidad IA adquirió en 2012 el 75% de las participaciones de la entidad S desembolsando 35.000. Contabilizó en dicho momento el desembolso efectuado junto con una serie de gastos por 3.000 relacionados con la compra y que según los PCGA eran capitalizables, de tal forma que la inversión en S lucía en los estados financieros separados de IA por 38.000. Desde el momento de esa compra no se han realizado más operaciones de compra o venta sobre los títulos de S.

La fecha de transición a la NIIF para las Pymes es el 01/01/2015. ¿Qué tratamiento se le da a la inversión en S registrada en los estados financieros separados de IA?

La entidad IA, si hubiese aplicado la Sección 9 retroactivamente, hubiera tenido que reducir la participación en S por 3.000 contra ganancias acumuladas, y el valor de la participación se hubiera quedado en 30.000. No obstante, también ha podido acogerse a la exención, con lo que los 38.000 pasarían a ser el costo atribuido en la fecha de transición de la NIIF para las Pymes, en el caso que optase por el costo y no por el valor razonable.

¹³ En Colombia el valor en libros de las inversiones en controladas en los estados financieros separados tiene los siguientes componentes:

- costo histórico (valor de compra o aporte de capital); más
- ajustes por inflación (aplicados en Colombia en el pasado a pesar de no estar en una economía hiperinflacionaria, si bien desde el 01 de enero de 2007 no se aplican en Colombia los ajustes por inflación);
- aplicación del método de participación patrimonial;
- al subtotal resultante se le suma la revaluación, determinada como la diferencia entre el subtotal anterior y el valor patrimonial contable de la controlada.

E6.11. Inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas

La compañía X compró el 15 de julio de 2003 el 90% de las acciones de la compañía Z por \$120.000. El valor intrínseco contable bajo el PCGA local en dicha fecha era de \$100.000, por lo que en los estados financieros separados se registró la inversión por \$100.000 y la diferencia de \$20.000 como crédito mercantil (plusvalía). Adicionalmente, bajo los PCGA locales registró ajustes por inflación por \$15.000 e incluyó el efecto de la aplicación del método de participación por \$54.000. De tal forma que el saldo que registra la cuenta de inversiones bajo el PCGA local es de \$169.000. Adicionalmente, registró en la cuenta de valorizaciones (cuenta activa separada) la suma de \$31.000 por la diferencia entre el valor registrado de la inversión y el valor intrínseco contable al 31 de diciembre de 2014. Además, el patrimonio incluye superávit por método de participación de esta inversión por valor de \$27.500 y superávit por valorizaciones de la inversión por \$31.000. A la fecha de la transición, 1 de enero de 2015, ¿qué tratamiento y por qué valor debe dar la empresa a estas operaciones?

A la fecha de transición la compañía X podrá acogerse a la exención prevista por la que se da la posibilidad de registrar las inversiones en subsidiarias, dentro de los estados financieros separados de una entidad, al costo atribuido. En dicho caso el costo atribuido ascendería a \$200.000 (que es la suma de los \$169.000 registrados en la cuenta de inversiones más los \$31.000 registrados en cuenta separada por la valorización registrada). Por otro lado, el saldo patrimonial de superávit por método de participación y superávit por valorizaciones será trasladado a ganancias retenidas.

En el caso de no acogerse a la citada exención, el valor de la inversión en la subsidiaria sería el valor de coste, es decir, \$100.000, por lo que procedería la baja del resto de conceptos mediante un asiento contable como el siguiente:

Cuenta	Debe	Haber
Inversiones en subsidiarias – ajustes por inflación		\$ 15.000
Ganancias acumuladas	\$ 15.000	
Inversiones en subsidiarias – método de participación		\$ 54.000
Patrimonio neto – superávit método de participación	\$ 27.500	
Ganancias acumuladas	\$ 26.500	
Inversiones en subsidiarias por valorizaciones		\$ 31.000
Patrimonio neto – superávit por valorizaciones	\$ 31.000	

E6.12. Inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas

La entidad IB mantiene una cartera de inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas. La entidad IB está obligada a presentar estados financieros separados por normativa legal. Las inversiones que mantiene IB se miden, por exigencia de los PCGA aplicables, siguiendo el método de la participación. La fecha de transición a la NIIF para las Pymes es el 01/01/2015. ¿Qué tratamiento se le daría a la cartera de inversiones en los estados financieros separados de IB?

Si la entidad elige el modelo del valor razonable, no hay opciones disponibles, por lo que IB medirá sus inversiones al valor razonable y ajustará los valores contra ganancias acumuladas a la fecha de transición.

Si la entidad opta por el modelo de costo, tiene la opción de utilizar como costo atribuido el valor razonable a la fecha de transición o el importe en libros según PCGA. Así, por ejemplo, podría utilizar el valor razonable como costo atribuido para asociadas y negocios conjuntos, y para las subsidiarias los valores según PCGA.

6.7. Instrumentos financieros compuestos

Exención 7. Instrumentos financieros compuestos

Sección 22: Sección 22 Pasivos y Patrimonio

Exención: exime de separar instrumentos financieros con un componente de pasivo y otro de patrimonio, cuando el pasivo ya no existe en la fecha de transición.

Un instrumento financiero compuesto es aquel que incluye un pasivo financiero y un componente de patrimonio, desde la perspectiva del emisor del instrumento. La NIIF para las Pymes requiere que los instrumentos financieros compuestos sean separados en los componentes de patrimonio y pasivo en el nacimiento del instrumento, analizando el fondo económico sobre la forma jurídica (Sección 22.13). Son ejemplos de instrumentos financieros compuestos: la deuda convertible en acciones (bonos, obligaciones, etc.), las acciones sin voto y las acciones privilegiadas bajo determinadas circunstancias.

El criterio general de la NIIF para las Pymes requeriría a la fecha de transición, al adoptante por primera vez, aplicar retroactivamente la Sección 22 y separar todos los instrumentos financieros compuestos en sus componentes de pasivo y patrimonio a la fecha de emisión y atendiendo a las circunstancias existentes en ese momento.

Si el componente de pasivo ha dejado de existir, la aplicación retroactiva de la Sección 22 implicaría la separación de dos porciones del patrimonio. Una estaría constituida por las ganancias acumuladas, que sería equivalente al total de los intereses devengados por el componente de pasivo, y la otra representaría el componente original de patrimonio. Esta exención permite que una entidad que adopta por primera vez la NIIF para las Pymes no separe esas dos porciones si el componente de pasivo ha dejado de existir en la fecha de transición, ya que el patrimonio total no se ve afectado.

E6.13. Instrumentos financieros compuestos

Situación planteada					
La entidad F emitió el 1 de enero de 2010 obligaciones convertibles con las siguientes características:					
Número de títulos emitidos	100.000				
Valor nominal de cada título	10				
Tasa de interés (pagadero anualmente)	5%				
Fecha de vencimiento	31/12/2014				
Opción a convertir el instrumento en acciones en el momento del vencimiento.					
A la emisión de las obligaciones la tasa de interés para un instrumento de deuda similar sin opción a la conversión es del 8%					
Fecha de transición a la NIIF para las Pymes de esta entidad es el :	01/01/2015				
Según los PCGA las obligaciones se contabilizan según su valor nominal y los intereses se van devengando de forma lineal					
La conversión en acciones se iría registrando según se produjera contra el importe del pasivo.					
A la fecha de transición se requiere estimar si hay que hacer algún ajuste					
Según la NIIF para las Pymes es preciso separar los diferentes componentes (patrimonio y pasivo) del instrumento financiero compuesto y posteriormente se registrarían los intereses según un criterio financiero.					
En primer lugar, a la fecha de emisión, hay que separar los dos componentes, para lo cual actualizamos los flujos de caja a 8% :					
		<u>Fechas</u>	<u>Pagos de intereses y principal</u>	<u>Valor actual de intereses y principal</u>	
	1	31/12/2010	50.000	46.296	$50.000/(1+0,08)$
	2	31/12/2011	50.000	42.867	$50.000/(1+0,08)^2$
	3	31/12/2012	50.000	39.692	$50.000/(1+0,08)^3$
	4	31/12/2013	50.000	36.751	$50.000/(1+0,08)^4$
	5	31/12/2014	1.050.000	714.612	$1.050.000/(1+0,08)^5$
	Componente de pasivo, valor en libros			880.219	
	Componente de patrimonio, valor en libros			119.781	
Dado que no se ha considerado ningún tipo de prima ni descuento en la emisión, la tasa de interés efectivo coincide con la nominal a efectos de la acumulación de los intereses del pasivo. A continuación construimos el cuadro de la vida del pasivo a costo amortizado:					
	<u>Fechas</u>		<u>Intereses acumulados</u>	<u>Pagos</u>	<u>Costo amortizado</u>
	0	01/01/2009			880.219
	1	31/12/2010	$880.219 \times 0,08$	70.417	900.636
	2	31/12/2011	$900.636 \times 0,08$	72.051	922.687
	3	31/12/2012	$922.687 \times 0,08$	73.815	946.502
	4	31/12/2013	$946.502 \times 0,08$	75.720	972.222
	5	31/12/2014	$972.222 \times 0,08$	77.778	1.000.000
			<u>369.781</u>	1.050.000	
Si F no se hubiese acogido a la exención se debería hacer un ajuste entre diferentes partidas de patrimonio neto, ya que los intereses calculados habría que ajustarlos contra ganancias acumuladas, mientras el resto permanecería como instrumentos de patrimonio, concretamente la distribución quedaría como sigue:					
	Ganancias acumuladas	369.781			
	Instrumentos de patrimonio	630.219			
		<u>1.000.000</u>			
En cambio si F se acoge a la exención, sencillamente no habría que hacer nada, ya que el pasivo ya estaba cancelado a la fecha de transición.					

6.8. Impuestos diferidos

Exención 8. Impuestos diferidos

Sección: Sección 29 *Impuestos a las Ganancias*

Exención: se permite no reconocer activos y pasivos por impuestos diferidos a la fecha de transición que exigen un costo o esfuerzo desproporcionado.

La Sección 29 prescribe el tratamiento contable del impuesto a las ganancias. Se requiere que una entidad reconozca las consecuencias tributarias actuales y futuras de las transacciones y otros hechos económicos que se hayan reconocido en los estados financieros. Estos importes fiscales reconocidos comprenden el impuesto corriente y el impuesto diferido, siendo el corriente el que se ha generado en el ejercicio, y el diferido el impuesto por pagar o por recuperar en periodos futuros.

Los impuestos diferidos surgen por la diferencia entre los valores reconocidos por los activos y pasivos de la entidad en el estado de situación financiera y su reconocimiento por parte de las autoridades tributarias, y la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento, procedentes de periodos anteriores.

La NIIF para las Pymes incluye una exención respecto a los impuestos diferidos, por la que no se requiere, a la fecha de transición, reconocer activos y/o pasivos por impuestos diferidos que supongan un costo o esfuerzo desproporcionado¹⁴. Esto quiere decir que optar por la exención no implica una mera decisión de conveniencia de la entidad, sino que tiene que haber una evaluación soportada de la “desproporción”. Asimismo, la exención no se aplica al reconocimiento del activo subyacente que da lugar al activo o pasivo por impuestos diferidos. Los párrafos 2.13 y 2.14 de la Sección 2 *Conceptos y Principios Generales* destacan el equilibrio entre beneficios y costos y establecen el principio general al cual el IASB se atiene para efectuar sus decisiones de desarrollos normativos. En cualquier caso se señala que la evaluación de beneficios y costos es un proceso de juicio.

¹⁴ “Costo o esfuerzo desproporcionado” no viene definido en la NIIF para las Pymes, a pesar de que se hace referencia a ello en varias ocasiones en dicha norma. Por eso se emitió en abril de 2012 el *Q&A 2012/01 Aplicación del concepto de “costo o esfuerzo desproporcionado”*, en el que dice que la no definición del término es deliberada, ya que “dependerá de las circunstancias específicas de las Pymes o del juicio profesional de la gerencia para evaluar costos y beneficios” en relación con la “comparación con los beneficios que recibirían los usuarios de los estados financieros por contar con la información”. Los requerimientos contenidos en la NIIF para las Pymes deben entenderse considerando el equilibrio entre beneficios y costos. “Costo o esfuerzo desproporcionado” no es una excepción/exención general que pueda ser aplicada libremente por las Pymes para cada requerimiento contable de la norma.

E6.14. Costo o esfuerzo desproporcionado

La entidad CD es una pequeña empresa de pastelería y panadería. La dirección de la entidad se plantea si determinar los costos de producción de cada uno de los productos que elabora (unos 60, entre pasteles y panes), para lo cual se haría necesario:

- un detalle de costos por cada producto
- un soporte informático para su manejo
- una persona que se dedicara a esa labor.

La entidad elabora su información financiera según NIF para las Pymes.

El planteamiento inicial de la dirección suscita las siguientes preguntas:

- ¿Valorarían los usuarios de la información financiera de CD el detalle de la valoración de inventarios tan exhaustivos?
- ¿Justificaría lo anterior, en caso afirmativo, que la entidad adquiriese una aplicación informática compleja con costos de mantenimiento, y la contratación de una persona más?

En este caso, los usuarios no valorarían la información de detalle ofrecida, y el costo (desproporcionado a todas luces) no justificaría el teórico beneficio.

6.9. Acuerdos de concesión de servicios

Exención 9. Acuerdos de concesión de servicios

Sección: Sección 34 Actividades Especiales

Exención: ofrece la posibilidad de no aplicar retroactivamente los requerimientos relativos a los acuerdos de servicio, pudiéndose reconocer a la fecha de transición los valores según PCGA y continuar el tratamiento según estos hasta la finalización del acuerdo, aunque sea posterior a la fecha de transición.

La Sección 34 incluye el tratamiento contable de tres tipos de actividades especiales:

- actividades agrícolas (que abarca el tratamiento de los activos biológicos)
- actividades de extracción, y
- concesión de servicios

6.9.1. Base normativa

Es habitual en muchos países que las administraciones públicas establezcan acuerdos de servicio contractuales con el sector privado para el desarrollo, financiación, operación y mantenimiento de infraestructuras de servicio público, las cuales pueden existir previamente, o pueden tenerse que construir durante el periodo del acuerdo de servicios. Un acuerdo que esté dentro del alcance de esta norma involucra habitualmente a una entidad del sector privado (un operador) que construye o mejora la infraestructura, y que opera y mantiene esa infraestructura durante un periodo especificado, y que al final de este ha de ser transferida a la concedente en unas determinadas condiciones. El operador

recibe pagos por sus servicios durante el tiempo del acuerdo, que se rige por un contrato que establece los niveles de ejecución, los mecanismos para ajustar los precios y los acuerdos para arbitrar disputas.

La Sección 34, en sus apartados 12 a 16, se ocupa de la contabilización del operador y no la del concedente de esos acuerdos. La norma indica que los activos no se reconocen como Propiedades, Planta y Equipo, sino que, dependiendo de las condiciones acordadas en el contrato, se registrarán como:

- Activo financiero: cuando la concesionaria tenga un derecho incondicional a recibir efectivo u otro activo financiero, o bien porque la entidad concedente garantiza la recuperación del déficit, entre los valores recibidos de los usuarios del servicio público y los citados valores y la entidad concedente no tiene capacidad de evitar el pago de dicha retribución.
- Activo intangible: si la contraprestación recibida por la empresa concesionaria consiste en el derecho a cobrar las correspondientes tarifas en función del grado de utilización del servicio público.
- Los dos anteriores, en función de cómo se acuerde la contraprestación, parcialmente con un activo intangible y el resto con un activo financiero. En estos casos ambos componentes se han de separar.

6.9.2. Exención general

La exención consiste en que para los acuerdos de concesión de servicios celebrados antes de la fecha de transición, la entidad puede continuar utilizando su contabilidad conforme a los PCGA, hasta la finalización del acuerdo, aun cuando esto suceda después de la fecha de transición. Esto implica:

- utilizar los anteriores valores en libros de los activos financieros y/o intangibles como sus valores en libros a la fecha de transición;
- realizar el pertinente análisis de deterioro en la fecha de transición.

Esta exención tiene su sentido, por cuanto este tipo de acuerdos son a muy largo plazo y muchos de ellos tendrán una antigüedad apreciable en la fecha de aplicación de la norma, por lo que la retroactividad se hace muy compleja y limitada al ser la información igualmente antigua y seguramente incompleta.

La exención se podrá aplicar separadamente para cada uno de los acuerdos que tenga una entidad.

6.10. Actividades de extracción

Exención 10. Actividades de extracción

Sección: Sección 34 *Actividades Especiales*

Exención: se permite no tener que realizar la determinación de si un contrato contiene un arrendamiento si ya se hizo anteriormente a la fecha de transición.

Los activos específicos de petróleo y gas incluyen aquellos empleados en las actividades de exploración, evaluación, desarrollo y producción¹⁵ de petróleo y gas (Sección 34.11). Según algunos PCGA esos activos se contabilizan en centros de costos conjuntos por áreas geográficas.

El adoptante por primera vez de la NIIF para las Pymes puede optar por medir los activos y pasivos de las actividades de petróleo y gas por los valores según PCGA, y a la fecha de transición comprobar si hay deterioro según la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*.

Si se pusiera de manifiesto alguna pérdida por deterioro, se recogería de inmediato en la fecha de transición, reduciendo el valor de los activos correspondientes.

E 6.15. Costo atribuido: contabilización de activos de petróleo y gas a partir de la exención de costo atribuido

Situación planteada		
La empresa gasística G tiene, entre otros, en su balance al 31/12/2014 los siguientes saldos (netos de depreciaciones)		
Gastos de desarrollo y exploración	500	
Instalaciones gasísticas	4.000	
Según el pertinente análisis realizado al cierre del ejercicio, se obtienen los siguientes importes recuperables (IR):		
IR de los costos de desarrollo y exploración	450	
IR de las instalaciones gasísticas	3.700	
Fecha de transición a la NIIF para las Pymes de esta entidad es el		01/01/2015
A la fecha de transición se requiere estimar si hay que hacer algún ajuste		
A la fecha de transición se reconocería en el ESFA los saldos por los mismos importes que aparecen en libros según PCGA. No obstante, al ponerse de manifiesto pérdidas por deterioro, habría que incluir el siguiente ajuste:		
	<u>Db.</u>	<u>Cr.</u>
Costos de desarrollo y exploración		50
Instalaciones gasísticas		300
Ganancias acumuladas	350	

¹⁵ Estas actividades se definen en la NIIF 6 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales*.

6.11. Arrendamientos

Exención 11. Arrendamientos

Sección: Sección 20 Arrendamientos

Exención: se permite no tener que realizar la determinación de si un contrato contiene un arrendamiento si ya se hizo anteriormente a la fecha de transición.

La NIIF para las Pymes no contiene exenciones generales acerca de los arrendamientos, pero sí dos situaciones a considerar: la determinación de si un contrato contiene un arrendamiento y la determinación del valor del activo arrendado cuando dicho valor no está disponible.

6.11.1. Determinación de si un contrato contiene un arrendamiento

En muchas ocasiones un acuerdo entre partes puede comprender más de un objeto contractual, que han de ser separados para su contabilización independiente. En ocasiones hay contratos de arrendamientos que contienen otro tipo de servicios, y contratos de servicios que contienen un arrendamiento, lo cual hace complejo a veces distinguir cuándo estamos ante un contrato que tiene un componente de arrendamiento. Hay contratos que no toman la forma legal de un arrendamiento, pero transmiten derechos de utilización de activos a cambio de pago, por lo que estos acuerdos son, en esencia económica, arrendamientos de activos, y deben contabilizarse según la NIIF para las Pymes (Sección 20.3).

El adoptante por primera vez de la NIIF para las Pymes puede acogerse a la exención, por la que se puede determinar si un contrato contiene un arrendamiento a partir de las circunstancias existentes en la fecha de transición, sin tener que hacer el análisis a la luz de las circunstancias existentes en el momento de la formalización del contrato. Si la entidad adoptante hubiese hecho la determinación previa a la fecha de transición, según PCGA, y coincidiera con la conclusión que se hubiera obtenido con la Sección 20, no será necesario realizar una nueva determinación.

A modo de resumen, podemos concluir que el momento en el que se hace el análisis sobre la separación de componentes sería:

- si estamos ante un contrato de arrendamiento, el análisis se hará a la fecha de inicio del contrato o a la fecha de modificación del contrato, si lo hubiere;
- si estamos ante un contrato que, formalmente, no es de arrendamiento, entonces, acogiéndose a la presente exención, el análisis se hará a la fecha de transición.

E6.16. Arrendamientos: determinación del contrato

Situación planteada			
<p>La entidad L, dedicada a la industria cárnica, formaliza un contrato de servicios con un proveedor de maquinaria para su línea de elaboración de embutidos. Este tipo de contratos contempla el traslado de la maquinaria a la entidad cliente (L en nuestro caso) para su uso, si bien los trabajos de puesta a punto, mantenimiento, reparaciones y actualizaciones técnicas es por cuenta del proveedor, que utiliza su propio personal para todas esas labores. Este tipo de maquinaria suele tener una vida útil de entre 8 y 10 años y su valor residual es irrelevante. El contrato contiene las siguientes condiciones:</p>			
<i>Fecha de formalización</i>	01/01/2013;	<i>Plazo inicial</i>	4 años
<i>Cuota anual del contrato</i>	200.000	incluye todos los conceptos relacionados anteriormente	
<i>Tasa de interés incremental</i>	8%		
<p><i>Garantía prestada por el proveedor:</i> el rendimiento medio de la maquinaria será de, al menos, de un 80%</p>			
<p>* <i>Si el rendimiento fuese < 80%</i> → la entidad L podrá rescindir el contrato y no pagar la última cuota</p>			
<p>* <i>Si el rendimiento fuese > 90%</i> → el contrato se renueva de forma automática durante otros 4 años</p>			
<p>Asimismo, la entidad L pagará una cuota adicional al final del contrato inicial y al final de la extensión del mismo en un pago único de 50.000, si en dicho período no hubiese en el mercado nueva maquinaria que hiciera incrementar los rendimientos de forma significativa.</p>			
Fecha de transición a la NIF para las Pymes de esta entidad es el		01/01/2015	

A la fecha de transición se requiere valorar los activos por parte de la entidad L

Durante los dos ejercicios comprendidos entre el 01/01/2013 y la fecha de transición, la entidad ha considerado el contrato en cuestión en su totalidad como un contrato ejecutorio por la prestación de diversos servicios, por lo que según los PCGA las cuotas anuales se han ido registrando como gasto anual. El rendimiento medio de los dos primeros años del contrato ha sido de un 91%.

Al 01/01/2015, fecha de transición, hay que analizar si el contrato se puede dividir en más de un componente, en el caso que se concluyera que contiene un arrendamiento. Dado que el contrato se ha tratado en su totalidad como un contrato ejecutorio, la entidad L se acoge a la exención de la Sección 35.10k y realiza el análisis según las condiciones a la fecha de transición y no a la fecha de inicio del contrato. Del análisis resulta lo siguiente:

-- Tras valorarlo con el proveedor, resulta que el contrato puede separarse en dos componentes: un arrendamiento (que incluiría el derecho de uso de la maquinaria) valorado al 60% de la cuota anual; y los servicios propiamente dichos a los que correspondería el 40% restante de la cuota.

-- Tras lo anterior, la entidad debe determinar si el componente de arrendamiento es operativo o financiero. En este caso, además concurren las circunstancias de la existencia de una cuota contingente, de una condición resolutoria y de una opción de renovación automática, encontrándonos a mitad del período del contrato. Dado que el análisis se efectúa bajo las circunstancias existentes a la fecha de transición (pues si se hiciera en las circunstancias de origen la conclusión sería diferente) y que se determina que, dado los rendimientos que se vienen obteniendo y que no ha salido al mercado maquinaria nueva que los mejore, se concluye que estamos ante un arrendamiento financiero, en el que con alta probabilidad se activará la cláusula de renovación y se generará la cuota contingente.

Por tanto, en ese momento se reconocerá el pertinente activo y pasivo por arrendamiento financiero, calculado retroactivamente, considerando un plazo total de 8 años y actualizando los pagos mínimos futuros a la tasa incremental del pasivo:	Periodo	Cuota	Intereses	Amortización	Costo amortizado
		Valor actual de los pagos mínimos futuros			
1	01/01/2014	120.000	55.168	64.832	624.764
2	01/01/2015	120.000	49.981	70.019	554.746
3	01/01/2016	120.000	44.380	75.620	479.125
4	01/01/2017	120.000	38.330	81.670	397.455
5	01/01/2018	120.000	31.796	88.204	309.252
6	01/01/2019	120.000	24.740	95.260	213.992
7	01/01/2020	120.000	17.119	102.881	111.111
8	01/01/2021	120.000	8.889	111.111	0

Se daría de alta el activo y el pasivo correspondiente, imputando contra ganancias acumuladas los intereses acumulados y la depreciación hasta la fecha de transición y se darían de baja las cuotas pagadas hasta ese momento:

	Db.	Cr.		
Maquinaria	689.597			
Depreciación acumulada		172.399	(689.597/8)x2	
Pasivo por arrendamiento financiero		554.746		
Ganancias acumuladas por intereses	105.149		55.168+49.981	Efecto neto en ganancias acum. 37.548
Ganancias acumuladas por cuotas		240.000	120.000+120.000	
Ganancias acum. por depreciación	172.399		(689.597/8)x2	

Por otra parte, se plantearía el tratamiento de los dos pagos contingentes (uno que se devengaría el 01/01/2017 y el otro el 01/01/2021). Ninguno de los dos formaría parte del valor del activo y pasivo por arrendamiento dado que no tienen el carácter de pago mínimo. La cuestión sería si constituir una provisión sobre ellos a la luz de los requerimientos de la Sección 21, concluyéndose que el segundo pago no se recogería, y el primero sí, debidamente actualizado al 8%.

6.11.2. Determinación del valor del activo arrendado cuando dicho valor no está disponible

El adoptante por primera vez deberá reconocer todos los activos y pasivos originados por arrendamiento financiero a la fecha de la transición (tal y como determina la

Sección 35.7), lo que implica, si anteriormente no los tenían reconocidos, determinar su valor entre el menor de (Sección 20.9 en el caso de los arrendatarios):

- el valor razonable del activo al inicio del arrendamiento, o
- el valor actual de los pagos mínimos futuros del arrendamiento, utilizando la tasa de descuento correspondiente (esto lo veremos más adelante).

Puede ser difícil e incluso impracticable determinar el valor razonable del activo objeto del arrendamiento. Sin embargo, la entidad puede elegir medir a valor razonable, a la fecha de la transición, el activo capitalizado según un arrendamiento financiero, haciéndolo de acuerdo con la exención opcional contenida en la Sección 35.10c sobre costo atribuido y dado que las guías sobre valor razonable contenidas en la NIIF para las Pymes no son aplicables a transacciones de arrendamiento que queden dentro del alcance de la Sección 20 *Arrendamientos*, el valor que sería aplicable es el de la actualización de los pagos mínimos futuros, que es asimilable al de descuento de flujos de caja que sí considera la Sección 11.28.

E6.17. Arrendamientos: falta de información valores iniciales

Situación planteada					
El 1 de enero de 2012 la entidad L arrienda material de laboratorio para su actividad. El contrato de arrendamiento presenta las siguientes condiciones:					
Inicio de contrato	01/01/2012				
Plazo	5 años				
Cuota de arrendamiento anual	1.458,0				
Costo inicial (actualización de las cuotas)	5.898,9				
Tasa de interés incremental	7,5%				
Fecha de transición a la NIIF para las Pymes	01/01/2015				
El bien arrendado es tan específico que es complicado calcular su valor razonable tanto al inicio del contrato como posteriormente.					
A la fecha de transición se requiere valorar los activos por parte del arrendatario					
La entidad ha venido considerando el arrendamiento como operativo antes de la fecha de transición. La Sección 20 requiere que se valoren los arrendamientos financieros, al menor de su valor razonable o del valor actual de los pagos mínimos futuros. En este caso L no dispone de valores razonables por la especificidad de los activos arrendados, por lo que se acoge a la exención de la Sección 35.10c de costo atribuido, y toma como tal el costo del valor actual de los pagos mínimos futuros del contrato.					
Por tanto, en ese momento se reconocerá el activo y pasivo por arrendamiento financiero, calculado retroactivamente, actualizando los pagos mínimos futuros a la tasa incremental del pasivo:	<i>Período</i>	<i>Alquiler</i>	<i>Intereses</i>	<i>Amortización</i>	<i>Costo amortizado</i>
	01-01-12				5.898,9
	31-12-12	1.458,0	442,4	1.015,6	4.883,3
	31-12-13	1.458,0	366,2	1.091,8	3.791,6
	31-12-14	1.458,0	284,4	1.173,6	2.617,9
	31-12-15	1.458,0	196,3	1.261,7	1.356,3
	02-01-16	1.458,0	101,7	1.356,3	0,0
A la fecha de transición se contabilizaría lo siguiente:					
	<u>Db</u>	<u>Cr</u>			
Instalaciones	5.898,9				
Pasivo por arrendamiento financiero		2.617,9			
Depreciación acumulada		3.539,3	(5.898,9/5)x3		
Ganancias acumuladas	258,4				

6.12. Pasivos por retiro de servicios incluidos en el costo de Propiedades, Planta y Equipo

Exención 12. Pasivos por retiro de servicio incluidos en el costo de Propiedades, Planta y Equipo

Sección: Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo*

Sección 21 *Provisiones y Contingencias*

Exención: evita a la entidad el tener que aplicar retroactivamente de forma directa los cálculos relativos a las provisiones por desmantelamiento, retiro y restauración, estableciendo una forma de cálculo menos compleja.

6.12.1. Base normativa

Hay entidades que por su actividad tienen la obligación de desmantelar, retirar y restaurar elementos de sus Propiedades, Planta y Equipo. La normativa establece que la estimación inicial de los costos derivados del desmantelamiento, retiro o restauración formará parte de Propiedades, Planta y Equipo (Sección 17.10c), siendo la contrapartida una provisión que se cuantificará según la Sección 21.

El efecto de los cambios en la medición del pasivo existente por retiro, restauración y similares (por cambio en los plazos, en los flujos de caja o en la tasa de descuento), se añaden o se deducen del costo del activo al que está afecto, amortizándose durante su vida útil remanente (de forma prospectiva), a la vez que se reajusta el devengo financiero de la obligación.

La aplicación con efecto retroactivo de lo anterior haría necesario tener disponible la información referente a los ajustes que se hubiesen tenido que hacer ante cualquier cambio de los comentados, lo cual es más complejo cuanto mayor sea el período comprendido entre el momento inicial y el del desmantelamiento, retiro o restauración.

6.12.2. Exención general

La exención permite al adoptante por primera vez elegir no cumplir con los requerimientos sobre el registro del pasivo por retiro del servicio para los cambios en dichos pasivos que ocurrieron antes de la fecha de la transición. Cuando se toma esta exención, quien adopta por primera vez debe seguir los siguientes tres pasos:

1. Medir el pasivo según la NIIF para las Pymes a la fecha de transición, como si la obligación surgiera en ese momento, utilizando la tasa de descuento, basada en el mercado, aplicable en ese momento. La medición se hace sobre la base de un

- valor futuro a la fecha esperada en la que haya que acometer la restauración o desmantelamiento. Con esto tendríamos calculada la provisión a reconocer.
2. Descontar la provisión anterior hasta la fecha en la que surgió la obligación inicial, y se debió reconocer. La tasa de descuento a aplicar en este caso sería la mejor estimación, que realizara la entidad, de la tasa de descuento histórica ajustada por el riesgo¹⁶ en el período comprendido entre el momento en que surge la obligación inicial y la fecha de transición. Con esto tendríamos el valor que se habría agregado a Propiedades, Planta y Equipo en ese momento inicial.
 3. Sobre el anterior valor se calcularía la depreciación acumulada hasta la fecha de transición, sobre la base de vida útil total estimada.

Lo anterior implica que el adoptante por primera vez no necesitará calcular cuál habría sido la provisión original a la fecha del origen de la obligación, que es anterior a la fecha de transición. En su lugar, el pasivo por desmantelamiento se calcula a la fecha de la transición y se asume que este (ajustado solamente por el valor del dinero en el tiempo) existía cuando el activo surgió. No obstante, cuando se descuenta el pasivo sí es preciso tener en cuenta los cambios relevantes en la tasa de descuento desde el momento inicial.

Cabe la posibilidad de que la entidad se haya acogido a la exención de costo atribuido, por el que el adoptante por primera vez puede medir sus activos a valor razonable o actualizado. En este caso, primero se calcularía el valor razonable del activo y, posteriormente, se le adicionaría el valor de la provisión por desmantelamiento actualizada. Las diferencias se reconocerían en ganancias acumuladas.

¹⁶ La NIIF para las Pymes no concretan en este caso qué tasa de descuento habría que tomar, aludiendo en repetidas ocasiones a la “tasa de descuento histórica ajustada por el riesgo”. En cualquier caso hay que emplear grandes dosis de juicio profesional. Para este concreto caso, entendemos que se debería estimar una tasa válida para el periodo comprendido entre el inicio de la obligación hasta la fecha de la transición, mejor que considerar una tasa puntual a una fecha concreta, ya fuese esta la del origen de la obligación o la de la fecha de transición.

E6.18. Pasivos por desmantelamiento

Situación planteada

La entidad T explota una cantera de la cual extrae rocas y áridos para su actividad de obra pública desde el 31/12/2004. Para la explotación de la cantera tiene un permiso gubernamental de 25 años, tras los cuales, por normativa del país, ha de realizar labores de rehabilitación de la zona de explotación. A efectos internos de la entidad, en ese momento se estimó que el costo de la rehabilitación sería en 25 años de 30.000.

La entidad pagó, en único desembolso, por los derechos de explotación un importe de 95.000, que contabilizó como propiedades, planta y equipo. Los PCGA aplicables no exigen que se registre la rehabilitación al considerarla como una obligación futura.

Fecha de transición a la NIIF para las Pymes de esta entidad es el 01/01/2015

La tasa de descuento que utiliza la entidad a la fecha de transición, cuando procede, para sus activos a largo plazo es del 6%.

Asimismo, la compañía ha estimado, según datos históricos, que la tasa de descuento ajustada al riesgo aplicable para los últimos diez años es del 4%

Al 01/01/2005 la compañía hace una reestimación de cuanto será el costo de la rehabilitación al 31/12/2029, resultando un montante de 35.000.

A la fecha de transición, realizar el ajuste que proceda

Los PCGA anteriores no requerían que se hiciera nada con los costos futuros de la rehabilitación, lo cual no ocurre en la NIIF para las Pymes, según las cuales hay que reconocerlos. Para ello la entidad se acoge a la exención para este tipo de costos y acomete los tres pasos correspondientes:

1º Medir el pasivo según NIIF Pymes a la fecha de transición:

Estimación costos de rehabilitación	35.000		
Tasa de descuento	6%		
Años remanentes hasta la rehabilitación	15 años		
Cálculo del valor actual	14.604	$35.000/(1+6\%)^{15}$	=VA(6%;15;0;35.000;0)

2º Descontar la provisión anterior hasta la fecha en la que surgió la obligación inicial:

Provisión de rehabilitación	14.604		
Tasa de descuento	4%		
Años desde transición a origen	10 años		
Cálculo del valor actual	9.866	$14.604/(1+4\%)^{10}$	=VA(4%;10;0;14.604;0)

3º Calcular la depreciación acumulada hasta la fecha de transición:

Importe capitalizado en PP&E	9.866		
Años de vida útil total	25 años		
Años de vida útil transcurridos	10 años		
Depreciación acumulada	3.946	$(9.866/25) \times 10$	

Tras los cálculos anteriores el ajuste a efectuar sería el siguiente:

	<u>Db</u>	<u>Cr</u>	
Provisión por rehabilitación		14.604	
PP&E - rehabilitación	9.866		
Depreciación acumulada		3.946	
Ganancias acumuladas	8.685		

Si la entidad no se hubiera acogido a la exención, hubiese tenido que calcular en el momento inicial, al 31/12/2014, el valor actual de la estimación de costos en aquel momento (30.000) y darlo de alta, para después efectuar modificaciones por el cambio de estimación de los flujos y los sucesivos cambios de tasa de descuento, lo que resulta de mayor complejidad.

Por último, puede ocurrir que sea impracticable para la entidad la estimación del ajuste correspondiente a las provisiones por desmantelamiento, retiro y restauración, por su complejidad o falta de información. En dicho caso, se actuará de la siguiente manera:

- Si es practicable realizar la estimación en un momento posterior: cuando se hagan dichas estimaciones, se indicarán los valores que no son comparables de ejercicios anteriores en los que ya se aplicaba la NIIF para las Pymes.
- Si no es practicable realizar la estimación en ningún momento: revelará en sus estados financieros la omisión de esta información.

E6.19. Pasivos por desmantelamiento – estimación impracticable

Es el mismo caso que el Ejemplo 6.18, pero en su momento no se estimó, a efectos internos, el costo de la rehabilitación. Han transcurrido 10 años de la explotación de la cantera, y aún restan 15 años más. Se ponen de manifiesto las siguientes circunstancias:

- la cantera la explota una entidad individual (no forma parte de un grupo mayor) de pequeño tamaño;
- la explotación de la cantera no es uniforme a lo largo de los años, ya que depende del volumen de licitación de obras que haga el departamento donde está ubicada;
- no se cuenta con personal especializado capaz de hacer esos cálculos, y el coste de contratar a unos terceros para que los haga implica un coste equivalente a un 25% de la facturación de la entidad y trabajos durante seis meses;
- los usuarios de la información de la entidad no valoran ese tipo de información.

Dados los condicionantes, le entidad T podría no registrar importe alguno sobre el costo de la rehabilitación, indicando en las notas a los estados financieros esta eventualidad.

7. Resumen de los principales efectos de la primera adopción en los componentes del estado de posición financiera

Tras los capítulos anteriores y aplicando la NIIF para las Pymes, estaríamos en disposición de poder acometer las tareas de análisis previo sobre los efectos de la misma en una entidad, para cuantificarlos y comenzar a seleccionar políticas contables. No obstante, a modo de resumen vamos a relacionar los principales efectos que se pueden producir por la adopción de la NIIF para Pymes por primera vez por cada componente del estado de situación financiera, ya que el primer paso para comenzar dicha adopción es confeccionar un ESFA. Esto nos servirá también para añadir algunos comentarios sobre determinadas partidas que por su peculiaridad conviene tener en cuenta.

Vamos a acometer este repaso siguiendo la distinción de partidas del estado de situación financiera que hace la Sección 4.2 y según su ordenamiento.

7.1. Efectivo y equivalentes al efectivo

Según definiciones de la Sección 7 *Estados de Flujos de Efectivo* (Sección 7.2),

- el efectivo comprende tanto la caja como los depósitos bancarios a la vista; y
- los equivalentes al efectivo son inversiones a corto plazo de gran liquidez¹⁷, que son fácilmente convertibles en valores determinados de efectivo, estando sujetos a un riesgo poco significativo de cambios en su valor.

La aplicación es retrospectiva, que en esta ocasión no tiene complejidad alguna.

7.2. Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar

Se corresponden con los préstamos y partidas por cobrar que son activos financieros con pagos fijos o determinables que no se cotizan en un mercado activo. Generalmente son a corto plazo, pero cuando el plazo es superior se contabiliza como no corriente y se le calcula el efecto financiero.

Estos activos inicialmente se reconocen al valor razonable más cualquier costo de transacción directamente atribuible. Posteriormente, los préstamos y partidas por cobrar se miden al costo amortizado usando el método de interés efectivo, menos las pérdidas por deterioro según Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos*. La provisión reflejará la probabilidad de cobro de los flujos de efectivo contratados.

7.3. Activos financieros (excluidos los valores mencionados en los apartados 7.1, 7.2, 7.10 y 7.11)

Los activos financieros comprenden, básicamente, cualquier activo que sea efectivo: un instrumento de patrimonio de otra entidad o un derecho contractual a recibir efectivo u otro activo financiero de otra entidad o a intercambiar activos financieros o pasivos

¹⁷ La Sección 7 ofrece tres meses como ejemplo de ese corto plazo, pero no es un requerimiento, por lo que queda al juicio de la entidad.

financieros con otra entidad, en condiciones que sean potencialmente favorables para la entidad.

La Sección 11 requiere un modelo de costo amortizado para todos los instrumentos financieros básicos, excepto para las inversiones en acciones preferentes no convertibles y acciones preferentes sin opción de venta y en acciones ordinarias sin opción de venta que cotizan en bolsa o cuyo valor razonable se puede medir de otra forma con fiabilidad (Sección 11.4).

Los instrumentos financieros básicos se miden inicialmente al precio de transacción, incluyendo los costos de transacción (excepto si se miden a valor razonable con cambios en resultados). Sin embargo, si la adquisición o emisión implica transacción de financiación, la medición inicial es al valor presente de los pagos futuros de efectivo descontados a la tasa de interés del mercado para un instrumento similar.

Tras el reconocimiento inicial, los instrumentos financieros básicos se miden como sigue:

- los instrumentos de deuda, a costo amortizado usando el método de interés efectivo;
- los compromisos para recibir un préstamo, al costo (si lo hay) menos deterioro;
- Las inversiones en acciones no convertibles y sin opción de venta, a valor razonable si se puede medir de forma fiable, de otra manera a costo menos deterioro.

La pérdida por deterioro para los instrumentos medidos a costo amortizado se calcula como la diferencia entre el valor en libros y el valor presente de los flujos de efectivo estimados descontados a la tasa de interés efectiva original. Para los activos medidos al costo, el deterioro se calcula como la diferencia entre el valor en libros y el mejor estimado de la cantidad que sería recibida si el activo fuera vendido a la fecha de estimación del deterioro.

La pérdida por deterioro se revierte si la cantidad de la pérdida por deterioro disminuye y la disminución se puede relacionar de manera objetiva con un evento ocurrido después de que se reconoció la pérdida por deterioro. La reversión no puede resultar en que el valor en libros sea mayor al que habría sido si no se hubiera reconocido pérdida por deterioro.

El valor razonable se determinará según figura en la Sección 11.27 a 32.

Inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas.

La clasificación de estas inversiones en un tipo u otro se basa en los siguientes conceptos:

- “Control”, tal y como viene definido en la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados* para las controladas.

- “Control conjunto”, tal y como se contempla en la Sección 15 *Inversiones en Negocios Conjuntos* para los acuerdos conjuntos.
- “Influencia significativa”, tal y como se desarrolla en la Sección 14 *Inversiones en Asociadas*.

Teniendo en cuenta lo anterior, la cartera en inversiones de carácter permanente de la entidad adoptante por primera vez deberá reasignar cada una de ellas en alguna de esos tres tipos, incluso si no cumple con ninguno de los requisitos pasaría a formar parte del resto de inversiones, presumiblemente medido a costo.

A partir de lo anterior se efectúa la medición de las inversiones tanto para los estados financieros consolidados como para los estados financieros separados, cuando procede.

Las entidades controladas que no se hubieran consolidado previamente, ya sea por falta de uniformidad en las actividades desarrolladas o en la información heterogénea o por cualquier otra razón, deberán consolidarse con la controladora. En la eliminación de la inversión contabilizada que tiene la matriz contra el patrimonio de las subsidiarias que se realiza en la consolidación de las subsidiarias, se aplicarán los requerimientos de la Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía* para la asignación de valores razonables entre los diversos elementos de la controlada y para el tratamiento de la plusvalía que pudiera existir:

- si la plusvalía es positiva (saldo deudor) se contabilizará como un activo, no depreciable, aunque sí sujeto a deterioro;
- si la plusvalía es negativa (saldo acreedor) se reconocerá un ingreso en el estado de resultados.

Todo el tema referente a la Sección 19 está cubierto por la opción que ofrece la Sección 35 de no aplicar retroactivamente sus requerimientos.

En el proceso de consolidación, cuando hay entidades controladas donde participan también otros socios, la parte del patrimonio correspondiente a estos últimos se considera patrimonio. A esa porción patrimonial se le denomina “participaciones no controladoras” (apartado 17) y se ubican dentro del patrimonio consolidado, a la vez se separa de forma específica la porción que le corresponde del Otro Resultado Integral según Sección 5 *Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados*. A la fecha de transición, los requerimientos sobre las participaciones no controladoras se aplican prospectivamente (excepción n° 4).

Las inversiones en acuerdos conjuntos se contabilizan según requerimientos de la Sección 15 *Inversiones en Negocios Conjuntos*, pudiendo optar por su aplicación prospectiva (exención n° 18).

Para la valoración de las inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas en los estados financieros separados se puede optar por aplicar en el ESFA el costo atribuido (exención n° 6) en lugar de los requerimientos de la Sección 9 *Estados Financieros*

Consolidados y Separados, que exigen su medición al costo o según la citada sección. Finalmente, habrá que estimar el posible deterioro de estas inversiones.

7.4. Inventarios

Los inventarios se medirán al menor entre el costo y el valor neto realizable. Valor neto realizable es el precio estimado de venta de un activo en el curso normal de la operación menos los costos estimados para terminar su producción y los necesarios para llevar a cabo la venta. La norma que prescribe el tratamiento contable de estos activos es la Sección 13 *Inventarios*.

La medición incluye la incorporación de las erogaciones derivadas de su compra y transformación, así como otros costos en los que se haya incurrido para darles su condición y ubicación actuales. Entre estos costos, hay que considerar: se han de imputar tanto los costos directos, como los costos indirectos variables y una distribución de los costos fijos indirectos.

Los costos de préstamos incurridos durante la producción de los inventarios no se incorporan al valor de los inventarios, sino que se registran como un gasto financiero del periodo.

Los métodos admitidos por la Sección 13 para la asignación de costos son el método de primera entrada primera salida (FIFO) o el coste medio ponderado.

Contratos de construcción

Un contrato de construcción es un contrato, específicamente negociado, para la fabricación de un activo o un conjunto de activos, que están íntimamente relacionados entre sí o son interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización. La norma que prescribe el tratamiento contable de estos activos es la Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias*.

Para su contabilización se seguirán uno de los siguientes métodos:

- *El método de porcentaje de terminación*, si el resultado del contrato se puede medir con fiabilidad. Consiste en reconocer los ingresos del contrato y los costos asociados con él como ingresos de actividades ordinarias y gastos respectivamente, con referencia al estado de realización de la actividad producida por el contrato al final del periodo sobre el que se informa (Sección 23.21 a 27).
- *El método de los costos incurridos*, si el resultado del contrato no se puede medir con fiabilidad. Consiste en reconocer los ingresos del contrato sólo en la medida en que sea probable recuperar los costos incurridos, mientras que los costos del contrato se reconocen como gastos del periodo en que se incurren.

Para estas transacciones tampoco hay previstas ni exenciones ni excepciones a su aplicación retroactiva.

7.5. *Propiedades, Planta y Equipo*

Lo primero que hay que determinar es si los elementos clasificados como Propiedades, Planta y Equipo son tales, ya que el valor de estos se va a ir recuperando con base en el uso que se hace de ellos para la explotación de la entidad. No obstante, hay otros elementos cuyo patrón de generación de efectivo futuro es diferente al resto de estos elementos, y son:

- *Inmuebles arrendados*: este modelo de gestión de los inmuebles se fundamenta en la rentabilidad procedente de la renta y en la revaluación del activo residual, por lo que al disponer de un patrón de conversión en efectivo diferente al del resto de elementos de Propiedades, Planta y Equipo se clasifica en forma diferenciada como Propiedades de Inversión.
- *Activos biológicos*: son aquellos que se utilizan en la producción de productos agrícolas, y se espera que produzcan durante más de un período.
- *Propiedades, planta y equipo mantenidos para la venta* (Sección 17.26): cuyo modelo de negocio consiste en su enajenación a corto plazo.
- *Los elementos auxiliares y repuestos*: el criterio de duración inferior a un ejercicio es el que determina normalmente que los elementos auxiliares y repuestos se consideren inventarios, y si es superior se consideran Propiedades, Planta y Equipo.

De lo anterior procederá realizar las reclasificaciones que sean necesarias tras el análisis oportuno.

Los elementos de Propiedades, Planta y Equipo se reconocerán inicialmente al costo, y en la primera aplicación habría que reconstruir desde su adquisición dicho costo, analizando si procede la activación desde el inicio de todas las erogaciones incurridos sobre esos elementos o si habría que eliminar alguno y/o añadir otros. Entre estos costos, hay que considerar:

- los costos de préstamos incurridos durante la fase de construcción del activo no se añaden al valor de este, y se llevan al estado de resultados como costos financieros;
- los costos por desmantelamiento, que se han de incorporar también como mayor valor del activo con contrapartida de una provisión y reconociendo año a año el efecto financiero, si bien se pueden simplificar los cálculos sustancialmente optados por la exención que evita su retroactividad (exención nº 12);
- los gastos de mantenimiento y reparaciones deben ir directamente al estado de resultados y nunca se incorporan como mayor valor de estos activos.

Para evitar lo anterior, la Sección 35 establece la exención del costo atribuido (exenciones nº 3 y 4), por el que la entidad puede establecer como política contable en la fecha de transición que el costo sea equivalente al valor razonable de los elementos de Propiedades, Planta y Equipo que estime conveniente, ya sea por carecer de información histórica, por ahorro de costos o por estimar que es un valor más acorde

con el modelo de negocio de la entidad, o por cualquier otra causa. Para establecer el valor razonable de las Propiedades, Planta y Equipo será necesario que se hagan las valuaciones necesarias por peritos independientes con una capacidad técnica reconocida y experiencia en los tipos de elementos a valorar, utilizando generalmente como referencia precios de mercado o el costo de reposición. En el caso que se utilice el valor razonable como costo atribuido, no hay que considerar las prevenciones sobre costos capitalizables comentados en el párrafo precedente. Conviene insistir en que la aplicación del costo atribuido se puede hacer elemento a elemento.

El activo se deberá depreciar, a partir del momento en el que está listo para ser usado, sobre unas bases sistemáticas establecidas con base en su vida útil estimada, si no fuese así se tendría que recalcular la depreciación acumulada a la fecha. El deterioro se estima a partir de los requerimientos de la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*.

Arrendamientos

Dentro de esta sección se deben considerar los arrendamientos desde la perspectiva del arrendatario (pues desde el punto de vista del arrendador lo hemos comentado al principio de esta sección), para lo cual lo primero es distinguir cuándo estamos ante un contrato en el que haya un componente de arrendamiento y, en ese caso, determinar si estamos ante un arrendamiento operativo o financiero según la Sección 20 *Arrendamientos*. **Los clasificados como operativos quedarán fuera del estado de situación financiera, y se contabilizan como gastos en el estado de resultados.**

Los clasificados como financieros se reconocerán como activos con su pasivo asociado en el estado de situación financiera. Su reconocimiento inicial será por el menor entre el valor razonable y el valor actual de los pagos futuros mínimos (es decir, excluidas cuotas contingentes y opciones sobre el plazo de duración) a los que se está obligado con base en el contrato de arrendamiento.

7.6. Propiedades de Inversión

Se incluyen en este capítulo del activo los ya mencionados en el apartado 5 precedente, y se le aplican las mismas reglas generales comentadas en él, excepto porque la medición posterior al reconocimiento inicial es a valor razonable, tal y como requiere la Sección 16 *Propiedades de Inversión*.

7.7. Activos Intangibles

Para esta cuenta es especialmente sensible el tema de reconocimiento, pues en el ESFA, y en función a si cumplen con los criterios para el reconocimiento de la Sección 18 *Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía*:

- se retirarán los elementos de activo intangible que no cumplan con los requerimientos, tales como los costos incurridos por investigaciones y desarrollos si se hubiesen reconocido como activo;
- en general, no se reconocerán todos los intangibles generados internamente;

- se retirarán aquellos activos denominados diferidos que no cumplan los requisitos abajo indicados.

Los criterios de reconocimiento son los siguientes:

- es probable que del activo intangible se generen beneficios económicos futuros para la entidad;
- el costo del activo se puede medir de forma fiable;
- para los activos intangibles generados internamente en la entidad, las erogaciones invertidas en su generación solo se pueden capitalizar a partir del momento del reconocimiento, es decir, de forma prospectiva, por lo que los costos anteriores a ese momento permanecerán en los estados de resultados de los periodos precedentes, independientemente de que se conozcan cuáles son y que estén documentados y medidos con fiabilidad.

Una excepción de lo anterior se produce a la fecha de transición, ya que si se ha de reconocer un activo intangible (por cumplir los criterios de reconocimiento según NIF para las Pymes) al inicio y además el criterio general de la Sección 35 es el de la retroactividad, entonces el activo se reconocerá activándose todos los costos que se han incurrido en su formación.

Los activos intangibles se considera que tienen una vida útil finita. Si la vida útil no se puede estimar con fiabilidad, se presume que es 10 años.

Con las especificidades comentadas, el resto de comentarios hechos para las Propiedades, Planta y Equipo son aplicables a los activos intangibles.

7.8. Activos biológicos

Son activos biológicos los animales vivos y las plantas; y son productos agrícolas los productos ya recolectados procedentes de los activos biológicos de una entidad. La Sección 34 *Actividades Especiales* prescribe el tratamiento contable para las entidades que gestionan estos activos, tanto su transformación biológica, como la recolección de activos biológicos, para destinarlos a la venta, o para convertirlos en productos agrícolas o en otros activos biológicos adicionales.

Los activos biológicos se consideran activos no corrientes y se clasifican específicamente como tales. Su medición es a valor razonable menos costes de venta, contabilizando las diferencias de valor razonable entre un periodo y otro en el estado de resultados. En el caso de que la medición a valor razonable no sea fiable se medirá al costo, siendo depreciable. En ambos casos hay que realizar el análisis de deterioro pertinente.

Los productos agrícolas recolectados se consideran activos corrientes y su tratamiento, tras el reconocimiento y la medición inicial, sigue la Sección 13 *Inventarios*. Su medición inicial es a valor razonable menos costes de venta en el punto de cosecha, que será el costo a esa fecha.

No hay excepción ni exención aplicable a esta norma, por lo que su aplicación será de carácter retroactivo.

7.9. Inversiones en asociadas

Tratado en el apartado 3 precedente de este mismo capítulo.

7.10. Acreedores comerciales y otras cuentas por pagar

Los acreedores comerciales y otras cuentas por pagar son pasivos financieros inicialmente reconocidos a su valor razonable menos cualquier costo de transacción directamente atribuible. Posteriormente se miden al costo amortizado usando el método de interés efectivo. Generalmente son a corto plazo, pero cuando el plazo es superior se contabiliza como no corriente y se le calcula el efecto financiero.

7.11. Pasivos financieros (excluidos los importes mencionados en los apartados 7.3 y 7.15)

Un pasivo financiero es cualquier pasivo que sea, básicamente, una obligación contractual de entregar efectivo u otro activo financiero a otra entidad, o de intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad, en condiciones que sean potencialmente desfavorables para la entidad.

El criterio general, que tiene excepciones, es el de clasificar todos los pasivos financieros como medidos posteriormente al costo amortizado utilizando el método de interés efectivo.

7.12. Pasivos y activos por impuestos corrientes

La norma que prescribe el tratamiento contable del impuesto a las ganancias (que incluye todos los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros, que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición), así como los activos y pasivos relacionados es la Sección 29 *Impuestos a las Ganancias*.

El impuesto corriente es el impuesto esperado por pagar por la renta imponible del ejercicio, usando tasas impositivas aprobadas o a punto de ser aprobadas a la fecha del estado de situación financiera, y cualquier ajuste al impuesto por pagar en relación con años anteriores, y debe ser reconocido como un pasivo en la medida en que no haya sido liquidado. Si la cantidad ya pagada, que corresponda al periodo presente y a los anteriores, excede el importe a pagar por esos períodos, el exceso debe ser reconocido como un activo.

En la Sección 35 no hay excepciones ni exenciones relacionadas con los impuestos corrientes, por lo que hay que aplicar la norma de manera retrospectiva.

7.13. Pasivos y activos por impuestos diferidos

Los impuestos diferidos son reconocidos por las diferencias temporarias existentes entre el valor en libros de los activos y pasivos que figuran en el estado de situación financiera y los montos usados para fines tributarios. Pueden ser de dos tipos:

- *Diferencias temporarias imponibles*, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado. Dan lugar a pasivos por impuestos diferidos.
- *Diferencias temporarias deducibles*, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado. Dan lugar a activos por impuestos diferidos.

Los impuestos diferidos son medidos a las tasas impositivas que se espera aplicar a las diferencias temporarias cuando son revertidas, basándose en las normas que han sido aprobadas o están a punto de serlo a la fecha del estado de situación financiera. Los activos y pasivos por impuestos diferidos no deben ser descontados.

Debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, siempre que se puedan compensar, con ganancias fiscales de periodos posteriores, pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento (ya sea por pérdidas del ejercicio o por ventajas fiscales no utilizadas), pero sólo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras, contra las cuales cargar esas pérdidas o créditos fiscales no utilizados.

Si la obtención de los valores de los impuestos diferidos implican un coste o esfuerzo desproporcionado, se permite el que no se revelen (exención n° 8).

7.14. Provisiones

La Sección 21 *Provisiones y Contingencias* define una provisión como un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento. Ninguna provisión se reconocerá, ni siquiera en el ESFA, si no cumple con la definición de pasivo.

El reconocimiento de una provisión se realiza con base en su probabilidad de ocurrencia y en la revelación; como consecuencia de lo anterior lo podemos representar de la siguiente manera (figura 7.1):

Figura 7.1. Reconocimiento de las provisiones

OCURRENCIA	Remota	Posible	Probable
			No cuantificable Cuantificable
DENOMINACIÓN	Pasivo contingente		Provisión
RECONOCIMIENTO	No se registra	Información en notas	Estado Situación Financiera

Fuente: elaboración propia.

En la Sección 35 no hay excepciones ni exenciones concretas relacionadas con las provisiones, por lo que hay que aplicar la norma de manera retrospectiva, excepto la exención que afecta a las provisiones por desmantelamiento, retiro y restauración (exención nº 12). No obstante, en este punto hay que tener en cuenta la excepción 1ª vista en el apartado 5.1.2 *Exigencia de uniformidad entre estimaciones NIIF para las Pymes y estimaciones PCGA*.

7.15. Participaciones no controladoras, presentadas dentro del patrimonio

Tratado en el apartado 3 de este mismo capítulo.

7.16. Capital emitido y reservas atribuibles a los propietarios de la controladora

Estas cuentas están más afectadas por la normativa legal local de cada país que por la NIIF para las Pymes. Hay matices como el que si una entidad readquiriese sus instrumentos de patrimonio propios, el importe de las “acciones propias readquiridas” se deducirá del patrimonio.

8. Información específica a suministrar en la adopción por primera vez de la NIIF para las Pymes

Los primeros estados financieros en los que se aplican la NIIF para las Pymes deben cumplir con todos los requerimientos de información de presentación y revelación contenidos en las siguientes secciones:

- Sección 3 *Presentación de Estados Financieros*
- Sección 4 *Estado de Situación Financiera*
- Sección 5 *Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados*
- Sección 6 *Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas*
- Sección 7 *Estado de Flujos de Efectivo*
- Sección 8 *Notas a los Estados Financieros*

La Sección 35 no contempla apenas suavización de requerimientos informativos respecto a la que debe facilitar una entidad adoptante por primera vez de la NIIF para las Pymes.

Las salvedades respecto a la información son escasas, si además tenemos en cuenta que en las propias exenciones se incluye la exigencia de revelar información adicional a la requerida por la NIIF para las Pymes, tanto para describir la actuación que ha llevado a la entidad a decidir adoptar las exenciones correspondientes, como otros datos relacionados con la no aplicación retrospectiva de algunos requerimientos. Por otra parte, la Sección 35 exige que se facilite información adicional durante el periodo de transición, como detallaremos a continuación.

Por tanto, la entidad adoptante por primera vez se enfrenta a una carga de trabajo adicional al elaborar sus primeros estados financieros según la NIIF para las Pymes.

8.1. Información general a revelar en la adopción por primera vez de la NIIF para las Pymes

En los primeros estados financieros completos según la NIIF para Pymes con información comparativa, se tendrán que presentar, al menos, los siguientes estados:

- Dos estados de situación financiera. En la NIIF para Pymes no se menciona de forma expresa que el ESFA forme parte de los primeros estados financieros que se presentan según dicha norma, si bien sí se menciona en multitud de ocasiones a lo largo de las diferentes secciones. Por tanto, el ESFA se puede presentar en su integridad o formando parte de la preceptiva conciliación de patrimonio en la

fecha de transición. No obstante, entendemos que al ser el objetivo de la Sección 35 obtener el ESFA y que es un documento relevante para los usuarios, es recomendable que se incluya en los primeros estados financieros en los que se informa con la NIIF para las Pymes.

- Una u otra de las siguientes informaciones con información comparativa:
 - Un solo estado del resultado integral para el periodo sobre el que se informa que muestre todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas durante el periodo, incluyendo aquellas partidas reconocidas al determinar el resultado (que es un subtotal en el estado del resultado integral) y las partidas de otro resultado integral, o
 - Un estado de resultados separado y un estado del resultado integral separado. Si una entidad elige presentar un estado de resultados y un estado del resultado integral, el estado del resultado integral comenzará con el resultado y, a continuación, mostrará las partidas de otro resultado integral.
- Dos estados de flujos de efectivo.
- Dos estados de cambios en el patrimonio.
- Dos juegos de notas sobre los anteriores estados, revelando información cualitativa comparativa cuando sea relevante

En el caso de adopción por primera vez para una entidad que presentará sus primeros estados financieros comparativos según la NIIF para las Pymes al 31 de diciembre de 2015, la información a presentar en cada una de las fechas sería la siguiente (figura 8.1):

Figura 8.1. Información a suministrar en la primera presentación de la NIIF para las Pymes

X		X		X	Estado de situación financiera
		X		X	Estado de resultados y otro resultado integral
		X		X	Estado de flujos de efectivo
		X		X	Estados de cambio en el patrimonio
		X		X	Notas

Fuente: elaboración propia.

Si la entidad presentará estados financieros separados, también debería incluir esos estados al final del periodo de las dos fechas señaladas.

La NIIF para las Pymes exige solo un año de comparación de la información, si bien hay legislaciones locales que pueden exigir la presentación de estados comparativos de más de un año, en dicho caso la entidad puede actuar, por analogía con la NIIF 1, de una de las dos siguientes maneras:

- Presentar todos los años comparativos según NIIF para las Pymes, aunque esta no los exija. En este caso habría que retrasar la fecha de transición al comienzo del primer año para el que se exige presentar información comparativa. Siguiendo con el ejemplo anterior de presentación de estados financieros completos al 31/12/2015, si se decidiera presentar dos años comparativos por normativa local, la fecha de transición sería el 01/01/2013.
- Presentar un año comparativo según NIIF para las Pymes, y para el resto aplicar PCGA o NIIF no completas, esto siempre que lo permitiese la norma local, pero cumpliendo las siguientes condiciones:
 - identificar de forma clara y visible que esos estados financieros no se han formulado con NIIF para las Pymes;
 - revelar la naturaleza de los ajustes que procedería hacer para que dichos estados cumplieran con la NIIF para las Pymes, sin necesidad de cuantificación.

Este segundo caso sería también el aplicable para aquellas entidades que quisieran presentar más de un periodo comparativo de forma voluntaria.

Hay entidades que, además de la información financiera requerida por la NIIF para las Pymes, ya sea por obligación normativa o de forma voluntaria, presentan resúmenes históricos de datos y ratios seleccionados. Al igual que con la información comparativa a más de un año, hay que señalar que es información no exigida por la NIIF para las Pymes y que, por tanto, no cumplen con ellas.

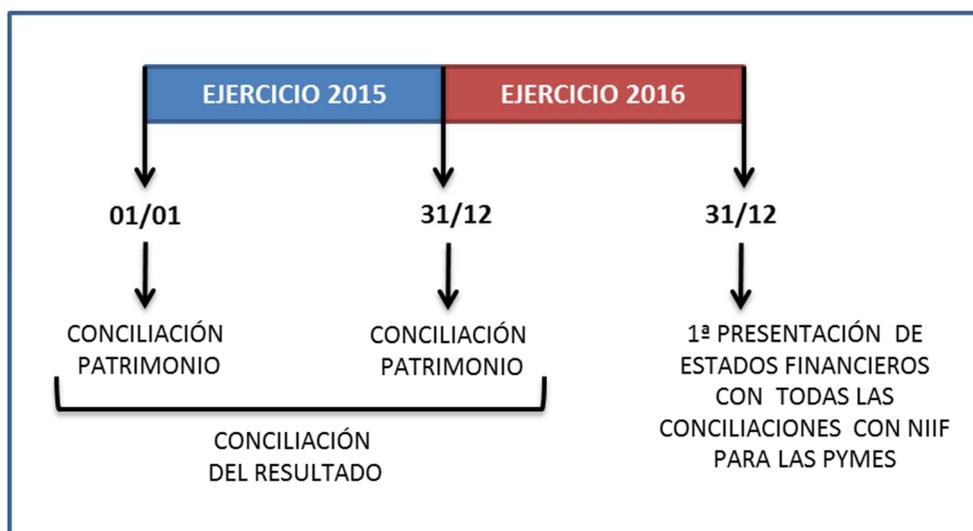
8.2. Información explicativa del paso de los PCGA a la NIIF para las Pymes

La Sección 35 requiere que los efectos producidos en la situación financiera, en los resultados y en los flujos de efectivo, como consecuencia de pasar de PCGA previamente informados a la NIIF para las Pymes, se expliquen de forma clara y suficiente (Sección 35.12). Para cumplir este requerimiento se han de realizar las siguientes conciliaciones entre saldos según PCGA y saldos según NIIF para las Pymes:

- conciliación del patrimonio, a la fecha de transición y al final del último periodo incluido en los estados financieros más recientes que se hayan presentado según PCGA;
- conciliación del resultado para el último periodo incluido en los estados financieros más recientes con PCGA.

Para la situación descrita en el ejemplo anterior, las conciliaciones que se tendrían que hacer serían las indicadas en la figura 8.2.

Figura 8.2. Conciliaciones en la transición a la NIIF para las Pymes



Fuente: elaboración propia.

Si la entidad detectara errores producidos en la información previa según los PCGA, es necesario distinguir estos de los cambios de política contable en las conciliaciones, pues esta revelación ayuda al usuario:

- la información sobre los cambios de política contable ayuda a explicar la transición a la NIIF para las Pymes;
- la información sobre los errores contenidos en la información previa ayuda a evaluar la fiabilidad de la información financiera.

Igualmente se requiere la revelación sobre el uso del valor razonable u otros alternativos como costo atribuido, pues aunque aparecerían en las conciliaciones anteriores, de esta manera se ponen de manifiesto de forma más explícita. Este aspecto, si bien no viene señalado específicamente en la Sección 35, sí que figura en las secciones con activos que pueden optar por el valor razonable como coste atribuido, y además es una información necesaria para explicar la transición a la NIIF para las Pymes.

Por último, **la NIIF para las Pymes requiere que se den todas las explicaciones complementarias necesarias con los detalles suficientes para que los usuarios puedan entender todos los ajustes significativos realizados en los estados de**

posición financiera, el de resultado integral y el de flujos de efectivo (este último si se hubiese confeccionado en el periodo anterior según PCGA).

9. Aspectos operativos a considerar

Una vez analizadas en detalle las implicaciones en la contabilidad de las entidades como consecuencia de la adopción de la NIIF para Pymes por primera vez, es indiscutible que esta norma no es neutra respecto a la organización globalmente considerada, como ya adelantábamos en el capítulo 2. **La intención de comentar los efectos sobre distintas áreas y funciones de una entidad al principio del presente Documento de Orientación Técnica era la de que el lector fuese consciente de ellos y que los tuviese en consideración mientras avanzaba en el resto de capítulos, para así poder ir formándose un esquema de actuación sobre los efectos a considerar en su propia entidad y cómo acometer, desde un punto de vista funcional y no solo contable, la adaptación hacia la NIIF para las Pymes.** Por tanto, es el momento de volver a repasar con mayor detalle los efectos de la adaptación de una entidad a la NIIF para las Pymes, a partir de la distinción de los diferentes efectos potenciales sobre una entidad que se agruparon de la siguiente manera (figura 2.2):

- Directos: referentes a los efectos sobre la contabilidad, lo cual ya ha sido tratado
- Primarios: efectos sobre procesos y sistemas
- Derivados: efectos sobre la estructura organizativa, los recursos humanos y aspectos de negocio

9.1. Aspectos sobre procesos y sistemas

El procesamiento de las transacciones está estrechamente ligado a los efectos directos de la adopción de las nuevas normas, ya que los registros contables en la actualidad están soportados, prácticamente en su totalidad e independientemente del tamaño de la entidad, en entornos automatizados, por lo que los efectos que hemos llamado directos y primarios deben ir en paralelo a lo largo de todo el proceso de adopción.

Si nos situamos en que la “cuenta” es el punto inicial de donde parte el proceso de registro de las transacciones, nos vamos a encontrar con el paso de PCGA a NIIF para las Pymes con la siguiente casuística:

- partidas que desaparecen, por dejar de soportar activos o pasivos que se retiran del estado de posición financiera
- partidas que se incluyen, por la aparición de activos y pasivos anteriormente no considerados
- partidas que se han de desglosar para dar un mayor detalle exigido por la NIIF para las Pymes

- partidas que tenían un desglose que ahora no es necesario y que por tanto se pueden agrupar en una única.

Lo anterior implica que el plan de cuentas utilizado por la entidad deberá:

- ser adaptado de forma significativa por los cambios sustanciales producidos en la información contable que hay que elaborar; o
- confeccionar un nuevo plan de cuentas;
- para lo anterior, se deberá considerar lo que el ente regulatorio expida para tal fin.

Y a su vez, lo anterior originará nuevas necesidades de información (internas y externas a la entidad) y habrá que establecer un diferente direccionamiento de la información.

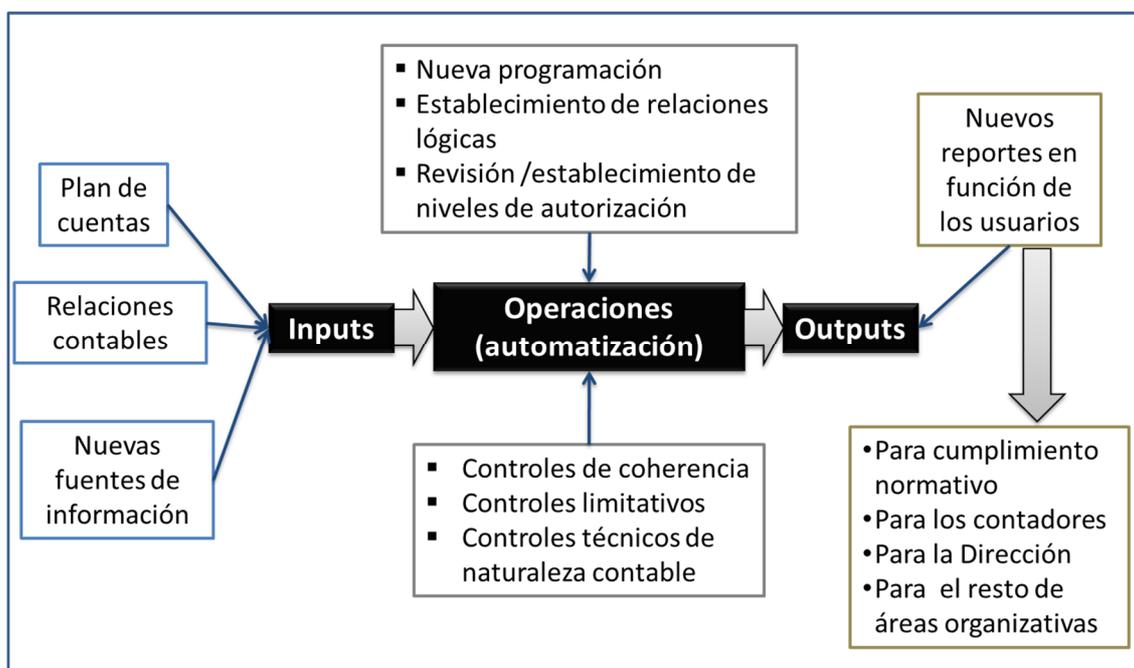
Esta primera batería de tareas a acometer por la entidad será responsabilidad de los contadores, pero dado lo anterior necesitarán estar apoyados por los responsables de tecnologías de la información (en adelante TI), tanto si el soporte de automatización es totalmente interno, como si son sistemas diseñados *ad-hoc* parcial o totalmente subcontratado con algún proveedor de TI, o son paquetes estándar ofrecidos en especial para las microempresas y las Pymes. De forma conjunta, los contadores con TI harán el análisis en detalle de los efectos contables de las normas en el procesamiento de las transacciones, y volcándolo en un análisis funcional para que, de forma inmediatamente posterior, TI pueda introducir los cambios en los sistemas existentes y/o confeccionen nuevos programas, lo cual incluye revisar todos los controles internos del procesamiento de la información.

Una parte esencial del análisis y revisión de los procesos, dados los cambios en la información y en el lenguaje contable, es el establecimiento de un nuevo sistema de reportes, los cuales se deberán desarrollar teniendo en cuenta los usuarios de la información. Al menos, se tendrán en cuenta los usuarios recurrentes de información financiera, cuyas finalidades serían tales como:

- *Para cumplimiento normativo:* para dar satisfacción a los requerimientos que imponga la legislación nacional, tales como los reportes para los registros públicos, para los inversionistas, para la tributación, etc.
- *Para los contadores:* que necesitan información detallada e inventariada para sus funciones de control, preparación de información y análisis.
- *Para la dirección:* que necesita información resumida y global, pero con detalles informativos de los aspectos críticos de los negocios de la entidad.
- *Para el resto de las áreas organizativas,* en función de sus necesidades,

Todo lo anterior lo podemos esquematizar de la siguiente manera (figura 9.1):

Figura 9.1. Proceso de la información – Efectos por la adopción de la NIIF para las Pymes



Fuente: elaboración propia.

9.2. Aspectos organizativos

Si bien los efectos sobre los procesos y sistemas de la información se producen de forma necesariamente paralela a la de la contabilidad, no ocurre lo mismo con los efectos de tipo organizativo (que llamamos “derivados”) que se suelen producir a lo largo del proceso cuando se ponen de manifiesto y/o al final de él durante la implantación definitiva de las nuevas normas. Agrupamos este tipo de efectos en tres tipos:

1. de estructura
2. de recursos humanos
3. de negocio

Generalmente la adopción de la NIIF para las Pymes en un territorio conlleva, además de la derogación de la mayor parte de la normativa previa en la que se basaban los PCGA, la emisión de normativa novedosa en temas mercantiles, tributarios y de mercado de valores. Todo ello en conjunto con cómo se vaya desarrollando el proyecto de adopción puede generar cambios en la estructura organizativa, tales como:

- separación de la contabilidad como área independiente, en el caso que no lo fuese de forma previa;
- aparición de unidades de gestión de riesgos y de cumplimiento normativo (*compliance*);
- reasignación de funciones entre diferentes áreas;
- reorganización del área de TI;
- adecuación de las unidades de negocio a los segmentos de información definidos para cumplir con la NIIF para las Pymes, ya que su fijación implica una decisión estratégica;
- reubicación de la unidad tributaria;
- aparición de nuevos comités o modificación en los existentes.

No suelen producirse todos los cambios anteriores, pero es razonable que siempre alguno se ponga de manifiesto por pura necesidad y lógica por el cambio en los procesos.

Respecto a los recursos humanos, el primer efecto que se produce es el de la necesidad de formación de las personas de las empresas que están relacionadas con la generación, procesamiento y análisis de la información, que necesitarán adquirir y reforzar nuevas competencias tanto de tipo técnico (conocimiento de la NIIF para las Pymes) como de tipo personal. Entre estas últimas son insoslayables:

- el trabajo en equipo, ya que se va a exigir mayor colaboración entre áreas e intercambio de información;
- capacidad de comunicación con no especialistas: los contadores deberán esforzarse por no emplear un lenguaje excesivamente técnico con el resto de la organización, pues son los que van a comunicar las nuevas normas, al menos en un primer momento;
- capacidad de comunicación con especialistas, ya que la NIIF para las Pymes exige un razonable grado de especialización que es necesario para la interlocución con otros contadores, auditores, autoridades gubernamentales, etc.

Precisamente por lo anterior, se tendrán que redefinir políticas de recursos humanos tales como:

- *Política de reclutamiento de personal (recruiting)*: las nuevas incorporaciones a una entidad deberán tener conocimientos de la NIIF para las Pymes en mayor o menor profundidad, en función de las tareas que vaya a desarrollar. Este aspecto es especialmente relevante para los empleados con destino a las áreas

relacionadas con la contabilidad, las finanzas, la planeación y la auditoría interna.

- *Política de formación:* en un primer momento con una formación muy específica y con diferentes niveles sobre la NIIF para las Pymes, y, posteriormente, con su inclusión en los planes recurrentes de formación.
- *Ajustar la política de incentivos:* muchos tipos de bonos están basados en la consecución de determinados objetivos por alcanzar ciertos niveles, los cuales en muchas ocasiones se basan en magnitudes contables. Por tanto, si los valores de dichas magnitudes sufren cambios por la aplicación de la NIIF para las Pymes, en consecuencia deberán cambiarse los niveles para la consecución del bonus.

Por último, también se podrán poner de manifiesto efectos sobre el negocio de la entidad. En este caso, dichos efectos dependen del sector al que pertenezca la entidad y del mercado al que esté dirigido. No obstante, podemos relacionar algunos de esos efectos:

- redefinición de objetivos globales en función de cambios relevantes en la información clave del negocio (momento del reconocimiento de los ingresos, por ejemplo);
- en el caso de entidades controladoras, el efecto de los requerimientos de las secciones 9, 14 y 15 puede provocar un efecto relevante en el perímetro de consolidación y, por tanto, en la posible atribución de las utilidades de algunas inversiones en el estado de resultados consolidado;
- de forma análoga a la anterior, entidades con una actividad financiera relevante pueden verse afectadas de forma significativa por la aplicación de las secciones 11 y 12.

Con esto se ha intentado reflejar en este apartado las posibles incidencias que se pueden producir con más frecuencia en una organización, por un cambio como el que se produce con la adopción de un nuevo cuerpo de normas contables como la NIIF para las Pymes, sin pretender ser exhaustivos, entre otras cosas porque no es posible serlo en este caso.

9.3. La adopción de la NIIF para las Pymes como proyecto

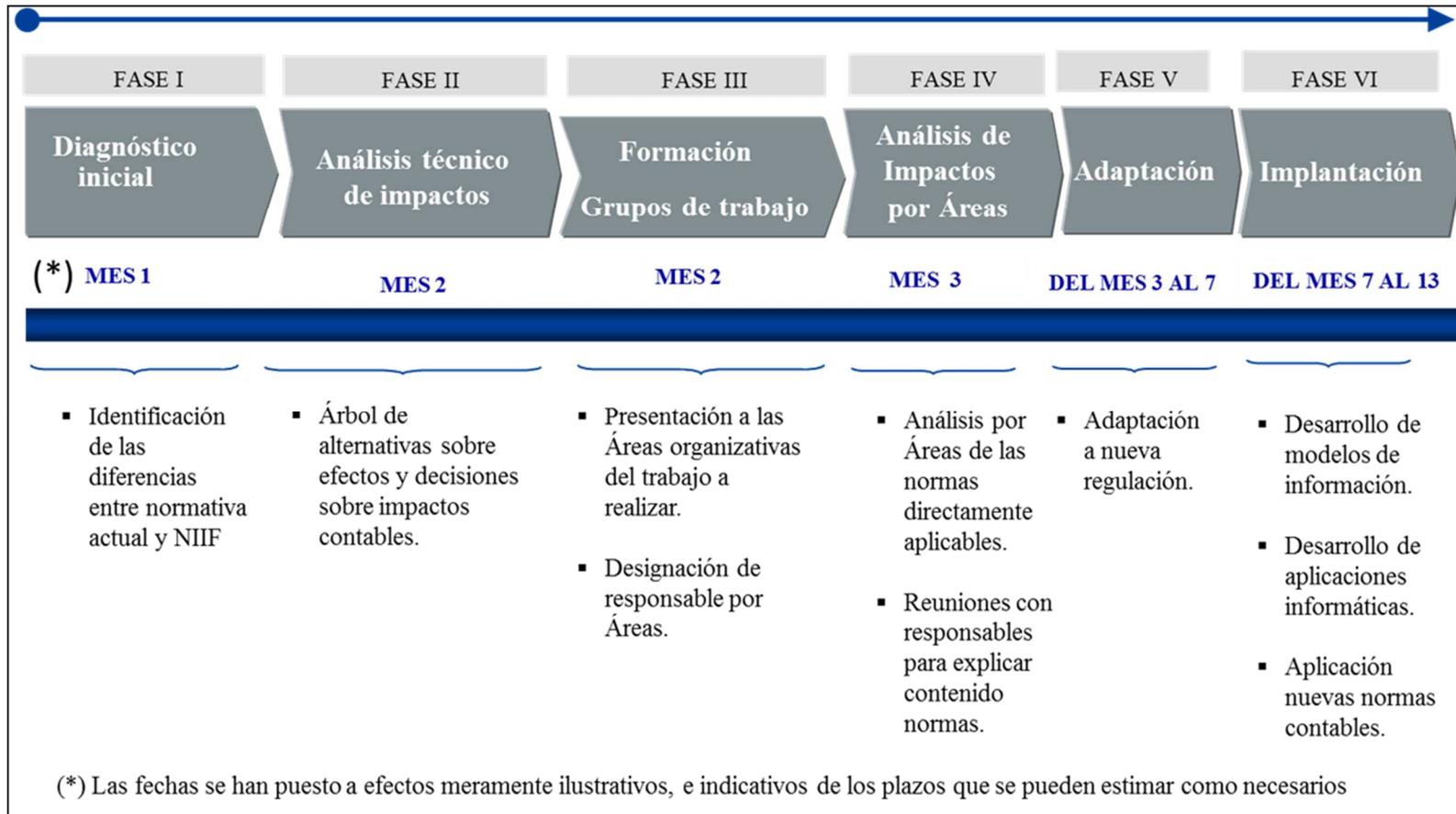
En el capítulo 2, decíamos también que era necesario analizar todos los efectos de forma conjunta y con un equipo interdisciplinar que afrontara la implantación como un proyecto estratégico de envergadura. Así, habría que comenzar comunicando a toda la

organización de la entidad las respuestas a los siguientes interrogantes acerca de la NIIF para las Pymes:

- ¿Qué son? Son las nuevas normas contables que las entidades tendrán que utilizar para emitir sus estados financieros.
- ¿Cuándo? Determinar la fecha de presentación de los primeros estados financieros completos, fijando cuál es la fecha de transición. Si estuviésemos ante un grupo de entidades consolidables, establecer la obligación o no de adaptarse a la NIIF para las Pymes en función de la caracterización de cada una de ellas (pertenencia al grupo 1 o 2, por ejemplo).
- ¿Por qué? Por:
 - ser una exigencia normativa nacional;
 - las fechas de puesta en marcha son inalterables;
 - para despejar incertidumbres lo antes posible;
 - las entidades del mismo sector también están involucradas en el cambio, y podría representar una ventaja competitiva o un problema;
 - las implicaciones que tiene, tales como:
 - nuevos modelos de medición de activos y pasivos;
 - nuevos modelos de presentación de información;
 - nueva información a revelar, información sobre segmentos;
 - estrategia de inversiones;
 - adaptación y diseño de controles y procesos;
 - sistemas informáticos;
 - impacto en la financiación;
 - necesidad de llevar una contabilidad paralela durante un periodo determinado (NIIF y PCGA).
- ¿Quién? Toda la organización debe estar involucrada, en mayor o menor medida.
- ¿Con quién?
 - el IASB, que emite las normas;
 - los ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, de forma conjunta, que expiden principios, normas, interpretaciones y guías de contabilidad e información financiera y de aseguramiento de la información;
 - el Consejo Técnico de la Contaduría Pública, asesorando y emitiendo documentos técnicos para la adopción de la NIIF para las Pymes.

Una vez que la entidad en su conjunto tiene conocimiento de todo lo anterior, ya se estaría en disposición de planear el proyecto de adopción como tal, en el que se podrían distinguir las siguientes fases (figura 9.2):

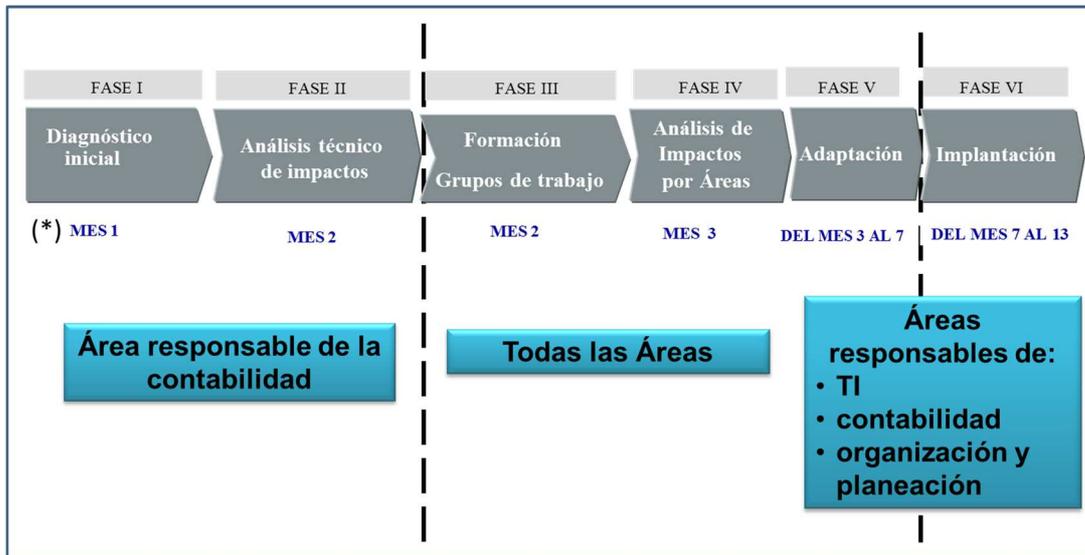
Figura 9.2. Esquema de proyecto para adopción de la NIIF para las Pymes



Fuente: elaboración propia.

En cada una de las fases, el nivel de intervención de las diferentes áreas organizativas de la entidad sería diferente, acorde con las tareas a acometer en cada caso (figura 9.3). Así, en el ejemplo ilustrativo que hemos dibujado podría ser la siguiente:

Figura 9.3. Áreas intervinientes en cada una de las fases



Fuente: elaboración propia.

Tras todo lo comentado en el presente capítulo 9, se pretende evidenciar que la adopción de la NIIF para las Pymes requiere de esfuerzos adicionales a los que hacen los contadores, de numerosos intervinientes, y de mucha reflexión por parte de la dirección, que puede dar como resultado la toma de decisiones que hagan de este proceso una oportunidad para mejorar la entidad en muchos aspectos además de los de información financiera.

10. Caso de elaboración del ESFA

El objetivo del caso que se presenta a continuación es el de elaborar el ESFA teniendo en cuenta las siguientes premisas:

- Esta entidad no está basada en ninguna existente. Se considera que no pertenece a ningún sector económico regulado, sino que son estados financieros de propósito especial.
- La fecha de transición a la NIIF para las Pymes es el 1 de enero de 2015.
- Se facilita como información inicial el balance general al 31 de diciembre de 201.
- Solo para efectos didácticos se considera una tasa impositiva del 30%. Sin embargo, en el cálculo del impuesto diferido se debe tener en cuenta tanto la tasa de impuesto de renta (25%) como la tasa del CREE (8% o 9%) y posiblemente la sobretasa al CREE; además, de la tasa de ganancias ocasionales del 10% para ciertas partidas del estado financiero.
- La casuística contable tratada no es exhaustiva, ya que el objetivo es mostrar el procedimiento a partir de una serie de ajustes para elaborar el ESFA y la conciliación del patrimonio a la fecha de transición.

La sociedad Comercial Colombiana, S.A. tiene como actividad la comercialización de diversos productos para consumidores finales y, siguiendo lo establecido en las normas legales, debe adoptar la NIIF para las Pymes al objeto de presentar unos estados financieros comparativos completos según NIIF para las Pymes al 31 de diciembre de 2016. Por ello al 31/12/2015 deberá tener la información financiera según NIIF, a la vez que será el último periodo que informará según PCGA, por lo que la fecha de transición hacia la NIIF para las Pymes es el inicio de dicho periodo, es decir, el 01/01/2015.

Una vez constituido el grupo de trabajo a tal efecto apoyado por un consultor externo, se comienzan los trabajos para la obtención del ESFA al 01/01/2015, para lo cual se ha extraído la siguiente información de detalle necesaria:

- (1) La entidad ha decidido acogerse a la exención del costo atribuido para inmuebles ocupados por varios de sus locales para venta. Estos tienen un valor neto en libros dentro de Propiedades, Planta y Equipo de 15.000, y un valor razonable calculado por unos peritos especializados independientes de 26.500.
- (2) La entidad tiene dos locales de venta mediante arrendamiento. Los contratos se han venido contabilizando como gasto de forma lineal en el estado de resultados según se incurría en el pago del arriendo. Tras analizar los contratos a la luz de la NIIF para las Pymes, se concluye que se trata de arrendamientos financieros y no de operativos. Por tanto, la entidad reconoce un activo (neto de depreciaciones a la fecha de transición) como Propiedades, Planta y Equipo de 8.000 y un pasivo financiero a largo por 5.500.

- (3) La depreciación se venía calculando según la normativa fiscal, que era muy conservadora, según los PCGA. Con la NIIF para las Pymes se reestima la vida útil de los elementos de Propiedades, Planta y Equipo según su vida económica, resultando un incremento significativo de ella, por lo que la depreciación acumulada se recalcula, reduciéndose en 7.500.
- (4) Hay un valor reconocido en Activos Intangibles según PCGA de 200 que procedían de una combinación de negocios realizada el 01/01/2013. Según NIIF para Pymes esos activos intangibles no cumplen los criterios de reconocimiento, por lo que se procede a su retiro, recalculándose la plusvalía.
- (5) La plusvalía de la anterior combinación de negocios no se venía depreciando según los PCGA, cuando según la NIIF para las Pymes sí que habría que haberlo hecho, puesto que se considera que todos los activos intangibles tienen vida útil finita. Dado que la entidad no ha sido capaz de hacer una estimación fiable de la vida útil de la plusvalía, esta se fija en 10 años, que es la que determina por defecto la Sección 18.
- (6) La entidad ha estado involucrada en varios proyectos de investigación y desarrollo en años anteriores, registrando los costos originados por ellos en el estado de situación financiera de cada año. Los costos de investigación y desarrollo correspondientes a los proyectos mencionados son de 360, que según la NIIF para las Pymes habría que reconocer en el estado de resultados.
- (7) Los gastos indirectos de producción, que ascienden a 900, no se incluían en el valor de los inventarios por no permitirlo los PCGA, y sí procede según la NIIF para las Pymes.
- (8) Los activos financieros a corto plazo se designan en su totalidad a valor razonable con cambios en resultados. El valor razonable de la cartera a corto plazo ascendía a la fecha de transición a 12.000, el monto por el cual estaba reconocido conforme a PCGA era de 10.080.
- (9) Los pasivos financieros se miden a costo amortizado, pero según PCGA se medían a valor de reembolso, llevándose la diferencia a resultados. El efecto de aplicar costo amortizado es una reducción en el saldo de los pasivos financieros no corrientes y corrientes de 2.500 y 600, respectivamente. Este ajuste no tiene efectos fiscales al no tributar por los intereses.
- (10) La entidad tenía registrados como pasivo intereses por pagar, ya que según PCGA se reconocen de forma separada y por su valor nominal. No obstante, según NIIF para las Pymes, al medirse los pasivos financieros a su costo amortizado, los intereses ya están incorporados en esa medición. A la fecha de transición los intereses por pagar estaban reconocidos por 2.000 como Otras cuentas por pagar.

- (11) Hasta la fecha de transición se venían contabilizando unos beneficios a los empleados por antigüedad (prima de antigüedad). Con la adopción de la NIIF para las Pymes se pasa a un criterio de acumulación, por lo que se ha de reconocer el pasivo devengado por este concepto, que asciende a 1.500.
- (12) Se encontraba registrada por 1.100 una provisión según PCGA correspondiente a los costos a incurrir como consecuencia de una futura reestructuración de la compañía. Según la NIIF para las Pymes ese concepto no reúne las condiciones para reconocerlo como provisión.

El libro diario con los ajustes de la transición es el siguiente:

<u>Nº ajuste</u>	<u>Nombre de la cuenta</u>	<u>Db</u>	<u>Cr</u>	<u>Calculos</u>
(1)	Propiedades, planta y equipo	11.500		26.500 - 15.000
	Impuestos diferidos		3.450	11.500 x 30%
	Ganancias acumuladas		8.050	11.500 - 3.450
<i>Para reconocer el valor razonable como costo atribuido</i>				
(2)	Propiedades, planta y equipo	8.000		
	Pasivos financieros a largo plazo		5.500	
	Impuestos diferidos		750	(8.000 - 5.500) x 30% (*)
	Ganancias acumuladas		1.750	8.000 - 5.500 - 750
<i>Para reconocer el activo y el pasivo por arrendamiento financiero</i>				
(3)	Propiedades, planta y equipo	7.500		
	Impuestos diferidos		2.250	7.500 x 30%
	Ganancias acumuladas		5.250	7.500 - 2.250
<i>Para ajustar la depreciación a criterios económicos</i>				
(4)	Plusvalía	200		
	Activos intangibles		200	
<i>Retiro del activo intangible y traspaso de su valor a la plusvalía La plusvalía se deja de depreciar pero no se corrige retroactivamente, dado que la entidad se acoge a la aplicación prospectiva de la Sección 19</i>				
(5)	Plusvalía		560	(2.800/10años) x 2 años
	Impuestos diferidos	168		560 x 30%
	Ganancias acumuladas	392		560 - 150
<i>Por la depreciación de la plusvalía por los dos años transcurridos desde que se originó</i>				
(6)	Activos intangibles		360	900
	Impuestos diferidos	108		900 x 30%
	Ganancias acumuladas	252		900 - 270
<i>Para registrar el retiro de los costos de investigación y desarrollo</i>				
(7)	Inventarios	900		
	Impuestos diferidos		270	900 x 30%
	Ganancias acumuladas		630	900 - 270
<i>Para incluir en el valor de los inventarios los costes indirectos de producción</i>				
(8)	Activos financieros a corto	1.920		12.000 - 10.080
	Impuestos diferidos		576	(12.000 - 10.080) x 30%
	Ganancias acumuladas		1.344	(12.000 - 10.080) - 576

<u>N° ajuste</u>	<u>Nombre de la cuenta</u>	<u>Db</u>	<u>Cr</u>	<u>Calculos</u>
(9)	Pasivos financieros a largo plazo	2.500		
	Pasivos financieros a corto plazo	600		
	Ganancias acumuladas		3.100	
<i>Para adaptar los valores de los pasivos financieros a costo amortizado.</i>				
(10)	Otras cuentas por pagar	2.000		
	Ganancias acumuladas		2.000	
<i>Para registrar la baja de los intereses por pagar</i>				
(11)	Beneficios a empleados		1.500	
	Impuestos diferidos	450		1.500 x 30%
	Ganancias acumuladas	1.050		1.500 - 450
<i>Para recoger la acumulación por la prima de antigüedad a favor de los empleados</i>				
(12)	Provisiones	1.100		
	Impuestos diferidos		330	1.100 x 30%
	Ganancias acumuladas		770	1.100 - 330
<i>Para retirar una provisión que no correspondía</i>				
		38.640	38.640	
(*) <i>En este ajuste y en el caso en general estamos neteando los activos y pasivos por impuestos diferidos para simplificar. No obstante, hay que tener en cuenta que habría que separar los activos por impuestos diferidos de los pasivos por impuestos diferidos.</i>				

Y por otra parte el ESFA y la conciliación del patrimonio quedarían de la siguiente manera:

	31/12/2014 según PCGA	Efectos transición NIIF	01/01/2015 según NIIF	Nº asiento / ajuste
Propiedades, planta y equipo	106.400	27.000	133.400	(1), (2), (3)
Plusvalía	2.800	-360	2.440	(4) y (5)
Activos intangibles	560	-560	0	(4) y (6)
Activos financieros	5.320		5.320	
Total activos no corrientes	115.080	26.080	141.160	
Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	18.900		18.900	
Inventarios	9.800	900	10.700	(7)
Otras cuentas por cobrar	6.720		6.720	
Activos financieros	10.080	1.920	12.000	(8)
Efectivo y equivalentes a efectivo	19.600		19.600	
Total activos corrientes	65.100	2.820	67.920	
Total activos	180.180	28.900	209.080	
Pasivos financieros	42.000	3.000	45.000	(2) y (9)
Beneficios a empleados	0	1.500	1.500	(11)
Provisiones	2.100	-1.100	1.000	(12)
Pasivos por impuestos diferidos	3.500	6.900	10.400	(1), (2), (3), (5), (6), (7), (8), (11), (12)
Total pasivos no corrientes	47.600	10.300	57.900	
Pasivos financieros	8.680	-600	8.080	(9)
Acreedores comerciales y otras cuentas por pagar	16.240		16.240	
Otras cuentas por pagar	2.240	-2.000	240	(10)
Pasivo por impuestos corrientes	1.820		1.820	
Total pasivos corrientes	28.980	-2.600	26.380	
Total pasivos	76.580	7.700	84.280	
Total activos menos pasivos	103.600	21.200	124.800	
Capital emitido	33.600		33.600	
Reservas	25.200		25.200	
Ganancias acumuladas	44.800	21.200	66.000	(1), (2), (3), (5), (6), (7), (8), (9), (10), (11), (12)
Total patrimonio	103.600	21.200	124.800	

Conciliación del Patrimonio		
Total Patrimonio según PCGA	103.600	
Reconocimiento de las Propiedades, Planta y Equipos a valor razonable como costo atribuido	11.500	(1)
Reconocimiento de un arrendamiento financiero	2.500	(2)
Adaptación de la depreciación según criterios económicos	7.500	(3)
Depreciación de la plusvalía	-560	(5)
Retiro de los gastos de investigación y desarrollo	-360	(6)
Reconocimiento de los costos indirectos de producción en Inventarios	900	(7)
Inversiones financieras a corto a valor razonable	1.920	(8)
Pasivos financieros a costo amortizado	3.100	(9)
Baja de intereses por pagar	2.000	(10)
Reconocimiento beneficios a empleados	-1.500	(11)
Retiro de una provisión	1.100	(12)
	28.100	
Efecto fiscal de los ajustes	-6.900	
Total Patrimonio según NIF	124.800	

Referencias

Platikanova, P. y Perramon, J. (octubre-diciembre, 2012). Consecuencias económicas de la adopción por primera vez de las NIIF en Europa. *Revista Española de Financiación y Contabilidad* XLI (156), 497-520.

Vásquez-Quevedo, N., Carril-Márquez, M. A. y Pascual-García, M. (diciembre, 2013). Convergencia y adopción de NIIF en Latinoamérica: un análisis de afinidad. *Revista Contabilidad y Auditoría Investigaciones en Teoría Contable* 38, 55-103.



ORIENTACIONES TÉCNICAS NIIF PARA LAS PYMES

Adopción por primera vez de las NIIF para Pymes

