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 004

Orientaciones Técnicas
sobre la Aplicación de las NIIF completas

Adopción por primera vez de las NIIF

ORIENTACIONES TÉCNICAS NIIF

aeca
Asociación Española de Contabilidad
y Administración de Empresas

incp
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 004.

Orientaciones Técnicas sobre la aplicación de las NIIF completas

Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera

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 8

1. Introducción 13

2. Consideraciones previas de una entidad al afrontar un proceso de cambio de modelo contable 17

3. ¿Cuándo aplicar la norma de primera adopción de las NIIF? 22

4. Políticas contables: alcance y preparación inicial 28

5. Excepciones obligatorias a la aplicación retroactiva de las NIIF 32

5.1. Estimaciones realizadas por la entidad 32

5.1.1. Aspectos generales 32

5.1.2. Exigencia de uniformidad entre estimaciones NIIF y estimaciones PCGA 33

5.1.3. Actuación ante nueva información a posteriori 36

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. Clasificación y medición de activos financieros 44

5.5.1. Aspectos generales 44

5.5.2. Excepción en la clasificación 45

5.6. Derivados implícitos 46

5.6.1. Aspectos generales 46

5.6.2. Excepción en la evaluación 47

5.7. Préstamos del gobierno 48

5.7.1. Aspectos generales 48

5.7.2. Excepción a la contabilización de los préstamos del gobierno 48

6. Exenciones a los requerimientos de las NIIF 53

6.1. Combinaciones de negocio 53

6.1.1. Ámbito de aplicación y alcance 53

6.1.2. Reconocimiento de activos y pasivos 54

6.1.3. Baja de activos y pasivos 57

6.1.4. Medición de activos y pasivos de la combinación de negocios 57

6.1.5. Valor de la plusvalía 60

6.1.6. Pagos contingentes en el costo de la combinación de negocios 60

6.1.7. Subsidiaria no consolidada según PCGA 61

6.1.8. Conversión de combinación de negocios en moneda extranjera 62

6.2. Transacciones con pagos basados en acciones 64

6.2.1. Ámbito de aplicación y alcance 64

6.2.2. Transacciones con pagos basados en acciones liquidadas con instrumentos de patrimonio 65

6.2.2.1. Transacciones iniciales 65

6.2.2.2. Modificaciones de los términos o condiciones de una concesión 68

6.2.3. Transacciones con pagos basados en acciones liquidadas en efectivo 69

6.3. Contratos de seguros 71

6.3.1. Base normativa 71

6.3.2. Flexibilización de los requerimientos de información 72

6.3.3. Flexibilización de criterios 72

6.4. Costo atribuido 73

6.4.1. Ámbito de aplicación y alcance 73

6.4.2. Aplicación general de la exención 74

6.4.3. Exención para los activos de petróleo y gas 77

6.4.4. Exención para los activos utilizados en operaciones sujetas a regulación de tarifa 78

6.5. Arrendamientos 78

6.5.1. Determinación de si un contrato contiene un arrendamiento 79

6.5.2. Determinación del valor del activo arrendado cuando dicho valor no está disponible 81

6.6. Diferencias de conversión 83

6.6.1. Base normativa 83

6.6.2. Exención general 83

6.7. Inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas 84

6.7.1. Base normativa 84

6.7.2. Exención general 85

6.8. Activos y pasivos en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas 87

6.8.1. La subsidiaria adopta por primera vez posteriormente a la matriz 87

6.8.2. La controladora adopta por primera vez posteriormente a la subsidiaria 88

6.9. Instrumentos financieros compuestos 89

6.10. Designación de instrumentos financieros reconocidos previamente 91

6.10.1. Exención en la clasificación 91

6.10.2. Exención en la medición 92

6.11. Medición al valor razonable de activos o pasivos financieros en el reconocimiento inicial 93

6.12. Pasivos por desmantelamiento incluidos en el costo de propiedades, planta y equipo 94

6.12.1. Base normativa 94

6.12.2. Exención general 95

6.12.3. Exención para el caso de activos de petróleo y gas 97

6.13. Activos financieros o activos intangibles contabilizados de acuerdo con la CINIIF 12 97

6.13.1. Base normativa 98

6.13.2. Exención general 98

6.14. Costos por préstamos 99

6.14.1. Base normativa 99

6.14.2. Exención general 100

6.14.3. Casos específicos 101

6.15. Transferencias de activos procedentes de clientes 104

6.15.1. Base normativa 104

6.15.2. Exención general 105

6.16. Cancelación de pasivos financieros con instrumentos de patrimonio 107

6.16.1. Base normativa 107

6.16.2. Exención general 107

6.17. Hiperinflación grave 110

6.17.1. Base normativa 110

6.17.2. Exención por hiperinflación grave 111

6.17.3. Exención por hiperinflación 111

6.18. Acuerdos conjuntos 113

6.18.1. Base normativa 113

6.18.2. Exención general 115

6.19. Costos de desmonte en la fase de producción de una mina 116

6.19.1. Base normativa 117

6.19.2. Exención general 118

6.20. Designación de contratos para comprar o vender una partida no financiera 120

6.20.1. Base normativa 120

6.20.2. Exención general 121

6.21. Reexpresión de la información comparativa para la NIIF 9 122

6.21.1. Requerimientos de información de la NIIF 9 122

6.21.2. Exención de requerimientos de información 122

6.22. Información a revelar sobre instrumentos financieros 123

6.22.1. Modificaciones de la NIIF 7 123

6.22.2. Exención de requerimientos de información 124

6.23. Beneficios a los empleados 124

6.23.1. Base normativa 124

6.23.2. Exención de requerimientos de información 126

6.24. Entidades de inversión 126

6.24.1. Base normativa 126

6.24.2. Exención aplicación transición 128

7. Resumen de los principales efectos de la primera adopción en los componentes del estado de posición financiera 129

7.1. Propiedades, Planta y Equipo 130

7.2. Propiedades de Inversión 132

7.3. Activos Intangibles 132

7.4. Activos financieros (excluidos los importes mencionados en los apartados 7.5, 7.8 y 7.9) 133

7.5. Inversiones contabilizadas utilizando el método de la participación 135

7.6. Activos biológicos 135

7.7. Inventarios 136

7.8. Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar 137

7.9. Efectivo y equivalentes al efectivo 137

7.10. Activos clasificados como mantenidos para la venta 137

7.11. Acreedores comerciales y otras cuentas por pagar 138

7.12. Provisiones 138

7.13. Pasivos financieros (excluidos los valores mencionados en los apartados 7.11 y 7.12) 138

7.14. Pasivos y activos por impuestos corrientes 139

7.15. Pasivos y activos por impuestos diferidos 139

7.16. Pasivos incluidos en los grupos de activos para su disposición clasificados como mantenidos para la venta 140

7.17. Participaciones no controladoras, presentadas dentro del patrimonio 140

7.18. Capital emitido y reservas atribuibles a los propietarios de la controladora 140

8. Información específica a suministrar en la adopción por primera vez de las NIIF 140

8.1. Información general a revelar en la adopción por primera vez de las NIIF 140

8.2. Información explicativa del paso de los PCGA a las NIIF 142

8.3. Cambios en las políticas contables durante el periodo de transición 145

9. Aspectos operativos a considerar 145

9.1. Aspectos sobre procesos y sistemas 145

9.2. Aspectos organizativos 147

9.3. La adopción de las NIIF como proyecto 149

10. Caso elaboración del ESFA 154

Referencias 161

El Documento de Orientación Técnica está elaborado sobre la base de los pronunciamientos oficiales o NIIF completas, emitidos por la *IFRS Foundation* a fecha 1 de enero de 2014 (*red book*).

Los casos y ejemplos contenidos en el 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 — Daniel Sarmiento Pavas

Presidente del CTCP — Consejero

Gustavo Serrano Amaya — Gabriel Suárez Cortés

Consejero

Consejero

1. Introducción

El marco regulatorio que ofrece la normativa emitida por el International Accounting Standards 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 Conceptual 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 la realizada por Platikanova y Perramón[1] (2012) sobre 966 empresas de cuatro países europeos, así como la realizada por Vásquez-Quevedo *et al*[2] (2013) sobre la implementación de las NIIF en 20 países latinoamericanos.

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 proporciona una singular importancia a esta norma de transición.

El IASB inicialmente no reguló ninguna norma en concreto para la transición a las NIIF, hasta que en 1997 se puso de manifiesto como un problema de interpretación y aplicación de la Norma Internacional de Contabilidad 1 *Presentación de Estados Financieros*, que tras los pertinentes debates en el Comité de Interpretaciones del IASB emitió en 1998 la Interpretación SIC[3] 8 *Aplicación, por primera vez, de las NIC como base de contabilización*. No obstante, esta interpretación se consideró como insuficiente, al ir incorporándose a las NIIF cada vez más países y con mayor riesgo de

[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] 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.
[3] Siglas en inglés de *Standards Interpretation Committee*

que la adopción a las mismas se hiciera de una manera heterogénea, por una parte, y al revelarse que la aplicación retroactiva generalizada de las NIIF hacía incurrir a las entidades en unos costos de preparación de la información excesivos. Por ello se acometió un proyecto específico de adopción por primera vez del cuerpo normativo internacional que culminó con la emisión en junio de 2003 de la NIIF 1 *Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*, la cual establecía reglas homogéneas en la aplicación por primera vez, y aliviaba el costo de preparación de la información mediante la inclusión en la misma de excepciones y exenciones. La NIIF 1 fue reestructurada en su totalidad en noviembre de 2008 y con actualizaciones continuas hasta la fecha, dado que son numerosos los cambios de otras normas que afectan a esta. De lo anterior se puede inferir la importancia que el propio consejo le ha dado a este tema al pasar de una mera interpretación a una nueva norma completa y permanentemente actualizada.

Precisamente por lo anterior es relevante determinar el principio básico de esta norma, que implica que las entidades que deben adoptar las NIIF en su totalidad lo deben hacer como si siempre las hubiesen estado aplicando salvo determinadas excepciones y exenciones que se regulan de forma específica, con el objetivo de minimizar el costo de preparación de la información. En definitiva, a pesar de la controversia habida en su momento, se ha consagrado la aplicación retroactiva, en general, en la adopción por primera vez de las NIIF.

La adopción de las NIIF 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 afectadas 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 las NIIF y, por lo 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 aplicación de las NIIF por primera vez, como son las excepciones y las exenciones a la aplicación de determinados preceptos de diversas normas que figuran en los apéndices B, C, D y E de la NIIF 1. 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 podrían dar lugar a determinados abusos por parte de los preparadores de la información de las entidades (estas excepciones están contenidas en los párrafos 14 a 17 de la norma y en el apéndice B). 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 los apéndices C, D y E). Esta parte de la norma constituye un auténtico régimen transitorio.

A partir de lo anterior, en el capítulo séptimo, hacemos un análisis de todos los grupos de cuentas a partir de los establecidos en la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* 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.

En el capítulo noveno volveremos sobre los aspectos operativos a considerar en una adopción por primera vez de las NIIF, analizando por una parte las incidencias que se pueden presentar sobre los procesos y sistemas de una entidad y, por otra, los aspectos organizativos. Este capítulo lo finalizaremos con una propuesta de cómo se puede organizar internamente la adopción de las NIIF como un proyecto propio de la entidad adoptante. Finalizamos el capítulo décimo con un caso práctico de preparación del

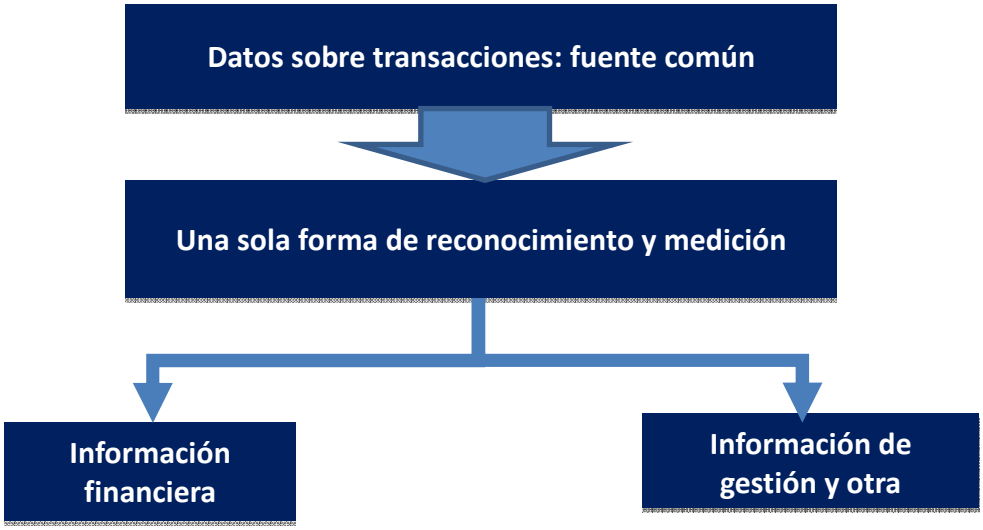
estado de situación financiera, donde primamos el proceso de confección sobre la casuística.

Este documento, al igual que el resto de la serie de Información Financiera, 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. 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 las NIIF 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 las NIIF 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 las NIIF, al referirse a toda la información, afecta igualmente en toda la organización. 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 las NIIF 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 específica del activo 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 manuales de procedimientos de la entidad. Esta circunstancia, si no se tiene prevista con anterioridad a la implantación de las NIIF, 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 habrá, 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.

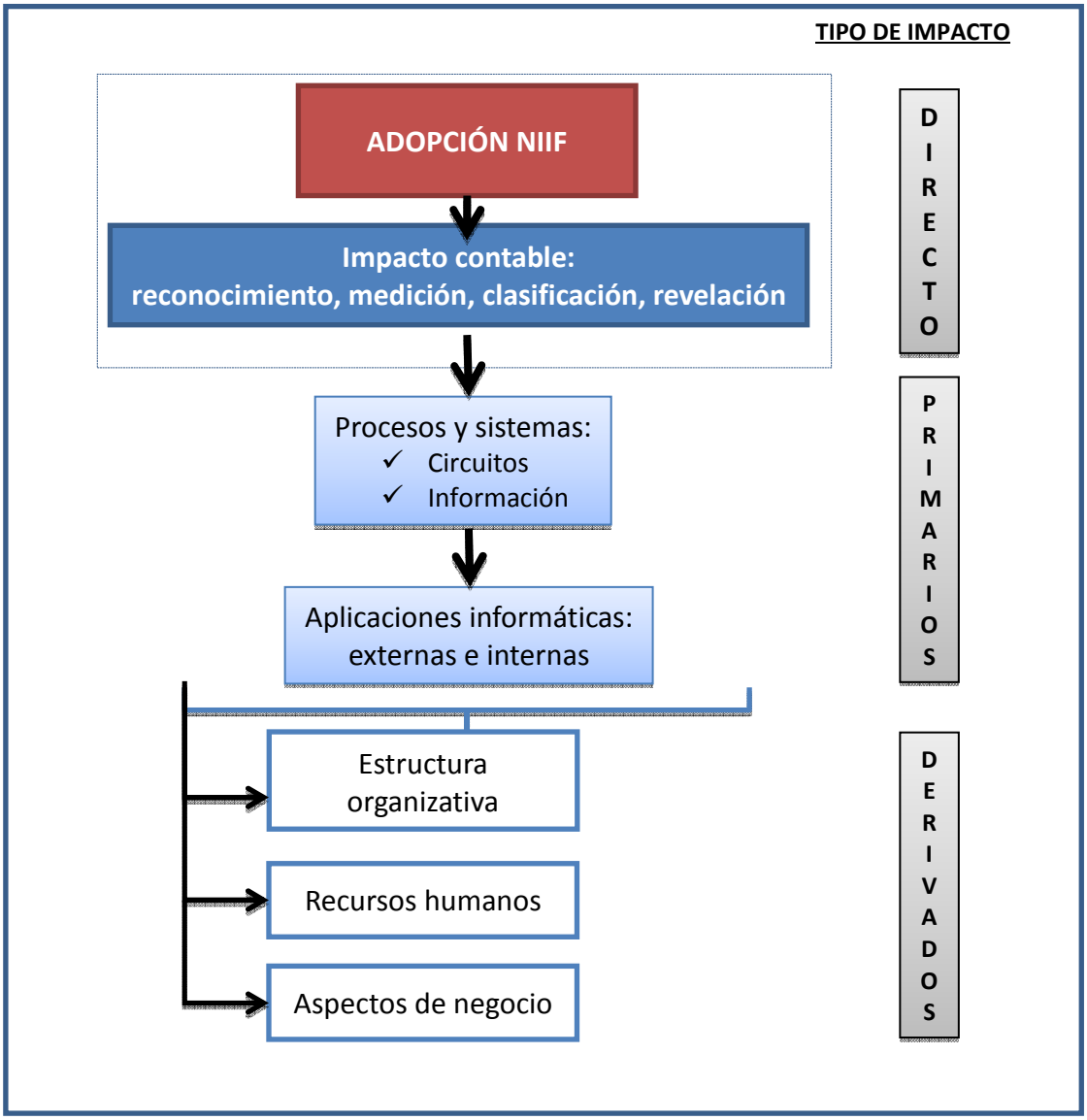
Lo primero será más necesario, cuanto más complejas sean las operaciones de una entidad. Así, si estamos ante un grupo de empresas que abarca diversas líneas de negocio, se hará necesario que en cada cabecera de línea haya alguien que sea responsable de la aplicación de las nuevas normas, así como será 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, también de comunicación para explicar los efectos en los estados financieros de la compañía de una determinada política contable, 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 las NIIF? Las compañías se van a seguir dedicando a lo que se dedicaban antes del cambio normativo, pero es posible que tengan que cambiar 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 el 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 la causación 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 de las NIIF



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 las NIIF se ha de constituir un equipo multidisciplinar compuesto por personal con responsabilidad de la**

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

3. ¿Cuándo aplicar la norma de primera adopción de las NIIF?

El objetivo de la NIIF 1 es establecer unas reglas para la elaboración de los primeros estados financieros de una entidad preparados conforme a las NIIF, particularmente en relación con la transición desde los principios de contabilidad previamente aplicados (PCGA), al objeto que suministre un punto de partida adecuado para la contabilización según las NIIF, 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.

Hay que tener en cuenta diversos términos respecto a la aplicación por primera vez para una correcta comprensión de la misma, que relacionamos a continuación (NIIF 1, apéndice A):

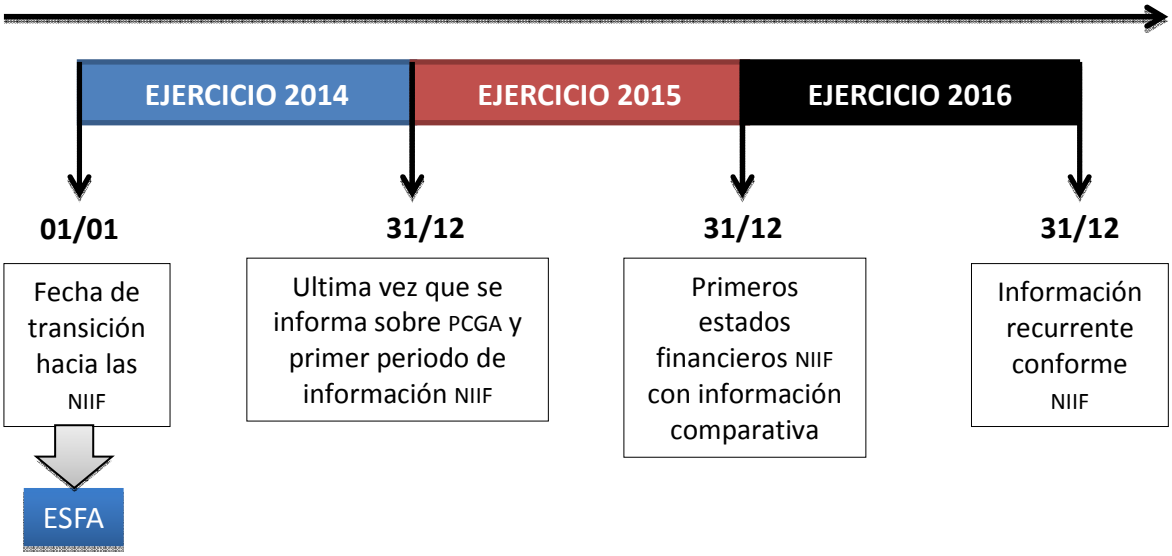
- Entidad que adopta por primera vez las NIIF: entidad que presenta sus primeros estados financieros conforme a las NIIF.
- Estado de situación financiera de apertura conforme a las NIIF (en adelante, ESFA): estado de situación financiera de una entidad en la fecha de transición a las NIIF.
- Fecha de transición a las NIIF: es el inicio del primer periodo para el cual una entidad presenta información comparativa plena según NIIF, en sus primeros estados financieros presentados conforme a las NIIF.
- Primer periodo sobre el que se informa conforme a las NIIF: periodo más reciente sobre el que se informa cubierto por los primeros estados financieros conforme a las NIIF de una entidad.
- Primeros estados conforme a las NIIF: primeros estados financieros anuales en los cuales una entidad adopta las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), mediante una declaración, explícita y sin reservas, de cumplimiento con las NIIF.

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 las NIIF. Dado que hay entidades que presentan un año de información comparativa en sus reportes financieros, podemos definir la fecha de la transición como el inicio del período más antiguo para el cual la entidad presenta información comparativa plena según las NIIF en sus primeros estados financieros de acuerdo a estos estándares (NIIF 1.17).

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 las NIIF completas en el año

2015, y su ejercicio económico coincidiera con el año natural, señalando las fechas críticas para dicha adopción:

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 las NIIF y, por tanto, va a emitir por primera vez sus estados financieros según NIIF, lo cual ocurre si se presentan los estados previos más recientes (NIIF 1.3) bajo alguna de las siguientes circunstancias:

a) Por falta de consistencia con las NIIF, ya fuera
   - por haberse presentado de acuerdo con PCGA no consistentes con las NIIF en todos los aspectos; o
   - por haberse presentado de acuerdo con PCGA no consistentes con las NIIF, pero con uso de algunas NIIF para el tratamiento de alguna casuística no contemplada en la normativa local.

b) Por falta de declaración explícita, al no presentar la entidad la pertinente declaración "explícita y carente de reservas respecto de que cumplían con las NIIF", a pesar de que cumpliera con las NIIF en todos los aspectos.

c) Por falta de información financiera incompleta, ya fuese
   - por haber presentado la entidad una declaración explícita de cumplimiento con algunas, pero no todas, las NIIF; o
   - por haber hecho solo una conciliación de algunas cantidades, de acuerdo con PCGA, con los valores determinados según las NIIF.

Igualmente, tendrán la consideración de estados financieros por primera vez según las NIIF, si los emitidos previamente lo hicieron según las NIIF completas, pero solo para uso interno o al objeto de su empleo en la consolidación, o simplemente si no se prepararon estados financieros.

Una vez que se ha efectuado el pertinente análisis, y en el caso que se concluya que los estados financieros emitidos según NIIF son los primeros que lo hacen conforme a NIIF, hay que hacer una declaración explícita y sin reservas sobre el cumplimiento de las NIIF, 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 las NIIF.

Declaración de cumplimiento de las NIIF	
Ejemplo 3.1 Avianca 2013	**(2) Bases de preparación** **(a) Declaración de cumplimiento** "Los Estados Financieros Consolidados de la Compañía han sido preparados de acuerdo con las Normas Internacionales de Información Financiera ("NIIF"), promulgadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad ("IASB"). Los Estados Financieros fueron aprobados por la Junta Directiva el 25 de febrero de 2014".
Ejemplo 3.2 Codelco 2010	**2. Bases de presentación de los estados financieros consolidados** **Principios contables** "Los presentes estados financieros consolidados, se presentan en miles de dólares (…) y han sido preparados de acuerdo a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF o IFRS por su sigla en inglés), emitidas por el *International Accounting Standards Board* (en adelante "IASB"), y aprobados por su Directorio en sesión celebrada con fecha 23 de marzo de 2011. (…) Codelco ha utilizado, para la preparación de sus estados financieros consolidados durante el año 2009, los Principios Contables de General Aceptación en Chile ("PCGA Chile"). Los estados financieros consolidados de Codelco al 31 de diciembre de 2009 (…) fueron preparados de acuerdo con Principios de Contabilidad de General Aceptación en Chile, los cuales fueron considerados como los principios contables previos, tal como es definido en la NIIF 1, antes de la preparación de los estados financieros consolidados de apertura NIIF".
Ejemplo 3.3 Inditex 2005	**34) Transición a NIIF** "Estas son las primeras cuentas anuales consolidadas del Grupo Inditex preparadas de acuerdo con las NIIF adoptadas por la Unión Europea, de conformidad con el Reglamento (CE) número 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo".
Opinión	En el ejemplo 1 se efectúa de forma expresa una declaración de cumplimiento tal y como es exigible. En el ejemplo 2 se manifiesta que en el año corriente los estados financieros se preparan de acuerdo con NIIF y en el precedente lo hicieron con PCGA. Finalmente en el ejemplo 3 se justifica la adopción por remisión legal. Son tres formas válidas de hacer la "declaración explícita y sin reservas" exigida por la NIIF: haciendo una declaración directa, contextualizando de forma indirecta, o por remisión legal.

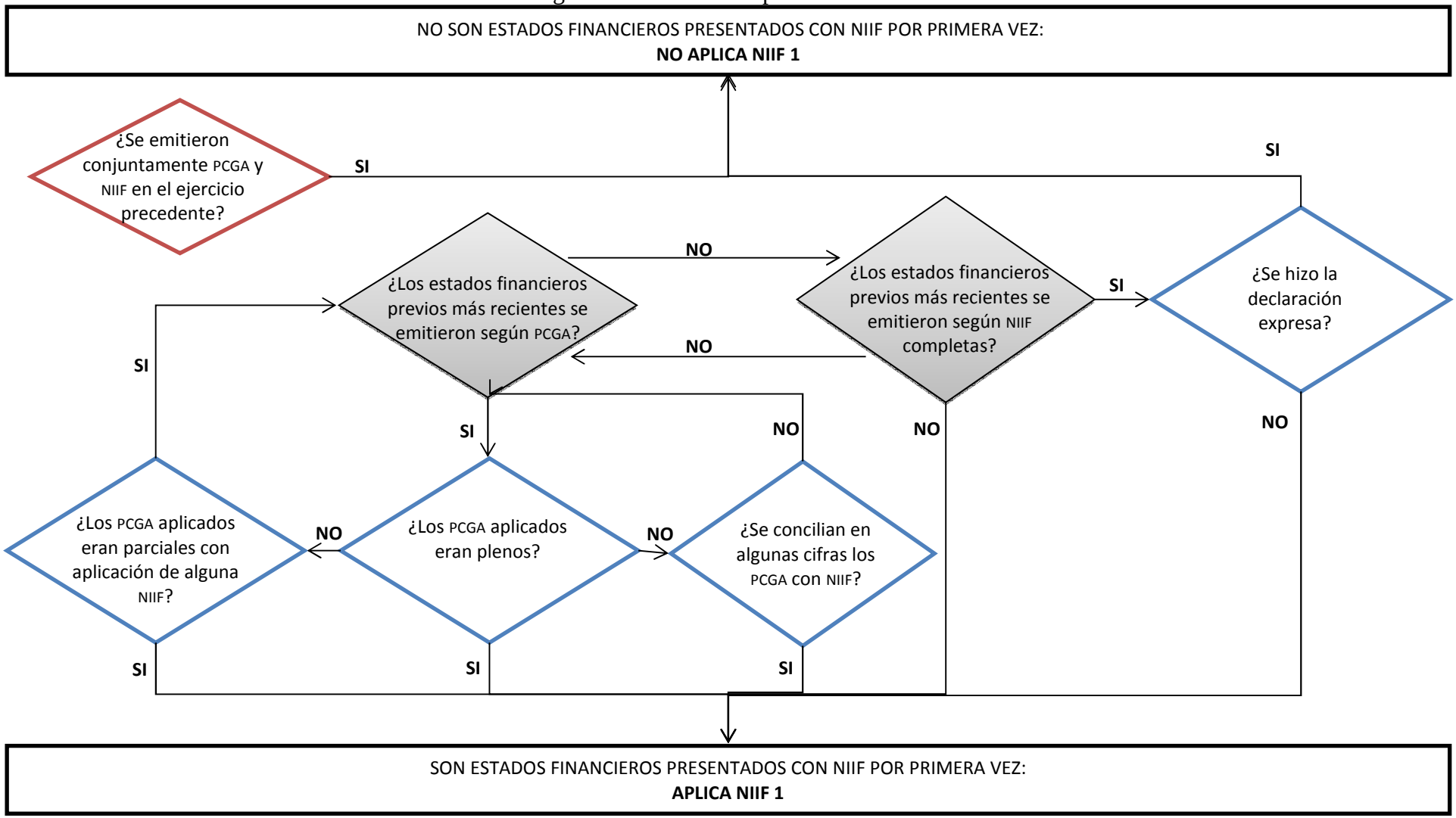
No procede aplicar la NIIF 1, cuando en el año precedente ya se habían adoptado las NIIF con una declaración explícita y sin reservas sobre su cumplimiento, aun cuando (NIIF 1.4):

- los estados financieros se hubiesen emitido también con PCGA;
- los auditores calificaran su informe de auditoría sobre esos estados financieros.

Una vez se ha aplicado la NIIF 1, los cambios que se produzcan sobre políticas contables se atendrán a lo contenido en la Norma Internacional de Contabilidad 8 (NIC 8) *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

A continuación presentamos en la figura 3.2, un esquema sobre cuándo se entiende que hay que aplicar la NIIF 1:

Figura 3.2. Cuándo se aplica la NIIF 1



Fuente: elaboración propia.

La NIIF 1 será aplicable tanto a los primeros estados financieros en los que se aplican las NIIF como a los estados intermedios, en el caso que los hubiera.

En sus primeros estados financieros NIIF, la entidad aplica la versión de las NIIF efectiva al final de su primer período de presentación de estados financieros según NIIF. Todas las NIIF efectivas a esa fecha se aplican retroactivamente como norma general, sujeto a determinadas excepciones y exenciones que se establecen en la NIIF 1. Los siguientes capítulos los dedicaremos precisamente a todo ello.

4. Políticas contables: alcance y preparación inicial

Las políticas contables son "los principios específicos, bases, convenciones, reglas y prácticas adoptadas por la entidad en la elaboración y presentación de los estados financieros" (NIC 8.5).

Una entidad usará las mismas políticas contables en su ESFA y en los períodos intermedios conforme a las NIIF. Estas políticas contables cumplirán con cada NIIF vigente al final del primer periodo sobre el que informe según las NIIF, salvo las excepciones específicamente reguladas (NIIF 1.7). Por tanto, no se podrán aplicar anteriores versiones de las NIIF vigentes en fechas anteriores, aunque sí se admite la aplicación anticipada de NIIF que no son obligatorias, si la misma lo contempla. Las disposiciones transitorias contenidas en otras NIIF no serán de aplicación para entidades que estén en proceso de adopción por primera vez (NIIF 1.9).

Lo anterior implica, para el caso que veíamos anteriormente de primeros estados financieros NIIF completos al 31 de diciembre de 2015, que el ESFA al 1 de enero de 2014 se deberá preparar según las normas vigentes al 31 de diciembre de 2015, por lo que el ESFA no será definitivo hasta dicha fecha. En el caso que se diera publicidad a algún estado financiero intermedio entre el 1 de enero de 2014 y el 31 de diciembre de 2015, se indicaría que los valores son provisionales y que podrían cambiar entre la fecha de publicación y el 31 de diciembre de 2015, ante la posibilidad de modificación de alguna norma.

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

Se requiere de quien adopte la primera vez, con las excepciones que considera la norma, que realice los siguientes trabajos (NIIF 1.10):

1. **Reconocer**: incluir los activos y pasivos que no estaban en el estado de situación financiera si cumplen con la definición del marco conceptual de las NIIF, como por ejemplo:
    - activos y pasivos por impuestos diferidos
    - activos y pasivos por arrendamientos financieros
    - valor de los costos por desmantelamiento en determinados activos y su correspondiente provisión

- instrumentos financieros derivados
- activos intangibles adquiridos
- costos de desarrollo.

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 las NIIF, como por ejemplo:

    - determinados tipos de intangibles
    - gastos diferidos (cargos diferidos) que no cumplan los criterios de reconocimiento
    - provisiones si no hay obligación presente
    - costos relacionados con investigaciones en curso.

3. **Reclasificar**: elementos que ya están reconocidos en el estado de situación financiera anteriormente a la aplicación de las NIIF, pero que por su aplicación resultan ser un tipo diferente de activo, pasivo o componente de patrimonio, como por ejemplo:

    - los activos financieros se clasifican según la NIIF 9 en diversas categorías
    - determinación de patrimonio neto o pasivo de los pasivos financieros
    - distinción entre corriente y no corriente
    - desglose de los activos y pasivos mantenidos para la venta
    - separación de propiedades de inversión
    - nueva agrupación de efectivo y equivalentes
    - inexistencias de cuentas de gastos o ingresos extraordinarios.

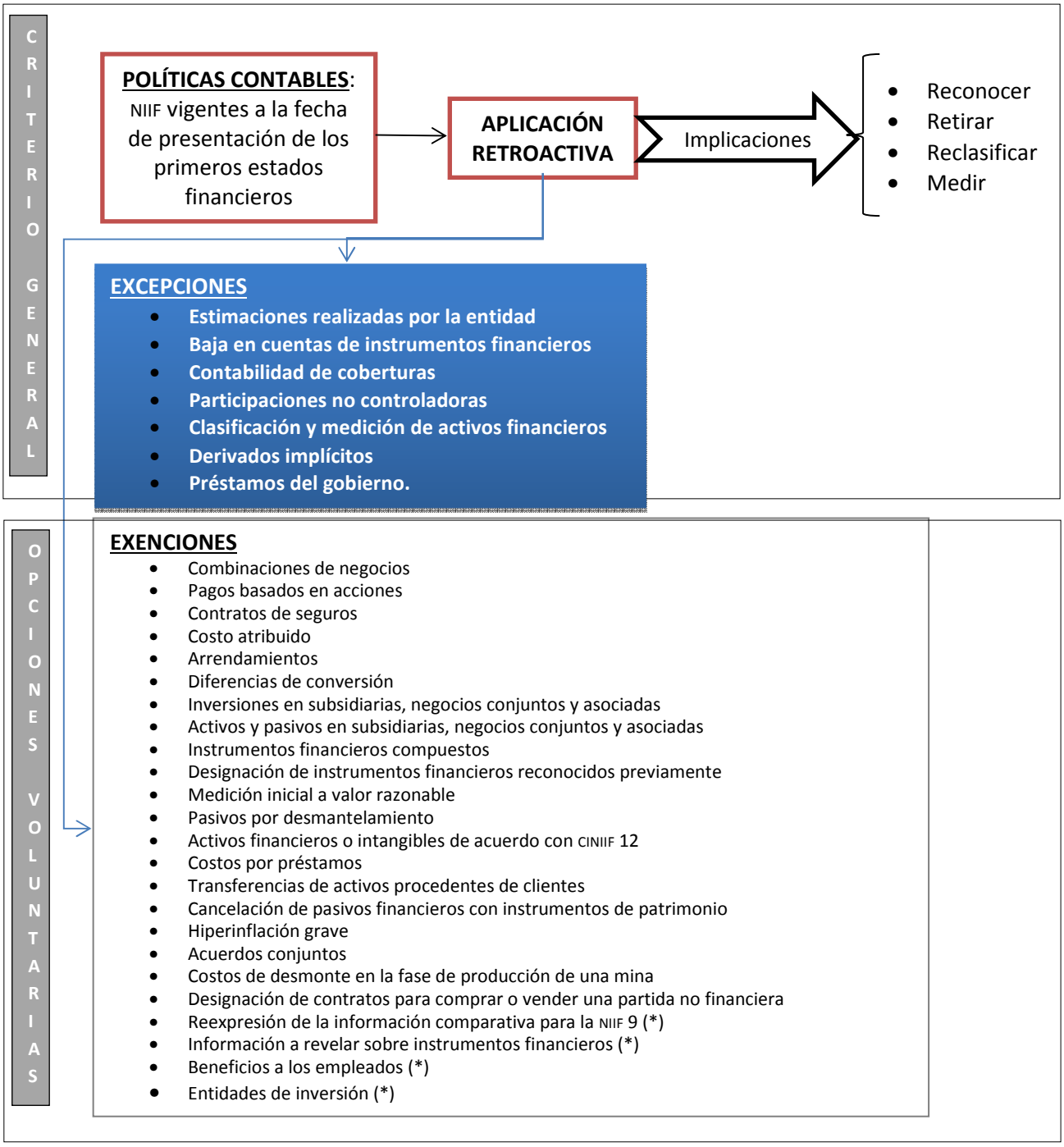
En este apartado incluiríamos también la necesaria redenominación de las cuentas al lenguaje NIIF.

4. **Medir**: aplicar las NIIF 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 libremente, dentro de las diferentes opciones que ofrecen muchas NIIF y las exenciones de la NIIF 1, las políticas contables que va a usar en adelante, y no le son de aplicación las restricciones respecto a los cambios voluntarios que sí operan en el caso de entidades que ya utilizan NIIF, tal y como señala la NIC 8, que no afectan a un adoptante por primera vez. Por tanto, **el paso de PCGA a**

NIIF da la posibilidad a la entidad de seleccionar las políticas contables que entienda son las más adecuadas para su negocio y estructura de información.

Figura 4.1. Políticas contables



Fuente: elaboración propia.

(*) Estas últimas cuatro exenciones son denominadas a corto plazo, por ser exenciones aplicables a usuarios por un periodo corto, por ejemplo, por aprobación de una nueva norma. Una vez esas exenciones hayan caducado, serán suprimidas.

Dado lo anterior no es extraño que las políticas contables que aplique una entidad a partir de la adopción de las NIIF 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 alguna norma en particular 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:

Las excepciones son prohibiciones a la aplicación retroactiva de algunos aspectos de otras NIIF. Las exenciones ofrecen la posibilidad de optar por parte de la entidad adoptante, para determinadas NIIF, entre elegir aplicarlas retroactivamente o no. La NIIF 1 relaciona 7 excepciones y 24 exenciones a la fecha en la que el apartado 39 de la NIIF 1 alcanza la letra U.

Las exenciones se establecen por parte de la norma en el entendimiento que la aplicación retroactiva de algunas NIIF resultaría muy costosa y escasamente reveladoras 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 (NIIF 1.D1).

5. Excepciones obligatorias a la aplicación retroactiva de las NIIF

La NIIF 1 prohíbe la aplicación retroactiva en algunos casos de otras NIIF. Concretamente son las siguientes:

- estimaciones realizadas por la entidad
- bajas en cuentas de instrumentos financieros
- contabilidad de coberturas
- participaciones no controladoras
- clasificación y medición de activos financieros
- derivados implícitos
- préstamos del gobierno.

Veamos a continuación estas excepciones de forma más detallada.

5.1. Estimaciones realizadas por la entidad

Excepción 1. Estimaciones realizadas por la entidad

Normas: NIC 10 *Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa*

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

5.1.1. Aspectos generales

En general, según hemos visto y analizado a lo largo de las exenciones que permite la norma respecto a la aplicación de la retroactividad en un número relevante de NIIF y CINIIF, la NIIF 1 incluye directrices específicas sobre cómo abordar cambios en las estimaciones en dichas exenciones.

El principio general de esta excepción es que los estimados de contabilidad requeridos según las NIIF, 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 que los estimados eran erróneos.

La uniformidad exigida en las estimaciones según la NIIF 1 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 NIIF 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 las NIIF, han de guardar coherencia con los estimados calculados previamente según los PCGA, excepto que:

- La entidad hubiese cambiado su política contable sobre ese tipo de eventos, 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.
- Exista evidencia objetiva de que las estimaciones realizadas según PCGA fueran erróneas. En este caso, dicho error se tratará como indica la NIC 8.42, esto es: la entidad corregirá los errores materiales de periodos anteriores, de forma retroactiva, en los primeros estados financieros formulados después de haberlos descubierto.
- Según los PCGA, no era necesario efectuar estimado alguno ante un determinado evento. A pesar de ello los estimados según NIIF 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 siguiente:

Figura 5.1. Uniformidad entre estimados según NIIF y PCGA

	Situación según PCGA	Estimaciones NIIF	Excepciones
Estimaciones según NIIF vs según PCGA	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 31/12/2012 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 las NIIF de esta entidad es el 01/01/2014. Como consecuencia de los trabajos que se estaban realizando para la adaptación a las NIIF, 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 las NIIF. Ante este hecho se plantean recalcular el deterioro (provisión) de las cuentas por cobrar mediante el método establecido en las NIIF 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 2012 y 2013 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 2014 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 las 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 las NIIF de esta entidad es el 01/01/2014. ¿Qué ajustes habría que reconocer en los estados financieros de la entidad sobre las provisiones para pensiones de jubilación para los exempleados?

Al adoptar las NIIF plenamente, la entidad ya no debe seguir calculando sus pasivos por pensiones de jubilación con base en la norma local, debe usar las NIIF, en este caso, la NIC 19. 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 31/12/2013 no serán las mismas que las que van se van a utilizar a partir del 01/01/2014. Aunque hay coherencia entre los PCGA y las NIIF 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 01/01/2014 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 31/12/2013 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 las NIIF de esta entidad es el 01/01/2014. Como consecuencia de los trabajos que se estaban realizando para la adaptación a las NIIF, 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 las NIIF. Ante este hecho se plantean recalcular la depreciación usando vidas útiles técnicamente determinadas como lo establece la NIC 16 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 2012 y 2013 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 2014 como resultados de dicho ejercicio.

E5.4. Cambios de estimaciones – contingencias de pérdidas
La entidad EC presenta la siguiente situación en el ejercicio 2013: 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 2014, 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 la misma no tuvo responsabilidad alguna en el incendio, por lo que no ha registrado provisión ni gasto alguno. 5. Al 31 de diciembre de 2013, 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 las NIIF de esta entidad es el 01/01/2014. ¿Qué ajustes habría que reconocer en los estados financieros de la entidad respecto a cada uno de los casos anteriores? Al adoptar las NIIF plenamente, la entidad deberá atenerse a la NIC 37. 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 x 0,015 x 1 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 2013, 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 2013. 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 las NIIF, 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 la NIIF 1 determina lo siguiente:

- los cambios en las estimaciones se realizan cuando ellas 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 2015 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 NIIF 1 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 informar en el mismo ejercicio 2015 y el ajuste se reflejará al 31/12/2015.

E5.6. Cambios de estimaciones – información posterior
El mismo caso que el ejemplo 5.4, pero contando con nueva información en los apartados 3 y 4. 3. En 2014 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 2014 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.

5.2. Bajas en cuentas de instrumentos financieros

Excepción 2. Bajas en cuentas de instrumentos financieros

Normas: NIIF 9 *Instrumentos Financieros*

Excepción: exige la aplicación prospectiva de los requerimientos para las bajas de instrumentos financieros de la NIIF 9.

El criterio general de las NIIF 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 con la definición del marco conceptual de las NIIF, y dar de baja aquellos que, aun estando en el balance, no cumplen con los requisitos exigidos por las NIIF.

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

- el costo excesivo de la aplicación retroactiva de algunas transacciones (por ejemplo las titularizaciones o securitizaciones);
- por 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 la NIIF 9, 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 NIIF 9[4], 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 NIIF y como consecuencia de ese hecho posterior.

No hay excepciones a este criterio para transacciones realizadas con posterioridad a la fecha de transición (salvando las exenciones a las que la entidad adoptante se pudiese acoger), pero sí la hay a la retroactividad:

- siempre que una entidad decida retrotraerse a una fecha determinada elegida por ella, y
- siendo indispensable que la entidad tenga información suficiente de todas las transacciones implicadas en el momento que se acometieron cada una de ellas.

Esta excepción no es aplicable cuando la baja de un instrumento financiero se haya producido, no por la aplicación de los PCGA previos a la fecha de transición, sino a un error de contabilización.

[4] 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 (NIIF 9.3.2), y un pasivo financiero cuando la obligación especificada en el correspondiente contrato haya sido pagada o cancelada, o haya expirado (NIIF 9.3.3).

E5.7. Bajas en cuentas de instrumentos financieros – titularización

La entidad T titularizó el 31/12/2012 parte de su cartera de créditos comerciales, traspasándosela a una entidad de propósito especial S, que para financiar la compra emitió bonos que colocó entre inversores institucionales. T mantenía la gestión de la cartera traspasada. Siguiendo los PCGA vigentes, T dio de baja los activos financieros traspasados en su estado de situación financiera y no consolidó la entidad S.
La fecha de transición a las NIIF de esta entidad es el 01/01/2014. ¿Qué ajustes habría que realizar a la fecha de transición?

Según las NIIF, si no se produce la transferencia sustancial de riesgos y ventajas no se podría dar de baja los activos financieros titularizados. 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 titularizada no se reconocería. Por otra parte, a partir del ejercicio 2014, la entidad S consolidaría con T.

E5.8. Bajas en cuentas de instrumentos financieros – *factoring*

El 1 de diciembre de 2013 la sociedad L ha cedido parte de sus facturas a cobrar con vencimiento 15 de febrero de 2014 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 las NIIF de esta entidad es el 01/01/2014. ¿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 las NIIF, 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 que los PCGA coincidieran con lo indicado en las NIIF 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.

E5.9. Bajas en cuentas de instrumentos financieros – titularización inmuebles
La entidad T titularizó el 31/12/2012 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 las NIIF de esta entidad es el 01/01/2014. ¿Qué ajustes habría que realizar a la fecha de transición? Según las NIIF, 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 2012 con F.

5.3. Contabilidad de coberturas

Excepción 3. Contabilidad de coberturas
Normas: NIIF 9 *Instrumentos Financieros*
Excepción: exige la aplicación prospectiva de la contabilidad de coberturas según la NIIF 9.

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 (NIIF 9.6.4.1):

- 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.

Hay tres tipos de relaciones de coberturas: cobertura de valor razonable, cobertura de flujos de efectivo y cobertura de la inversión neta en un negocio en el extranjero. La contabilización de las relaciones de cobertura hace que surjan ganancias o pérdidas diferidas.

5.3.2. Motivos de la excepción

Es poco probable que las entidades que tengan relaciones de cobertura antes de la implantación a las NIIF tuviesen la documentación de la cobertura a su inicio con todas las exigencias de 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 resultaran de esta forma ventajosas para la entidad adoptante por primera vez. Por este motivo, aunque la entidad cumpliera con lo indicado en la NIIF 9 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, la NIIF 1 exige al adoptante por primera vez de las NIIF el tratamiento prospectivo para la contabilidad de coberturas a partir de la fecha de transición, por lo que a dicha fecha se requiere:

- medir todos los derivados a valor razonable;
- eliminar todas las ganancias o pérdidas diferidas que se hubiesen registrados según PCGA.

Con esto se impide aplicar la contabilidad de coberturas en el ESFA a aquellas posiciones netas que no cumplieran las condiciones de la NIIF 9 para ser una partida cubierta. No obstante, se permite que el adoptante por primera vez designe una partida individual como partida cubierta dentro de una posición neta, siempre que se haga a la fecha de transición.

Para la aplicación prospectiva de la contabilidad de coberturas a partir de la fecha de transición, se ha de garantizar que las relaciones de cobertura cumplen las condiciones exigidas para que se pueda llevar a cabo, es decir, que estén debidamente designadas, documentadas (con documentación actualizada) y la eficacia comprobada.

5.4. Participaciones no controladoras

Excepción 4. Participaciones no controladoras
Normas: NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*
Excepción: exige la aplicación prospectiva en el tratamiento de las participaciones no controladoras y otros requerimientos de la NIIF 10 relacionados.

La norma estipula que una entidad adoptante por primera vez de las NIIF aplicará de forma prospectiva los siguientes requerimientos de la NIIF 10, cuando una combinación de negocios no se ha reexpresado en la fecha de transición (véase exención en apartado 6.1):

- Una entidad atribuirá el resultado del periodo y cada componente del Otro Resultado Integral de una subsidiaria, tanto a los propietarios de la controladora como a las participaciones no controladoras, incluso si el Otro Resultado Integral fuese negativo (tuviese saldo deudor), en cuyo caso la atribución sería por el total y no por componente. 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, salvo por los ajustes registrados como parte de la transición a las NIIF.
- Los cambios de participación en una subsidiaria por parte de una controladora, con los que no se produzca una pérdida de control, serán tratados como transacciones con los propietarios en su calidad de tales, por lo que no se registrará plusvalía alguna por dichos cambios. Por tanto, no se recalcularán los valores de dichos cambios con anterioridad a la fecha de transición. Tal y como se indica en la Guía de aplicación de la NIIF 10: cuando cambie la proporción de patrimonio mantenido por las participaciones no controladoras, una entidad ajustaría los valores en libros de las participaciones controladoras y no controladoras para reflejar los cambios en sus participaciones relativas en la subsidiaria. La entidad reconocería directamente en patrimonio la diferencia entre el valor por el que se ajusten las participaciones no controladoras y el valor razonable de la contraprestación pagada o recibida y atribuida a los propietarios de la controladora (NIIF10.B96).
- La contabilización de la pérdida de control de una subsidiaria, tal como detalla la NIIF 10 (NIIF 10.B97 a B99) en cuanto a:
    - la contabilización de una pérdida de control producida por múltiples acuerdos que se pueden tratar como uno único;

- la contabilización de una pérdida de control que produce la baja de los activos y pasivos de la subsidiaria por su valor en libros a la fecha, y también la baja de las participaciones no controladoras;
- el tratamiento de las ganancias y pérdidas que hayan pasado por el Otro Resultado Integral.

Como se observa, esta excepción, salvo cuando se produce una efectiva pérdida de control, es coherente con la de las bajas de instrumentos financieros, por lo que no se daría de alta de nuevo, bajas anteriormente producidas a la fecha de transición.

Este requerimiento incluye el tratamiento a dar a una subsidiaria que esté siendo objeto de un plan activo de venta por parte de la controladora y que, como consecuencia de ello, se perdiera el control de la misma. En ese caso los activos y pasivos de la subsidiaria se clasificarán como "activos no corrientes mantenidos para la venta" (NIIF 5.8A).

A esta excepción general hay una salvedad, y es que si la entidad adoptante por primera vez opta por aplicar la NIIF 3 a combinaciones de negocios producidas a una fecha anterior a la de transición, entonces, de forma coherente, tendrá que aplicar desde esa fecha las NIIF 10, 11 y 12 y las NIC 27 y 28.

E5.10. Participaciones no controladoras

Situación planteada

La entidad D adquiere la entidad S en dos etapas:

	- En 2012 compra:			
		% de participación	20%	
		Pago en efectivo	52.000,0	
		Valor razonable total activos netos de S	120.000,0	
	- En 2013 compra:			
		% de participación	50%	
		Pago en efectivo	160.000,0	
		Patrimonio neto contable	200.000,0	
		Valor razonable total activos netos de S	250.000,0	
	- En ese momento:			
		Valor razonable de la 1ª compra	50.000,0	250.000 x 20%
		% de participación no controladora	30%	
		Valor razonable de la participación no controladora	75.000,0	250.000 x 30%

La entidad D, según los PCGA, calcula el valor de la participación no controladora multiplicando el patrimonio contable (sin ajustarlo a valor razonable) por el porcentaje de participación en la entidad, y sin modificar los valores de las adquisiciones previas.

Fecha de transición		01/01/2014

A la fecha de transición, realizar los ajustes que procedan

El cálculo de la participación no controladora, se mide por la NIIF 3 según su porcentaje de activos netos o a su valor razonable. A continuación calculamos dichos valores y el que resulta de aplicar PCGA:

			Cáculo de participación no controladora		
			Según PCGA	Según % de activos netos	A valor razonable
		Valor razonable de la contraprestación	$160.000,00	$160.000,00	$160.000,00
		Participación no controladora (1)	**$60.000,00**	**$60.000,00**	**$75.000,00**
		Participación previa	$52.000,00	**$40.000,00**	**$50.000,00**
			$272.000,00	$272.000,00	$285.000,00
		Valor razonable activos netos de S	$250.000,00	$250.000,00	$250.000,00
		Plusvalía	$22.000,00	$22.000,00	$35.000,00

(1) $ 60.000 determinado así: $ 200.000*30%. $ 75.000 determinado así: $ 250.000*30%

(2) $ 40.000 determinado así: $ 200.000*20%. $ 50.000 determinado así: $ 250.000*20%

Se observa que los distintos métodos de cálculo de la participación no controladora influye de forma significativa en el montante de la plusvalía. La excepción que se está tratando consiste en tomar como valor de la participación no controladora en el ESFA el valor de 60.000 para no influir por dicho concepto en la determinación de la plusvalía.

5.5. Clasificación y medición de activos financieros

Excepción 5. Clasificación y medición de activos financieros

Normas: NIIF 9 *Instrumentos Financieros*

Excepción: exige la aplicación prospectiva en la clasificación de los activos financieros a costo amortizado según la NIIF 9.

5.5.1. Aspectos generales

La NIIF 9 establece una nueva clasificación de instrumentos financieros en función del modelo de negocio que tenga la entidad para gestionar sus instrumentos financieros y el

tipo de flujos que se manejan. Con base en lo anterior se distinguen tres categorías que marcarán su medición:

- a costo amortizado, cuando el modelo de negocio está basado en el cobro de flujos de caja contractuales y el mismo solo genera pagos de principal e intereses (SPPI);
- a valor razonable con cambios en Otro Resultado Integral, cuando siguen un modelo mixto entre los modelos de negocio basados en el cobro de flujos de caja contractuales y en la venta, y además cumple el criterio de SPPI;
- a valor razonable con cambios en resultados, para el resto de los casos.

5.5.2. Excepción en la clasificación

La excepción que tratamos se refiere a los activos financieros a costo amortizado y consiste en que un adoptante por primera vez evaluará si un activo financiero cumple las condiciones para ser considerado en dicha categoría sobre la base de los hechos y circunstancias que existan en la fecha de transición y no con anterioridad.

E5.11. Clasificación y medición de activos financieros
La entidad AF determinó al 31 de diciembre de 2012 que un instrumento de deuda con las siguientes características se mediría a costo amortizado: bono FA con un interés fijo del 2% anual pagadero por semestres vencidos más una prima adicional al valor del índice DTF (promedio semanal de la tasa de captación de los certificados de depósito a término fijo –CDT– a 90 días en el sistema financiero local). No obstante, la entidad AF, aunque no se dedica a la negociación con estos activos financieros, sí los utiliza como una segunda línea de liquidez, por lo que ante necesidades de efectivo deshacen las posiciones en estos títulos. La fecha de transición a las NIIF de esta entidad es el 01/01/2014. ¿Qué ajustes habría que realizar a la fecha de transición? Según las NIIF, si el instrumento financiero tiene flujos contractuales y la entidad espera recogerlos hasta su vencimiento será clasificado a costo amortizado. No obstante si el activo financiero se mantiene dentro de un modelo de negocio cuyo objetivo es obtener los flujos de efectivo contractuales y vender simultáneamente los activos financieros, y adicionalmente los términos contractuales del activo financiero dan lugar en fechas determinadas a los flujos de efectivo, por concepto de principal e intereses, como es nuestro caso, entonces estos instrumentos se deberían clasificar y medir a valor razonable con efectos en el Otro Resultado Integral. Dado que opera la excepción, el bono FA se mantendrá como a costo amortizado, siempre y cuando las necesidades de liquidez de AF sean puntuales y no recurrentes, pues en caso contrario, las circunstancias existentes en la fecha de transición (de necesidades continuas de liquidez, por ejemplo) podría hacer variar la clasificación del activo financiero.

5.6. Derivados implícitos

Excepción 6. Derivados implícitos
Normas: NIIF 9 *Instrumentos Financieros*
Excepción: exige la aplicación prospectiva en la evaluación de si hay que separar un derivado implícito de un activo no financiero.

5.6.1. Aspectos generales

Estamos ante un derivado cuando se cumplen las siguientes condiciones:

- Su valor cambia en respuesta a los cambios en variables tales como los tipos de interés, los precios de instrumentos financieros y materias primas cotizadas, los tipos de cambio, las calificaciones crediticias y los índices sobre ellos y que en el caso de no ser variables financieras no han de ser específicas para una de las partes del contrato.
- No requiere una inversión inicial o bien requiere una inversión inferior a la que requieren otro tipo de contratos en los que se podría esperar una respuesta similar ante cambios en las condiciones de mercado.
- Se liquida en una fecha futura.

Cumpliéndose con esas tres características, el contrato se tratará como un derivado, a valor razonable en el estado de situación financiera. No obstante, el contrato no tiene por qué entenderse como un derivado desde el punto de vista financiero, ya que en muchos casos habrá que tratar cláusulas que funcionan como derivados en contratos que no lo son. Son los llamados derivados implícitos o incorporados (por ejemplo, en las obligaciones convertibles en acciones). Estos tipos de contratos se denominan híbridos, son aquellos que tienen dos componentes (NIIF 9.4.3.1):

- un derivado implícito, y
- un contrato anfitrión que no es un derivado.

La contabilización de estos contratos no requiere que siempre se bifurquen en sus componentes. No obstante, en los casos que los contratos de derivados implícitos tengan la naturaleza de pasivo financiero y para aquellos activos que no tengan la consideración de financieros, si se requerirá la separación en sus componentes de dichos contratos. Por tanto, los derivados implícitos en un activo financiero híbrido no deben ser bifurcados o separados bajo la NIIF 9.

Dado lo anterior, se ha de realizar una evaluación al inicio del contrato híbrido, cuando tenga la naturaleza de activo no financiero para en ese caso separar el derivado implícito del anfitrión (NIIF 9.4.3.3). Se prohíbe realizar nuevas evaluaciones, excepto que se hayan producido cambios en los términos contractuales que produzcan variaciones significativas en los flujos de efectivo que de otra manera no se hubiesen producido.

5.6.2. Excepción en la evaluación

Una entidad adoptante por primera vez de las NIIF deberá, de forma excepcional, realizar en la fecha de transición una evaluación para ver si hay que bifurcar un contrato híbrido, pero basándose en las condiciones existentes en el inicio del contrato o en el momento en el que el mismo se cambió de forma significativa.

5.7. Préstamos del gobierno

Excepción 7. Préstamos del gobierno
Normas: NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales* NIIF 9 *Instrumentos Financieros*
Excepción: exige clasificar todos los préstamos del gobierno recibidos como pasivo financiero o instrumento de patrimonio y requiere la aplicación prospectiva de dichos préstamos a la fecha de transición.

5.7.1. Aspectos generales

Los préstamos del gobierno no vienen definidos como tales de forma específica en ninguna NIIF, aunque se entiende que es un préstamo que viene cualificado por el concedente del mismo "el gobierno" al que la NIC 20 se refiere como "al gobierno en sí, a las agencias gubernamentales y organismos similares, ya sean locales, regionales, nacionales o internacionales" (NIC 20.3).

Sobre estos préstamos del gobierno, la única referencia específica que se hace es para establecer el tratamiento del beneficio de los mismos cuando se conceden a una tasa de interés inferior a la del mercado (NIC 20.10A). Los dos componentes, préstamo y diferencial de intereses, tienen un tratamiento diferente:

- El reconocimiento y la medición del préstamo se hace siguiendo la NIIF 9.
- La diferencia entre la tasa de interés y la del mercado, se considera un beneficio que se medirá como la diferencia entre el valor en libros inicial del préstamo determinado conforme a la NIIF 9 y los recursos recibidos. Se considera una subvención del gobierno que se reconoce y mide según la NIC 20.

5.7.2. Excepción a la contabilización de los préstamos del gobierno

Hay una cuestión previa a la excepción propiamente dicha, por cuanto a la fecha de transición a las NIIF, la entidad adoptante deberá clasificar todos los préstamos del gobierno como pasivo financiero o patrimonio neto según las NIIF (NIC 32.16). Con esto se pretende que solo se consideren como pasivos financieros aquellos préstamos del gobierno que cumplan con la definición.

Tras lo anterior, se procederá a aplicar la excepción propiamente dicha, por la que se requiere la aplicación prospectiva de la NIIF 9 y la NIC 20 para los préstamos de gobierno existentes a la fecha de transición. La consecuencia inmediata de lo anterior es

el no reconocimiento para esos préstamos del beneficio que representa la diferencia entre la tasa de interés de los préstamos y la de mercado (siendo la primera inferior a la segunda). Por tanto ese diferencial de tasas no se va a tratar como ayudas gubernamentales.

En el ESFA se tomará el valor del préstamo medido según PCGA, si bien a partir de ese momento se medirá según la NIIF 9.

Frente a esta excepción general hay una salvedad, y es que la entidad adoptante por primera vez podrá aplicar los requerimientos de la NIIF 9 y la NIC 20 de forma retroactiva a cualquier préstamo del gobierno anterior a la fecha de transición, siempre que se cuente con información suficiente de dichos préstamos en el momento que se formalizaron cada uno de ellos. Esta salvedad se puede aplicar préstamo a préstamo.

E5.12. Préstamos del gobierno – tasas inferiores a las de mercado

Situación planteada

Bancóldex (entidad participada mayoritariamente por el Ministerio de Comercio, Industria y Turismo) concede un préstamo a la entidad SB a una tasa de interés inferior a la del mercado, al acogerse a un programa para la modernización de sus instalaciones por la inversión en propiedades, planta y equipo nuevos.

	Inicio de contrato		01/01/2010		
	Plazo		7	años	
	Tasa de interés		3%		
	Tasa de interés de mercado		7%		
	Importe concedido		800.000,0		

La entidad SB, según los PCGA, había clasificado esta transacción como pasivo no corriente, y no se había considerado el diferencial entre la tasa protegida y la tasa de mercado.

Según las condiciones de concesión, los dos primeros años son de gracia y durante los cinco restantes se amortiza el préstamo en 5 anualidades por el mismo importe. No se conoce el valor razonable inicial del préstamo.

Fecha de transición			01/01/2014		

A la fecha de transición, realizar los ajustes que procedan

A la fecha de transición no se produce ningún ajuste, debido a la excepción, pero si cambia la contabilización para los periodos siguientes.

Realizar la contabilización al 31/12/2014

La medición para los periodos posteriores se hará según la NIIF 9. Dado que la aplicación en este caso es prospectiva, habría que calcular la tasa de interés efectiva (TIE) para el plazo remanente del préstamo, es decir, el periodo comprendido entre la fecha de transición (01/01/2014) y el vencimiento final del préstamo (31/12/2016). No obstante, al coincidir el importe a devolver con el prestado, la TIE coincide con la tasa nominal

Por tanto los importes del préstamo del gobierno en cada uno de los periodos que quedan hasta el vecimiento y sus intereses serían los siguientes:

	Período	*Capital pendiente*	*Intereses contractuales*	*Intereses de mercado*	*Diferencial*
	01-01-14	480.000,0			
	31-12-14	320.000,0	14.400	33.600,0	19.200,0
	31-12-15	160.000,0	9.600	22.400,0	12.800,0
	31-12-16	0,0	4.800	11.200,0	6.400,0

La contabilización al final de 2014 recogería, por una parte el gasto real y, por otra, la ventaja que representa una tasa de interés por debajo de mercado:

			Db	Cr	
	Tesorería			174.400,0	
	Gastos financieros		33.600		
	Préstamos del gobierno		160.000		
	Ingresos por subvención			19.200,0	

E5.13. Préstamos del gobierno – Patrimonio *vs* Pasivo

Situación planteada

Una agencia del gobierno concede un préstamo a la entidad SB a una tasa de interés inferior a la del mercado, al acogerse a un programa para la modernización de sus instalaciones por la inversión en propiedades, planta y equipo nuevos.

	Inicio de contrato		01/01/2010		
	Plazo		7	años	
	Importe concedido		800.000,0		
Importe a reembolsar al vencimiento			850.000,0		
	TIR resultante		0,87%		
	Tasa de mercado		7,00%		

La entidad SB, según los PCGA, había clasificado esta transacción como patrimonio neto.

Según las condiciones de concesión, no se exigen pagos ni de intereses ni de principal hasta el vencimiento. No se conoce el valor razonable inicial del préstamo.

Fecha de transición			01/01/2014		

A la fecha de transición, realizar los ajustes que procedan

La cuestión previa es la de determinar si estamos ante un pasivo financiero o un instrumento de patrimonio. Dado que se exige la devolución del importe prestado más unos intereses a una fecha establecida, se está ante un pasivo financiero, por lo que procede su reclasificación. El importe por el que figuraba en libros el préstamo era de 800.000, por lo que ese importe es el que se reflejará en el ESFA:

			Db	Cr	
	Pasivo financiero			800.000,0	
	Instrumentos de patrimonio		800.000,0		

Realizar la contabilización al 31/12/2014

A partir del reconocimiento del préstamo del gobierno en el ESFA, la medición para los periodos posteriores se hará según la NIIF 9. Hay que tener en cuenta que previamente a la transición, al considerarse el préstamo como patrimonio neto, la entidad no había registrado ningún costo por intereses.

Hay que calcular el valor razonable del préstamo que será equivalente al valor actual de la cantidad prestada a tipo de mercado ($800.000/(1+7\%)^7 = 498.200$). A partir de ese valor calculamos los intereses que se acumularían hasta el valor del nominal, así ya podríamos calcular los flujos teóricos de caja y calcular la TIR que consideraría los flujos reales y los que se hubiesen producido de tener que pagar intereses de mercado:

Período	*Intereses a tasa de mercado(al 7%)*	*Costo amortizado*	*Flujos teóricos de caja*		
01-01-10		498.200	800.000		
31-12-10	34.874	533.074	-34.874		
31-12-11	37.315	570.389	-37.315		
31-12-12	39.927	610.316	-39.927		
31-12-13	42.722	653.038	-42.722		
31-12-14	45.713	698.751	-45.713		
31-12-15	48.913	747.664	-48.913		
31-12-16	52.336	800.000	-902.336	= -850.000 - 52.336 (último pago de intereses teóricos)	
		TIR	***6,05%***		

Con esa TIR ya calcularíamos el cuadro del préstamo considerando el efecto entre la tasa real (la derivada de pagar intereses implícitos al final del periodo por 50.000 = 850.000-800.000) y la tasa de mercado. Por tanto los intereses de la siguiente tabla constituirán la ayuda gubernamental que ha recibido la entidad SB:

	Período	*Intereses (al 6,05%)*	*Valor razonable del préstamo*		
	01-01-10		563.511	$850.000/(1+6{,}05\%)^7$	
	31-12-10	34.081	597.592		
	31-12-11	36.142	633.734	Los intereses hasta la fecha de transición ascienden a:	
	31-12-12	38.328	672.062		
	31-12-13	40.646	712.708	149.197,3	
	31-12-14	43.104	755.813		
	31-12-15	45.711	801.524		
	31-12-16	48.476	850.000		

La suma de los intereses de las anualidades hasta el 31 de diciembre de 2013 se contabilizarían como ganancias acumuladas, así como la diferencia entre el valor nominal del préstamo (800.000) y el valor razonable al inicio del mismo (563.511):

		Db	Cr		
	Préstamos del gobierno		149.197	Por los intereses transcurridos hasta la fecha de transición	
	Ganacias acumuladas	149.197			
	Préstamos del gobierno	236.489		Por la diferencia entre el valor nominal y el valor razonable del préstamo al inicio	
	Ganancias acumuladas		236.489		

Con estos asientos tendríamos el saldo de la cuenta de "Préstamos del gobierno" en 712.708. A partir de ese momento, año a año se contabilizarían los intereses devengados, así al 31 de diciembre de 2014 procedería el siguiente asiento contable:

		Db	Cr		
	Préstamos del gobierno		43.104		
	Gastos financieros	43.104			
	Ingresos por subvención		43.104		
	Otro Resultado Integral	43.104			

6. Exenciones a requerimientos de las NIIF

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 de cada uno de ellos para evaluar su impacto.

6.1. Combinaciones de negocios

Exención 1. Combinaciones de negocios
Norma: NIIF 3 *Combinaciones de negocios*
Exención: no aplicar de forma retroactiva la NIIF 3 a las combinaciones realizadas con anterioridad a la fecha de transición a las NIIF, 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 negocio realizadas antes de la fecha de transición a las NIIF (NIIF 1.C1):

1. reexpresar todas las combinaciones de negocios realizadas según la NIIF 3, para lo cual debe poseer la información necesaria de todas ellas;
2. acogerse a la exención y no aplicar retroactivamente la NIIF 3 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 2014, y la entidad decide reexpresar una combinación de negocios realizada el 30 de septiembre de 2009, ¿cómo tendrá que actuar la entidad antes 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 NIIF 3 a todas las combinaciones de negocios realizadas desde el 30 de septiembre de 2009 hasta el 1 de enero de 2014.

Si la entidad se acoge a la exención de no aplicar retroactivamente la NIIF 3 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.

La exención de las combinaciones de negocios anteriores también es aplicable a las adquisiciones de inversiones en asociadas y participaciones en negocios conjuntos anteriores a la fecha de transición. Si la entidad decide reexpresar una combinación al

30 de septiembre de 2009, esta será también la fecha de corte para las adquisiciones en asociadas y negocios conjuntos.

Esta exención es aplicable a todas las transacciones que se consideren una combinación de negocios según la NIIF 3, independientemente de la consideración que le den los PCGA. En este punto cabe plantearse que la NIIF 3 ha tenido dos versiones, la de 2004 y la vigente de 2008 (cuya fecha de aplicación fue a partir del 1 de julio de 2009), por lo que en función de cuando se haya producido la combinación de negocios se podría aplicar una u otra, ya que contienen diferencias relevantes, comenzando por la definición de una combinación. Aunque cabe el planteamiento, la conclusión es determinante, se aplicará la NIIF vigente en la fecha de transición a todas las transacciones anteriores, por lo que será aplicable la versión de 2008.

El itinerario normativo sobre los pasos a seguir en una combinación de negocios acogida a la exención sería (NIIF 3.C4):

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 las NIIF;
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 plusvalía[5], 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.

6.1.2. Reconocimiento de activos y pasivos

Se reconocerán a la fecha de transición todos los activos y pasivos adquiridos en una combinación de negocios pasada, excepto:

- Algunos activos financieros y pasivos financieros dados de baja según los PCGA anteriores y que están incluidos como excepción obligatoria en la NIIF 1, y que como tal está por encima de las exenciones voluntarias. Es decir, dichos activos

[5] En las NIIF 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.

y pasivos financieros no se podrán reconocer en el estado de situación financiera.

- Activos, incluida la plusvalía, y pasivos que no fueron recogidos en el estado de posición financiera consolidado de la adquirente según PCGA y que tampoco cumplirían las condiciones para su reconocimiento según NIIF en el estado de posición financiera separado de la adquirida.

Si un activo adquirido o un pasivo asumido en una combinación de negocios previa a la adopción de las NIIF no se hubiese reconocido según los PCGA, pero si procediera según las NIIF, entonces:

- no tendrá un valor atribuido nulo;
- la adquirente lo reconocerá y lo medirá en su estado de posición financiera consolidado;
- para la medición utilizará como base la que hubiese correspondido según NIIF en la entidad adquirida.

La NIIF 1.C4(f) facilita dos ejemplos a efectos ilustrativos sobre dos de los epígrafes en los que generalmente se presenta esta casuística:

- Arrendamientos financieros (como arrendatario): si la adquirente no hubiese reconocido, siguiendo los PCGA, un arrendamiento financiero como tal en su estado de posición financiera producto de una combinación de negocios anterior, entonces debería, aplicando la NIC 17 *Arrendamientos*, aflorar un activo por los bienes usados en el arrendamiento y un pasivo por las obligaciones de pago por las cuotas pendientes de vencimiento debidamente actualizadas.
- Provisiones: si la adquirente no hubiese reconocido, siguiendo los PCGA, un pasivo contingente que permanece a la fecha de transición, entonces debería, aplicando la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, reconocer el correspondiente pasivo.

Al contrario de lo anterior, si un activo o un pasivo quedó incluido en la plusvalía (es decir, no se consideró como partida específica), por establecerlo así los PCGA, y según NIIF se hubiese debido reconocer separadamente, entonces se dejará en la plusvalía, excepto que fuera obligatorio su reconocimiento en la adquirida según NIIF.

Un caso especial es el de los activos intangibles, ya que para su reconocimiento y medición han de ser identificables, y lo son cuando se cumple con el criterio de separabilidad o el criterio de legalidad contractual. Muchos de ellos se ponen de manifiesto como consecuencia de una combinación de negocios, tales como las listas de

clientes, marcas comerciales, arrendamientos operativos en condiciones favorables respecto al mercado, etc., por lo que es imprescindible analizar en detalle, para lo que podremos acudir a la NIC 38 *Activos Intangibles* o a la NIIF 3.B31 a 40.

E6.2. Combinaciones de negocios: reconocimiento de activos y pasivos procedentes de una combinación de negocios	
Arrendamiento financiero	La entidad A suscribió un contrato de arrendamiento, como arrendatario, el 1 de enero de 2012 en las condiciones y valores comentados en el Ejemplo 6.17 de la exención 5. 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 2014 es la fecha de transición, y B decide acogerse a la exención de combinaciones de negocio y no reexpresar la citada adquisición. Independientemente de la exención, B tendrá que reconocer el contrato de arrendamiento operativo que, según NIIF, 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.

E6.3. Combinaciones de negocios: activos intangibles	
Activos intangibles	La entidad A adquirió el 1 de enero de 2013 un 80% de la entidad B, siendo desde entonces subsidiaria de A. Respecto a los activos intangibles se da la siguiente situación: • Con motivo de la adquisición, y aplicando PCGA, la entidad A reconoció un activo intangible consistente en las competencias que tenían los trabajadores de B por valor de 600. Dado que la base fiscal previa era de cero, surgió un pasivo por impuesto diferido de 180 (considerando una tasa tributaria del 30%. • El 31 de diciembre de 2013, el valor en libros de los activos intangibles anteriores eran de 450, y su correspondiente pasivo por impuesto diferido ascendía a 135. El 1 de enero de 2014 es la fecha de transición. Hacer los ajustes que procedan. El activo intangible reconocido por A en el momento de la adquisición no cumple las condiciones para su reconocimiento por separado según NIIF, por lo que procede el retiro de ese activo contra la plusvalía reconocida, de tal forma que esta aumenta. La cuantificación de este ajuste sería por los siguientes conceptos: + Retirada del activo: 450 – Retirada del pasivo por impuestos diferidos -135 – Retirada de la participación no controladora -63 (20% x (450-135)) Total incremento de la plusvalía 252 Por último cabría hacer la prueba sobre si existe deterioro, con base en las condiciones existentes en la fecha de transición.

6.1.3. Baja de activos y pasivos

Se excluirán del ESFA todos los activos y pasivos que, estando reconocidos según los PCGA, no cumplan las condiciones para su reconocimiento según las NIIF.

E6.4. Combinaciones de negocios – baja de activos y pasivos procedentes de una combinación de negocios	
Costos de investigación	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 2011 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 2014 es la fecha de transición, y B decide acogerse a la exención de combinaciones de negocio y no reexpresar la citada adquisición. Independientemente de la exención, según las NIIF los gastos de investigación no pueden activarse en estado de situación financiera por no cumplir la definición de activo, por lo que A tendrá que dar de baja dicho activo.
Provisiones para gastos futuros	Al 31 de diciembre de 2013 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 2014 es la fecha de transición, y B decide acogerse a la exención de combinaciones de negocio y no reexpresar la citada adquisición. La provisión persiste a dicha fecha. Independientemente de la exención, según las NIIF solo se pueden provisionar obligaciones procedentes de sucesos pasados, por lo que B tendrá que dar de baja dicho pasivo.

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.

6.1.4. Medición de activos y pasivos de la combinación de negocios

La medición de los activos adquiridos y los pasivos asumidos procedentes de una combinación de negocios puede ser diferente a la de otros activos y pasivos de la entidad. La exención a la NIIF 3 proporciona tres bases de medición para los activos y pasivos en el ESFA para mediciones posteriores:

1. Que se midan sobre una base diferente al costo según NIIF: de acuerdo con la base de medición que determine la NIIF correspondiente, como, por ejemplo, los activos a valor razonable. Esto se haría así, incluso si los activos fueron adquiridos y los pasivos asumidos en una combinación de negocios anterior.

2. Que se midan sobre la base del costo (costo atribuido): el valor neto en libros, es decir, el costo según los PCGA menos las depreciaciones y deterioros según NIIF, como por ejemplo las propiedades, planta y equipo o los activos y pasivos financieros a costo amortizado.
3. Que no estuviesen reconocidos previamente o su valor fuese cero: medición según la base resultante de las NIIF (véase 6.1.2).

De estas tres bases de medición, los numerales 1 y 3 tendrían como referencia las NIIF, y el 2 sería la salvedad que está recogida como exención en el apartado 6.4.

En el caso que los PCGA previos a las NIIF siguieran el criterio de registrar las combinaciones de negocios en base al valor en libros, la entidad podrá:

- aplicar retroactivamente la NIIF 3 para todas las combinaciones a partir de una fecha determinada, lo que implicaría tomar las bases de medición según NIIF en su totalidad (con las excepciones y exenciones previstas en la NIIF 1), o
- utilizar la presente exención, por lo que en la mayor parte de las cuentas del ESFA se podría utilizar como saldos iniciales el costo atribuido de las diferentes partidas de la adquirida que figuran en el estado de posición financiera de la adquirente. Dada esta posibilidad, no sería necesario modificar los valores de la combinación de negocios, ya que no sería necesario tener que adaptarlos a las políticas contables que la entidad utilice para el resto de sus activos.

E6.5. Combinaciones de negocios

La entidad J adquirió el 1 de enero de 2010 el 100% de la entidad K. La combinación de negocios se clasificó como una adquisición llevada a cabo por J. En dicha combinación, y atendiendo a los PCGA (por los que se reconocía el valor en libros de la adquirida), reconoció y midió los activos adquiridos y los pasivos asumidos por los siguientes valores (al 1 de enero de 2014):

- Activos identificados, medidos a costo, por 1.750 (base fiscal de 1.220).
- Pasivos asumidos, medidos a costo, por 1.050 (base fiscal de 700).
- La entidad tenía la obligación con sus trabajadores de completar las pensiones según diversas condiciones, y registraba los pagos de las mismas, pero no el devengo. Los pasivos por pensiones, según estudio actuarial de un tercero, ascendía a 520, mientras que los activos del plan a su valor razonable eran de 400. La base fiscal tanto del activo como del pasivo era nula, al no estar reconocida en el estado de posición financiera.
- Se reconoció una plusvalía de 180.
- No se tuvo en cuenta en ningún caso el efecto fiscal producido por las diferencias temporarias existentes.

El 1 de enero de 2014 es la fecha de transición, J decide acogerse a la exención de combinaciones de negocio y no reexpresar la citada adquisición. Hacer los ajustes que procedan.

Como consideraciones previas comentaremos lo siguiente:

- La clasificación de la combinación en la que se considera J como adquirente no se pone en duda, aun cuando pudiera tratarse de una adquisición inversa, pues es parte de la exención a la que se ha acogido.
- Si la plusvalía se hubiese venido depreciando, la depreciación acumulada no se ajustaría. Se haría el pertinente análisis del posible deterioro, y si no existiera, el valor de la plusvalía en el ESFA sería de 180.
- Los valores de los activos adquiridos y los pasivos asumidos según PCGA se tomarán como costo atribuido, y por dichos valores lucirán en el ESFA, es decir, por 1.750 y 1.050, respectivamente. Solo habría que hacer el análisis de deterioro para aquellos activos que presentaran indicios.

Los pasivos por pensiones y sus correspondientes activos, no figuraban en el estado de posición financiera por no ser necesario según los PCGA. No obstante, dichos conceptos cumplen las condiciones de reconocimiento por lo que se ha de incluir en el ESFA, con contrapartida a ganancias acumuladas.

En NIIF hay que reconocer las diferencias temporarias que se pongan de manifiesto, lo cual no ha ocurrido con la entidad J, por lo que hay que calcular los activos y pasivos por impuestos diferidos:

				Impuestos diferidos (30%)	
	Valor contable	Valor fiscal	Diferencias temporarias	Activos	Pasivos
Activos identificados	1.750	1.220	530		159
Pasivos asumidos	1.050	700	350	105	
Activos netos	700	520	180		
Pasivos por pensiones	520	0	520	156	
Valor razonable de los activos del plan	400	0	400		120
Pasivos por pensiones netos	120	0	120		
Total efecto fiscal				261	279

La contrapartida de este ajuste sería también ganancias acumuladas.

El ajuste en el ESFA para esta combinación de negocios quedaría como sigue:

	Debe	*Haber*
Activos del plan de pensiones	400	
Activos por impuestos diferidos	261	
Pasivos por pensiones		520
Pasivos por impuestos diferidos		279
Ganancias acumuladas	138	
	799	*799*

6.1.5. 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 NIIF. 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. El valor que el activo hubiese tenido según NIC 38 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.

De forma expresa se descartan otros ajustes que, a priori, podrían parecer lógicos y procedentes, tales como:

- la exclusión de los gastos de investigación adquiridos en la combinación;
- la amortización previa de la plusvalía, en el caso que estuviese permitida por los PCGA;
- la reversión de ajustes de la plusvalía hechos entre la fecha de adquisición y la fecha de transición, en el caso que estuvieran admitidos por los PCGA, pero no por las NIIF.

En el caso 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.

6.1.6. Pagos contingentes en el costo de la combinación de negocios

Si en la adquisición hubiese un componente, dentro del costo de la combinación, de pago contingente, y el mismo no estuviera reconocido 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 reconocerá, puesto que la norma habla de activos y pasivos y no de patrimonio.

6.1.7. Subsidiaria no consolidada según PCGA

Tal y como se indica en la NIIF 1.C4(j), la entidad que adopta por primera vez las NIIF, siguiendo sus PCGA, pudo no haber consolidado una subsidiaria adquirida en una combinación de negocios anterior (cuando según las NIIF se han de consolidar todas las entidades dependientes), por alguno de los siguientes motivos:

1. porque no se considerara dicha inversión como una subsidiaria, por no ejercer un control efectivo según las NIIF o por ser próxima su enajenación;
2. o porque la subsidiaria estaba exenta de consolidación por actividad, por tamaño o por cualquier otra causa;
3. o no preparó estados financieros consolidados según los PCGA (por ejemplo, por importancia relativa).

En dichos casos, a la fecha de transición la matriz identifica los activos y pasivos de la subsidiaria y ajusta los valores en libros a las cantidades que las NIIF requerirían en los estados financieros independientes de la subsidiaria. El costo atribuido de la plusvalía será igual a la diferencia, en la fecha de transición a las NIIF, entre:

- la participación que la controladora tiene en los valores en libros, una vez ajustados los activos y pasivos de la subsidiaria según NIIF; y
- el costo, en los estados financieros separados de la controladora, de su inversión en la subsidiaria.

En particular, en Colombia el valor en libros según la norma local, se establece por lo general multiplicando el patrimonio contable por el porcentaje de participación, por lo que la diferencia se generaría por los ajustes a las NIIF de los activos y pasivos de la dependiente. La plusvalía así reconocida se prueba por deterioro a la fecha de la transición.

No obstante lo anterior, el ajuste comentado podría hacerse también contra ganancias acumuladas dado que el ajuste se hace en función de las diferencias por adopción a las NIIF de la entidad controlada, y la base de cálculo se refiere al coste de la inversión. Hay determinados casos en los que siempre se ajustaría contra ganancias acumuladas, por ejemplo si el efecto sobre la plusvalía fuese negativo.

E6.6. Combinaciones de negocios: subsidiaria no consolidada a la fecha de transición		
Situación planteada		
Fecha de transición de la entidad controladora M	01/01/2014	
Participación en subsidiaria S	90%	No consolidada
adquirida en una combinación el	30/06/2010	
Información al 01/01/2014:		
Costo de la inversión que M tiene de S	2.000	
Activos de S según NIIF	5.000	
Pasivos de S según NIIF	3.500	
Activos netos de S según NIIF	1.500	
En la fecha de transición se requiere que M consolide con S, por tanto el estado de situación financiera consolidado de M integrará la siguiente información:		
Activos de S	5.000	
Pasivos de S	3.500	
Intereses no controladores	150	10% x (5.000-3.500)
Plusvalía (costo de la combinación menos el 90% de los activos netos de S)	650	2.000 - (5.000-3.500) x 90%
Baja del costo de la inversión que M tiene de S en sus estado separados previos a las NIIF	2.000	
Expresándolo como asiento contable:		
	Db.	Cr.
Activos de S	5.000	
Pasivos de S		3.500
Plusvalía	650	
Intereses no controladores		150
Costo de la inversión que M tiene de S *(baja)*		2.000
	5.650	5.650

6.1.8. Conversión de combinación de negocios en moneda extranjera

La NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* tiene por objeto establecer las normas de 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. Toda transacción en moneda extranjera se reconocerá inicialmente utilizando la moneda funcional, mediante la aplicación al importe en moneda extranjera, de la tasa de cambio de contado **a la fecha de la transacción entre la moneda funcional y la moneda extranjera.** Al final de cada período, las partidas no monetarias (como es el caso de la plusvalía) en moneda extranjera, que se midan en términos de costo histórico, se convertirán utilizando la tasa de cambio en la fecha de la

transacción, y las partidas no monetarias que se midan al valor razonable en una moneda extranjera se convertirán utilizando las tasas de cambio de la fecha en que se determine este valor razonable.

Teniendo en cuenta lo anterior, no es necesario aplicar de forma retroactiva la NIC 21 a los ajustes al valor razonable ni a la plusvalía surgidos en las adquisiciones en el extranjero ocurridas antes de la fecha de transición, considerándose los mismos como activos y pasivos de la entidad y no de la adquirida, por lo que ya estarán expresados en la moneda funcional de la entidad o se tratarán como partidas no monetarias.

No obstante, la entidad puede optar por aplicar la NIC 21 de forma retroactiva a los ajustes de valor razonable y a la plusvalía:

- en todas las combinaciones de negocios que hayan ocurrido antes de la fecha de transición a las NIIF; o
- en todas las combinaciones de negocios que la entidad haya escogido reexpresar.

Esta exención de la NIC 21 solo es aplicable hasta la fecha de transición, teniendo que cumplir en adelante con todos los requerimientos de esta norma, es decir, esta exención no está disponible para las combinaciones de negocios ocurridas con posterioridad a la fecha de transición.

E 6.7. Combinaciones de negocios – diferencias de conversión
La entidad X tiene como fecha de transición a las NIIF el 1 de enero de 2014. Previamente en junio de 2012 la entidad X reconoció una plusvalía como activo propio (de la adquirente) por una combinación de negocios con una subsidiaria situada en el extranjero con una moneda diferente a la nacional. Según los PCGA reconoció la plusvalía como tal, midiéndola en su moneda funcional, aplicando la tasa de cambio a la fecha de la combinación. ¿Qué ajuste habría que hacer a la fecha de transición? En el ESFA no es preceptivo que se reconstruyan los estados financieros para reconocer la plusvalía como un activo de la adquirida, para a partir de ese momento convertir la plusvalía en los cierres de los ejercicios 2102 y 2013, aplicando la tasa de cambio de cierre de cada periodo. Si no se aplica la NIC 21 retroactivamente, tal y como permite la norma, no hay ajustes por la conversión de moneda al saldo de la plusvalía, y se seguiría tratando como un activo propio, manteniendo el cambio efectuado en el momento de la combinación en junio de 2012 según los PCGA.

6.2. Transacciones con pagos basados en acciones

Exención 2. Transacciones con pagos basados en acciones
Norma: NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones*
Exención: no aplicar de forma retroactiva la NIIF 2 a determinadas transacciones con pagos basados en acciones.

6.2.1. Ámbito de aplicación y alcance

Según se indica en la NIIF 2, 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 NIIF 2 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, del 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.

La NIIF 2 contiene un régimen transitorio sobre su aplicación (párrafos 53 a 59) por el que no serán aplicables en la transición a NIIF de una entidad que las adopta por primera vez, salvo en lo que se especifica en la propia NIIF 1.

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.

El IASB decidió que quienes adoptaran por primera vez las NIIF debían ser tratados de la misma manera que las entidades que las estén aplicando. Las exenciones que se contemplan son coherentes con dicha decisión y se refieren sólo a los instrumentos de patrimonio concedidos y a los pasivos surgidos por la liquidación en efectivo.

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

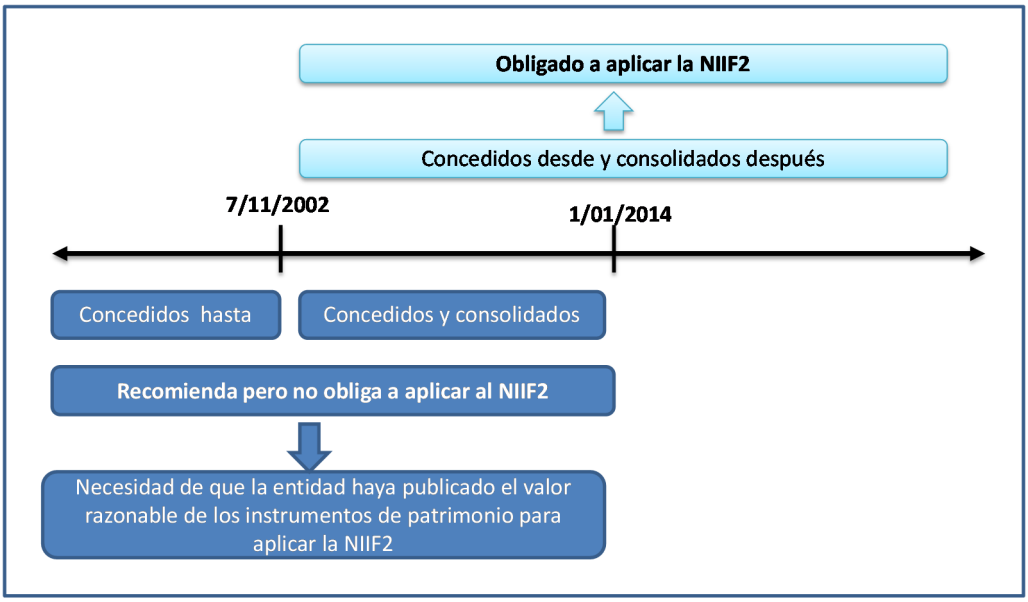
La NIIF 1 se refiere al tratamiento, por un lado, de las condiciones iniciales de las transacciones con pagos basados en acciones y, por otro lado, a las transacciones que hayan sido modificadas con posterioridad.

6.2.2.1. Transacciones iniciales

La NIIF 1 indica que se recomienda pero no se requiere que se aplique la NIIF 2 en los siguientes casos, siempre y cuando la entidad haya revelado públicamente el valor razonable de esos instrumentos de patrimonio a la fecha de la concesión de acuerdo con lo contenido en la NIIF 2 (figura 6.1):

a) instrumentos de patrimonio concedidos en o antes del 7 de noviembre de 2002
b) instrumentos de patrimonio concedidos después del 7 de noviembre de 2002 y que son irrevocables (consolidados) antes de la fecha de transición por primera vez a las NIIF.

Figura 6.1. Adopción por primera vez de las NIIF. Pagos basados en acciones, liquidados con instrumentos de patrimonio



Fuente: elaboración propia.

E6.8. Pagos basados en acciones liquidados con instrumentos de patrimonio
La entidad A, que no cotiza en bolsa, firmó a 1 de enero de 2004 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 2004 a 2010 no se informaba sobre el valor razonable de las acciones, pero sí se encuentra esa información en los ejercicios 2011 en adelante. La compañía tiene como fecha de transición el 1 de enero de 2014 ¿Cómo debe la compañía contabilizar la operación? 1. Para aquellos trabajadores que estuvieran contratados en 2004 y que consolidaran sus derechos antes del 31 de diciembre de 2010, la entidad **no podrá aplicar** la NIIF 2, 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 2011, hasta el 31 de diciembre de 2013, la entidad **podrá optar** por aplicar la NIIF 2 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 2014 (fecha de transición) la entidad **estará obligada** a aplicar la NIIF 2.

La NIIF 1 nada 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 NIIF 2.

Para aquellas transacciones anteriores al 7/11/2002 o que concedan y consoliden entre el 7/11/2002 y la fecha de transición a las NIIF, a la entidad podría interesarle la aplicación de la NIIF 2 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 aquellas transacciones concedidas después del 7/11/2002 y que se consoliden o consideren irrevocables después de la fecha de transición a las NIIF, la entidad está obligado a presentar la información de acuerdo a la NIIF 2. Si la entidad de acuerdo a los PCGA no estaba obligada a registrar estas transacciones, tendrá que registrar lo que esté pendiente de consolidar a la fecha de la transición, como una reducción de las ganancias acumuladas, y en ganancias del ejercicio (gasto) las correspondientes al ejercicio de transición y los siguientes.

E6.9. Pagos basados en acciones liquidados con instrumentos de patrimonio consolidados después de la transición

La entidad A, que no cotiza en bolsa, firmó a 1 de enero de 2010 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 2010 en adelante se informaba del valor razonable de las acciones. La compañía tiene como fecha de transición el 1 de enero de 2014. De acuerdo con el PCGA, la entidad A no estaba obligada a reconocer estas transacciones hasta el cumplimiento de las condiciones. ¿Cómo debe la compañía contabilizar la operación?

1. Para los trabajadores que consolidaran sus derechos a partir del 1 de enero de 2010, hasta el 31 de diciembre de 2012, la entidad **podrá optar** por aplicar la NIIF 2 a los instrumentos de patrimonio consolidados al disponer de información publicada sobre el valor razonable.
2. Para los trabajadores que consoliden sus derechos entre el 1 de enero de 2013 y 31 de diciembre de 2013, la entidad deberá reconocer el gasto procedente de la remuneración al personal como una reducción de las ganancias acumuladas, por el valor razonable de las acciones a esa fecha,
3. Para los trabajadores que consoliden sus derechos a partir del 1 de enero de 2014, la entidad A debe reconocer el gasto por el valor razonable de las acciones en las ganancias del ejercicio.

Tanto en el apartado 2 como en el 3, se producirá un aumento del patrimonio, ya sea por la entrega de acciones en cartera o por ampliación, si es el caso.
Esto lleva a que en el apartado 3 el efecto de la reducción, por un lado, de las ganancias netas se vea compensado con el incremento del patrimonio por la entrega de acciones, por lo que no habría efecto en el patrimonio neto total.

Lo indicado para las estimaciones de la NIIF 1.16, con relación a que las entidades pueden tener que realizar estimaciones que no estaban obligadas a hacer de acuerdo con sus PCGA, considerando las condiciones de mercado a esas fechas, se aplicaría al caso de no haber registrado la transacción basada en acciones si los PCGA no lo especificaban.

Para todas las transacciones con pagos basados en acciones, aunque no se haya aplicado la NIIF 2, la entidad estará obligada a revelar la información (NIIF 2.44 y 45) que permita a los usuarios de los estados financieros comprender la naturaleza y alcance de los acuerdos con pagos basados en acciones y que, al menos, será la siguiente:

- De cada tipo de acuerdo (o agrupados los acuerdos similares) que haya existido: requerimientos para la consolidación de derechos, plazo máximo de las opciones emitidas y método de liquidación.
- Para las opciones sobre acciones: el número y promedio ponderado de los precios del ejercicio de las opciones sobre acciones, ya sea las existentes al inicio del periodo; concedidas, anuladas, ejercidas y que hayan caducado, durante el periodo; las existentes o susceptibles de ejercicio al final del periodo.
- Para las opciones ejercidas durante el periodo: el precio promedio ponderado de las acciones en la fecha del ejercicio, o durante el ejercicio si se hubieran ejercido de forma regular.
- Para las opciones existentes al final del periodo: el rango de precios de ejercicio y el promedio ponderado de la vida contractual restante.

E6.10. Pagos basados en acciones liquidados con instrumentos de patrimonio: información a revelar
Siguiendo con lo indicado en el ejemplo 6.9, la entidad estará obligada a revelar, en la información de los estados financieros de 2014, los datos sobre el acuerdo con los trabajadores: 1. Desde que se firmó el acuerdo en 2004 hasta 2010, dado que no se publicó la NIIF 2. 2. Desde 2010 a 2013 si se optó por no aplicar las NIIF 2. 3. Desde el 1 de enero de 2014, fecha de la transición a NIIF.

6.2.2.2. Modificaciones de los términos o condiciones de una concesión

De acuerdo con las exenciones contempladas por la NIIF 1, la entidad no estará obligada a aplicar los párrafos 26 a 29 de la NIIF 2 (sobre modificaciones en los plazos y condiciones de los instrumentos de patrimonio, incluyendo las cancelaciones y las liquidaciones) si las modificaciones de los términos o condiciones de una concesión de instrumentos de patrimonio a los que no se ha aplicado la NIIF 2 se realizan antes de la fecha de la transición a las NIIF.

E6.11. Pagos basados en acciones liquidados con instrumentos de patrimonio: modificación de los términos o condiciones de una concesión
La entidad A firmó en 2010 un acuerdo con los representantes de los trabajadores de forma que por la permanencia de 3 años en la empresa se conceden 30 opciones sobre acciones a los trabajadores. El valor estimado de la opción se fijó en $15, aplicando un modelo de medición de opciones, al no existir opciones cotizadas con plazos y condiciones parecidos. La empresa no aplicaba NIIF. En 2013, se firma un nuevo acuerdo con los trabajadores, el valor de la opción a $10. ¿Qué debe contabilizar la entidad A? En este caso, dado que la modificación se firma antes de la fecha de transición (1/01/2014), la entidad no está obligada a modificar ni el valor razonable de los instrumentos de patrimonio ni el gasto de personal correspondiente. En el caso de que la entidad A no estuviera obligada a reconocer la transacción de acuerdo con su PCGA, deberá aplicar al acuerdo la NIIF 2, de forma que las opciones consolidadas entre el 1 de enero de 2013 y el 31 de diciembre de 2013 se reconocerán como menor valor de las ganancias acumuladas.

Una vez más, considerando, por un lado, lo indicado en la NIIF 1.16 sobre estimaciones, cuando no hayan sido requeridas por los PCGA (habría que reconocerlas valoradas a las condiciones de mercado de la fecha) y, por otro lado, el reconocimiento de las modificaciones de los acuerdos de pagos basados en acciones liquidados con instrumentos de patrimonio, contenidos en la NIIF 2.B43 (la entidad debe incluir el valor razonable incremental en la medición del importe de los gastos por servicios del personal como contrapartida de los instrumentos concedidos), se concluye que el gasto de personal reconocido como menor valor de las ganancias acumuladas debe ser por el valor razonable que resulte de considerar el efecto incremental en dicho valor por la modificación de las condiciones del acuerdo. Por otro lado, si de la modificación en el acuerdo resultara una reducción del valor razonable, por tanto una reducción de los derechos adquiridos por los trabajadores, en concordancia con la NIIF 2.B44, la entidad valorará el gasto (como menor valor de las ganancias acumuladas, por lo que corresponda hasta al ejercicio 2013) por el valor razonable sin considerar la reducción.

E6.12. Pagos basados en acciones liquidados con instrumentos de patrimonio: modificación de los términos o condiciones de una concesión
Siguiendo con el ejemplo 6.11, consideremos ahora que la modificación del precio de la opción se realiza en la negociación colectiva con los trabajadores del ejercicio 2014. ¿Qué debe contabilizar la entidad A? Dado que la modificación se produce después de la fecha de transición a las NIIF, la entidad A está obligada a aumentar el valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos en $5 por opción, así como los gastos de personal en los estados financieros del ejercicio 2014.

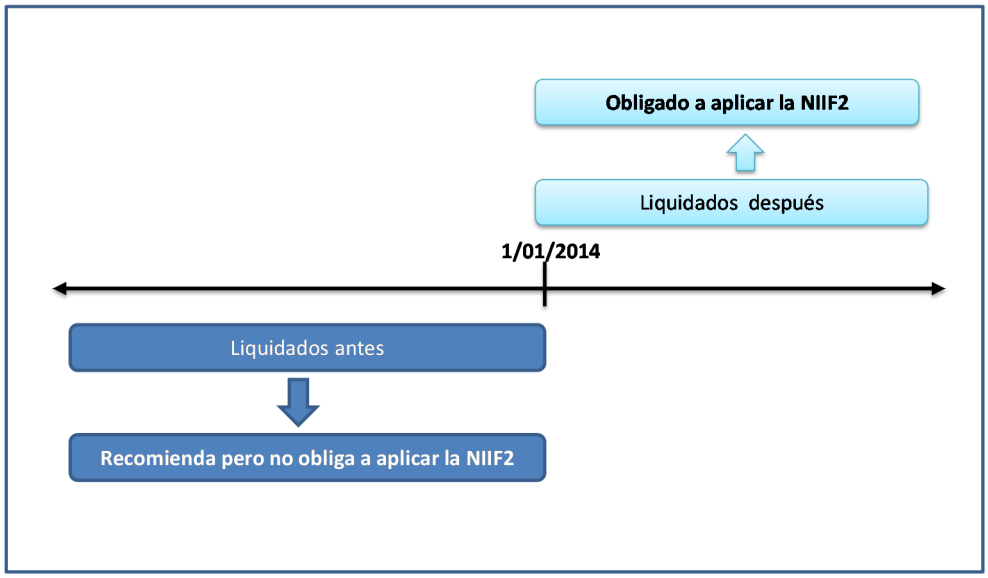
6.2.3. Transacciones con pagos basados en acciones liquidadas en efectivo

La NIIF 1 recomienda pero no se requiere que se aplique la NIIF 2, si los pasivos que surgen de la transacción han sido liquidados antes de la fecha de transición (figura 6.2). Sin embargo, la entidad estará obligada a aplicar la NIIF 2 a todos aquellos que se liquiden con posterioridad. En este caso, la NIIF 2.30 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 en el 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 2 y reconocer las diferencias.

Figura 6.2. Adopción por primera vez de las NIIF. Pagos basados en acciones liquidados en efectivo



Fuente: elaboración propia.

E6.13. Pagos basados en acciones liquidados en efectivo
La entidad A ha firmado el 31 de diciembre de 2011 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 2014, fecha en la que se ejercerá la opción. ¿Qué debe contabilizar la empresa? Debido a que el pasivo derivado de las opciones sobre acciones a los trabajadores tendrá que liquidarse a 31 de diciembre de 2014, posterior a la fecha de la transición (01/01/2014), la empresa estará obligada a aplicar la NIIF 2. Las implicaciones se referirán a medir el pasivo como si se hubiera aplicado la NIIF 2, por tanto, si al cierre de 2013 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 estiman se van a ejercer a la liquidación.

Por otro lado, si se había aplicado con anterioridad la NIIF 2 a los pasivos, no estará obligada a reexpresar la información comparativa si dicha información está relacionada con un periodo o fecha anterior al 7 de noviembre de 2002.

En la mayoría de los casos contenidos en la NIIF 1 se hace mención expresa a que la entidad ha reconocido las transacciones con pagos basados en acciones de acuerdo con sus PCGA, si bien este reconocimiento y/o valoración difieren del indicado por la NIIF 2. 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 NIIF 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. Contratos de seguros

Exención 3. Contratos de seguros

Norma: NIIF 4 *Contratos de seguros*

Exención: se permite aplicar el régimen transitorio que figura en la NIIF 4, igualando de esta manera las condiciones de los adoptantes por primera vez de las NIIF con las de las empresas que, estando ya aplicando NIIF de forma regular, adoptaron en su momento esta NIIF.

6.3.1. Base normativa

Según el resumen técnico de la NIIF 4, su objetivo es especificar la información financiera que debe ofrecer sobre los contratos de seguro, la entidad emisora de dichos contratos (aseguradora), hasta que el IASB complete su proyecto sobre contratos de seguro. Se aplica a todos los contratos de seguro que haya emitido la entidad, así como a los contratos de reaseguro que posea, pero no se aplica a los contratos específicos cubiertos por otras NIIF.

La NIIF 4 contiene una serie de disposiciones transitorias que son aplicables a las entidades que, estando en el ámbito de las NIIF, aplican por primera vez esta norma, y a las entidades adoptantes por primera vez. Dichas disposiciones aligeran y suavizan las exigencias sobre la información a revelar y flexibilizan algunos criterios, posibilitando una aplicación prospectiva de la norma.

6.3.2. Flexibilización de los requerimientos de información

La entidad adoptante por primera vez podrá no aplicar los siguientes requerimientos de información:

- Lo referente a toda la información comparativa, excepto:
  - las políticas contables relativas a los contratos de seguro y a los elementos contables relacionados
  - los activos, pasivos, ingresos, gastos, cobros que proceden de los contratos de seguros.
- La relativa a la información sobre la evolución de las reclamaciones. La norma estipula que hay que dar información sobre la evolución de las reclamaciones recibidas, en el intervalo comprendido desde la primera reclamación relevante, sobre la que hay a la fecha actual incertidumbre del valor y/o momento del pago, sin retrotraerse más allá de 10 años. La disposición transitoria señala que no se precisa dar información más allá de los 5 años anteriores del primer período en el que se aplique la NIIF 4. Si fuera *impracticable*[6] preparar dicha información, se revelará dicha circunstancia en las notas de los estados financieros.

6.3.3. Flexibilización de criterios

La entidad adoptante por primera vez podrá beneficiarse de los siguientes requerimientos de la norma:

- si fuese impracticable aplicar algún criterio concreto relativo al reconocimiento y medición de los contratos de seguros relativos a la información comparativa, la entidad revelará este hecho en notas;
- cuando una entidad aseguradora cambie sus políticas contables sobre pasivos de contratos de seguros, se puede, aunque no sea obligatorio, reclasificar total o parcialmente los activos financieros de la entidad como medidos a valor razonable.

[6] Se entenderá en la acepción dada por la NIC 8, *Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores*, por la que la aplicación de un requisito será ***impracticable*** cuando la entidad no pueda aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo.

6.4. Costo atribuido

Exención 4. Costo atribuido Normas: NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* NIC 38 *Activos Intangibles* NIC 40 *Propiedades de Inversión* NIIF 6 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales* 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.

6.4.1. Ámbito de aplicación y alcance

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, sería menos fiable que los datos actuales a valor razonable.

Conviene aclarar lo que se entiende por *costo atribuido*, para lo que acudimos a la definición contenida en 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, si se utiliza el modelo de costo
- Activos Intangibles, si cumplen los criterios de reconocimiento establecidos en la NIC 38
- Los arrendamientos financieros reconocidos en alguna de las anteriores categorías
- Activos utilizados en la exploración, evaluación, desarrollo o producción de petróleo y gas
- Activos que se utilizan, o eran anteriormente utilizados, en operaciones sujetas a regulación de tarifas.

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;
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.

6.4.2. Aplicación general de la exención

Un adoptante por primera vez podrá medir sus activos a la fecha de transición, recogidos en algunas de las categorías anteriores, siguiendo alguna de las siguientes alternativas:

- Aplicación del valor razonable en el momento de elaborar el ESFA, según la NIIF 13 (ya que esta norma se aplica en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013 y de forma prospectiva) y ese valor sería considerado como costo atribuido en la fecha de transición.
- Si la entidad hubiese revaluado sus activos antes de la fecha de transición, por así haberlo permitido una norma gubernamental local (con las limitaciones temporales de dicha norma legal)[7], podrá considerarlo como costo atribuido, si dichos valores son *sustancialmente comparables*[8] con:

[7] Las revaluaciones de activos en un ámbito de PCGA suele obedecer a la existencia de una norma legal que permite, bajo determinadas premisas, actualizar los valores de determinados activos no corrientes. Hay países en los que ha habido más de una norma que permitía la revaluación de activos en diferentes periodos, más o menos cercanos o lejanos en el tiempo. En nuestra opinión, entendemos que a efectos de

- el valor razonable de los elementos, o
- su costo ajustado a índices de actualización.

- Si hubiese acaecido algún evento *relevante y específico*[9] 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 evento, permitiendo la norma, excepcionalmente, que el mismo pueda tener lugar en el periodo comprendido entre la fecha de transición y la fecha de presentación de los primeros estados financieros completos según NIIF, en cuyo caso los ajustes que se pudieran poner de manifiesto por adoptar como costo atribuido el valor razonable se imputarán a ganancias acumuladas.

---

esta norma siempre sería válida la última revaluación que se hubiese hecho, siempre y cuando las circunstancias de mercado entre el momento de la revaluación y la fecha de transición a las NIIF no hubiesen cambiado significativamente.

[8] 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.

[9] Las características de relevante y específico no figuran de forma expresa 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 relacionarse son sus *stakeholders*.

E6.14. Costo atribuido: alternativas de contabilización a partir de la exención de costo atribuido

Situación planteada			
El 1 de enero de 2012 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 2013 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 superavit 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 01/01/2013 (tras la depreciación del año)	570.000		600.000-600.000/20
al 01/01/2014 (tras la depreciación del año)	540.000		570.000-600.000/20
al 01/01/2014 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 de esta entidad es el	01/01/2014		
Valor de mercado al 01/01/2014 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 NIIF 1: 1) valor razonable a la fecha de transición, 2) revaluación según PCGA anteriores, 3)aplicación retrospectiva de la NIC 16.-

Opción 1) *Valor razonable a la fecha de transición: 01/01/2014*	Db.	Cr.	
Por la adaptación del valor neto según libros al valor razonable			
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
Por la reversión de la revaluación anterior			
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)*			
Se reconoce el activo al valor de la revaluación según PCGA local			
Edificio industrial	200.000		800.000-600.000
Depreciación acumulada edificio	60.000		30.000+30.000
Ganancias acumuladas		260.000	
Se recalcula la depreciación sobre la vida útil real del activo bajo NIIF			
Ganancias acumuladas	*18.182*		
Depreciación acumulada edificio		18.182	800.000/44
Se elimina las valorizaciones locales			
Superávit por valorizaciones	260.000		
Valorizaciones		260.000	
Opción 3) *Aplicación retroactiva de la NIC 16, habiéndose efectuado previamente la revalorización el 01/01/2013*			
Se estima que la vida útil del edificio es de 45 años			
Por la reversión de la revaluación anterior			
Superávit por valorizaciones	260.000		800.000-540.000
Valorizaciones		260.000	
Se recalcula la depreciación sobre la vida útil real del activo bajo NIIF			
Depreciación acumulada edificio	33.333		60.000- ((600.000/45)*2)
Ganancias acumuladas		33.333	

6.4.3. Exención para los activos de petróleo y gas

Los activos específicos de las actividades de exploración y evaluación de petróleo y gas se regulan en la NIIF 6 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales*. Según algunos PCGA esos activos, junto con los costos de desarrollo, se contabilizan, en las fases de desarrollo y producción, en centros de costos conjuntos por áreas geográficas.

El adoptante por primera vez de las NIIF puede optar por medir los activos y pasivos de las actividades de petróleo y gas con las siguientes bases, según el tipo de activo de que se trate:

1. Activos de exploración y evaluación: por los valores netos según PCGA, y a la fecha de transición comprobar si hay deterioro según la NIIF 6.
2. Activos en la fase de desarrollo y producción: por los valores netos según PCGA, y a la fecha de transición comprobar si hay deterioro según NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*.

En ambos casos, 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. Si la entidad hubiese depreciado estos activos sobre bases no apropiadas estaríamos a lo dicho en el capítulo 5.1.

E6.15. 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 31/12/2013 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 las NIIF de esta entidad es el	01/01/2014	
A la fecha de transición se requiere valorar los activos según la exención de la NIIF 1		
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:		
	Db.	Cr.
Costos de desarrollo y exploración		50
Instalaciones gasísticas		300
Ganancias acumuladas	350	

Asimismo, al referirse la norma a los valores según PCGA, se refiere a costos netos de depreciación acumulada, que pueden ser coincidentes con las NIIF o no. Por tanto, los valores según PCGA no se modificarán excepto que exista alguna incorrección u error, en cuyo caso se le daría tratamiento como tal, según NIC 8.42.

6.4.4. Exención para los activos utilizados en operaciones sujetas a regulación de tarifa

Se entiende como operaciones sujetas a regulación de tarifa aquellas que proporcionan bienes o servicios a clientes a precios (es decir, tarifas) establecidos por un organismo autorizado, con poder para establecer tarifas que obliguen a los clientes y que están diseñadas para recuperar los costos específicos en que incurre la entidad al proporcionar los bienes o servicios regulados y obtener un rendimiento especificado.

Este tipo de activos pueden incluir costos que se capitalizaron porque los PCGA lo permiten, pero según NIIF no cumplirían las condiciones para su activación. Un adoptante por primera vez puede optar por utilizar como costo atribuido los valores netos de esos activos según PCGA, sin necesidad de ajuste alguno. Habría que hacer a la fecha de transición un análisis sobre el posible deterioro de valor, según la NIC 36.

Asimismo, al referirse la norma a los valores según PCGA, se refiere a costos netos de depreciación acumulada, que pueden ser coincidentes con las NIIF o no. Por tanto, los valores según PCGA no se modificarán excepto que exista alguna incorrección u error, en cuyo caso se le daría tratamiento como tal según NIC 8.42. Si la entidad hubiese depreciado estos activos sobre bases no apropiadas estaríamos a lo dicho en el capítulo 5.1.

6.5. Arrendamientos

Exención 5. Arrendamientos

Norma: NIC 17 *Arrendamientos*

CINIIF 4 *Determinación de si un acuerdo contiene un arrendamiento*

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 norma de arrendamiento no contiene exenciones generales, pero si dos casuísticas 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.

6.5.1. 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 cuando estamos ante un contrato que tiene un componente de arrendamiento. La CINIIF 4 se emitió en 2004 para aclarar la casuística puesta de manifiesto por los anteriores hechos.

El adoptante por primera vez puede aplicar la disposición transitoria de la mencionada interpretación, por cuanto 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 las NIIF, 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

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:

Fecha de formalización	01/01/2012;	Plazo inicial	4	años	
Cuota anual del contrato	200.000	incluye todos los conceptos relacionados anteriormente			
Tasa de interés incremental	8%				
Garantía prestada por el proveedor:	el rendimiento medio de la máquinaria será de, al menos, de un 80%				
* *Si el rendimiento fuese < 80%* →	la entidad L podrá rescindir el contrato y no pagar la última cuota				
* *Si el rendimiento fuese > 90%* →	el contrato se renueva de forma automática durante otros 4 años				

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.

Fecha de transición a las NIIF de esta entidad es el			01/01/2014		

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

Durante los dos ejercicios comprendidos entre el 01/01/2012 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 01/01/2014, 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 NIIF 1 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				689.597
1	01/01/2013	120.000	55.168	64.832	624.764
2	01/01/2014	120.000	49.981	70.019	554.746
3	01/01/2015	120.000	44.380	75.620	479.125
4	01/01/2016	120.000	38.330	81.670	397.455
5	01/01/2017	120.000	31.796	88.204	309.252
6	01/01/2018	120.000	24.740	95.260	213.992
7	01/01/2019	120.000	17.119	102.881	111.111
8	01/01/2020	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		*Efecto neto en ganancias acum.*
Ganancias acumuladas por intereses	105.149		55.168+49.981	
Ganancias acumuladas por cuotas		240.000	120.000+120.000	37.548
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 01/01/2016 y el otro el 01/01/2020). 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 NIC 37, concluyéndose que el segundo pago no se recogería, y el primero si, debidamente actualizado al 8%.

Nota sobre el ejemplo 6.16: este ejemplo tiene una doble vertiente, por una parte refleja la aplicación retroactiva de la NIC 17 *Arrendamientos*, norma sobre la cual no hay excepciones ni exenciones en la aplicación de las NIIF completas. Por otra parte, trata sobre la aplicación de la CINIIF 4, ya que incluye el análisis que hay que hacer sobre la existencia de más de un componente de un contrato, ya que según los PCGA el arrendatario solo contempla un componente y, como consecuencia de la adopción de las NIIF y de la excepción que estamos tratando, y según las NIIF estamos distinguiendo dos componentes separados.

6.5.2. 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 NIIF 1.10), lo que implica, si anteriormente no los tenían reconocidos, determinar su valor entre el menor de (NIC 17.20 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 el activo capitalizado según un arrendamiento financiero a valor razonable a la fecha de la transición, haciéndolo de acuerdo con la exención opcional contenida en la NIIF 1 sobre costo atribuido (apartado 6.4), y dado que la NIIF 13 no es aplicable a transacciones de arrendamiento que queden dentro del alcance de la NIC 17 *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 NIIF 13.

E6.17. Arrendamientos: falta de información valores iniciales

Situación planteada

El 1 de enero de 2011 la entidad L arrienda material de laboratorio para su actividad. El contrato de arrendamiento presenta las siguientes condiciones:

Inicio de contrato	01/01/2011				
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	01/01/2014				

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 NIC 17 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 NIIF 1 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:

Período	*Alquiler*	*Intereses*	*Amortización*	*Costo amortizado*
01-01-11				5.898,9
31-12-11	1.458,0	442,4	1.015,6	4.883,3
31-12-12	1.458,0	366,2	1.091,8	3.791,6
31-12-13	1.458,0	284,4	1.173,6	2.617,9
31-12-14	1.458,0	196,3	1.261,7	1.356,3
02-01-15	1.458,0	101,7	1.356,3	0,0

A la fecha de transición se contabilizaría lo siguiente:

	Db	Cr			
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				

6.6. Diferencias de conversión

Exención 6. Diferencias de conversión
Norma: NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*
Exención: se permite no calcular de forma retroactiva las diferencias de cambio relacionadas con operaciones en el extranjero.

6.6.1. Base normativa

Según el resumen técnico de la NIC 21, su objetivo es prescribir 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. Los principales problemas 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.

6.6.2. 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 las NIIF, 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.

Las diferencias de conversión surgidas como consecuencia de que la entidad utilice una moneda de presentación diferente a la funcional también se podrán acoger a la exención.

E6.18. Diferencias de conversión
La entidad E mantiene un negocio en el extranjero, el cual ha originado hasta el 31/12/2013 unas diferencias de conversión acreedoras de 150.000, clasificadas en una partida específica dentro del patrimonio neto. La fecha de transición a las NIIF es el 01/01/2014. ¿Qué tratamiento se le da a las diferencias de conversión? Dado que la entidad 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 01/01/2014 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 31/12/2014 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)

6.7. Inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas

Exención 7. Inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas

Norma: NIC 27 *Estados Financieros 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.

6.7.1. Base normativa

Según el resumen técnico de la NIC 27, su objetivo es prescribir los requerimientos de contabilización e información a revelar para inversiones en subsidiarias, negocios

conjuntos y asociadas cuando una entidad prepara estados financieros separados. Las NIIF no requieren 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 han de aplicar todas las NIIF.

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

- al costo, o
- de acuerdo con la NIIF 9.

6.7.2. 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 NIC 27. El adoptante por primera vez, a la fecha de transición, puede optar por el registro según costo atribuido. Para medir el costo atribuido de estas inversiones se puede optar por las siguientes alternativas:

- valor razonable según NIIF 9, determinado a la fecha de transición, contenidos en los estados financieros separados de la entidad;
- valor en libros[10] según PCGA anteriores, contenidos en los estados financieros separados de la entidad.

La opción de costo atribuido es aplicable inversión a inversión, no teniendo que optar en conjunto por una de las dos opciones anteriores.

[10] En Colombia el valor en libros de las inversiones en controladas (subordinadas) 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), más
- ajustes por aplicación del método de participación patrimonial,
- al subtotal resultante se le suma la revaluación o se le resta la provisión, determinada como la diferencia entre el subtotal anterior y el valor patrimonial contable de la controlada.

E6.19. Inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas

La entidad I adquirió en 2011 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 I por 38.000. Desde la compra no se han realizado más operaciones de compra o venta sobre los títulos de S.
La fecha de transición a las NIIF es el 01/01/2014. ¿Qué tratamiento se le da a la inversión en S registrada en los estados financieros separados de I?

La entidad I, si hubiese aplicado la NIC 27 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 35.000. 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 las NIIF.

E6.20. Inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas

La compañía X compró el 15 de julio de 2002 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 se contabilizó 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 2013. 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 2014, ¿qué tratamiento y por cuál 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 coste 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).

En el caso de no acogerse a la citada exención, el valor de la inversión en la subsidiaria sería el valor de costo, es decir, $120.000 (que sería el costo de adquisición, que contablemente se desagregó como inversión por 100.000 y como crédito mercantil por 20.000) , por lo que procedería la baja del resto de conceptos adicionados a la inversión según PCGA, 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	

El crédito mercantil se consideraría como mayor valor de la inversión:

Cuenta	Debe	Haber
Inversiones en subsidiarias	$ 20.000	
Crédito mercantil		$ 20.000

6.8. Activos y pasivos en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas

Exención 8. Activos y pasivos en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas
Norma: NIC 27 *Estados Financieros Separados*
Exención: se simplifican los requerimientos de aplicación por primera vez de las NIIF cuando una subsidiaria, un negocio conjunto o una asociada las adopta posteriormente a su controladora.

Esta exención es aplicable cuando la compañía controladora y la subsidiaria (o negocio conjunto, o asociada) adoptan por primera vez las NIIF en fechas diferentes. Por tanto, lo que aquí se comenta no es aplicable cuando ambas adoptan las NIIF por primera vez en el mismo momento.

El objetivo de la exención es evitar tener a la misma fecha dos conjuntos de estados financieros según NIIF con saldos diferentes, lo cual sería costoso para la entidad y confuso para los usuarios.

6.8.1. La subsidiaria adopta por primera vez posteriormente a la matriz

Cuando la subsidiaria adopta por primera vez las NIIF con posterioridad a la matriz, se permite seleccionar entre dos bases de medición en los estados financieros de la subsidiaria:

- Los valores en libros que se hubieran incluido en los estados financieros consolidados de la controladora (en consonancia a lo comentado en el numeral 3 y según la NIIF 1.3.c), basados en la fecha de transición a las NIIF de la controladora, si no se hicieron ajustes de consolidación y por los efectos de la combinación de negocios por la que la controladora adquirió a la subsidiaria. Puede haber excepciones en esos valores si, por ejemplo, se hubieran registrado deterioros posteriormente a la fecha de transición de la controladora. Esto es coherente con lo comentado en el numeral 3, por cuanto "(…) tendrán la consideración de estados financieros por primera vez según NIIF, si los emitidos previamente lo hicieron según NIIF completas, pero solo para uso interno o al objeto de su empleo en la consolidación (…)".
- Los valores en libros requeridos por la NIIF, basados en la fecha de transición a las NIIF de la subsidiaria.

Los valores de ambas alternativas pueden diferir, tanto por las diferentes fechas de adopción que afecta a las exenciones y mediciones, como por políticas contables

diferentes utilizadas por la controladora y por la subsidiaria, al poder seleccionar diferentes alternativas que ofrecen las propias NIIF.

Si no existiera esta exención la subsidiaria estaría obligada a llevar en paralelo dos registros contables: uno a efectos de remisión de información para el consolidado basado en la fecha de transición de la controladora, y otro para sus propios estados financieros basados en su fecha de transición.

Para activos y pasivos de negocios conjuntos y asociadas, las alternativas son análogas a las comentadas.

E6.21. Activos y pasivos en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas
La compañía Y, que presenta su información financiera bajo NIIF, prepara sus primeros estados financieros consolidados al 31 de diciembre de 2012. La compañía Y tiene una subsidiaria (la compañía T) controlada al 100%. T presenta su información financiera según PCGA, pero al objeto de consolidar con Y, prepara un juego de información financiera completa según NIIF (utilizando las mismas políticas contables que Y), si bien solo tiene trascendencia interna. Posteriormente, se toma la decisión, en el grupo controlado por Y, que la subsidiaria presentaría de forma oficial su información financiera completa según NIIF al 31 de diciembre de 2015, siendo su fecha de transición el 1 de enero de 2014. ¿Qué valores lucirían en el ESFA de la compañía T? Suponemos que la entidad T se acoge a esta exención, por la que se simplifican los requerimientos de aplicación por primera vez de las NIIF cuando una subsidiaria, un negocio conjunto o una asociada las adopta posteriormente a su controladora, los valores en el ESFA de sus activos y pasivos serán los mismos que figuren, al 1 de enero de 2014, en el estado de posición financiera consolidado de la controladora Y, excepto por los ajustes de consolidación, y basados en la fecha de transición de Y. Si no se acogiese a la exención, entonces T mediría todos sus activos y pasivos según NIIF a su propia fecha de referencia, el 1 de enero de 2014, si bien esto no cambiaría los valores que de T estuviesen en los estados consolidados de la controladora Y.

6.8.2. La controladora adopta por primera vez posteriormente a la subsidiaria

Cuando la controladora adopta por primera vez las NIIF con posterioridad a la subsidiaria, para los estados financieros consolidados se tomarán los activos y pasivos de la subsidiaria por el valor que aparece en sus estados financieros, después de los ajustes de consolidación y por los efectos de la combinación de negocios en la cual la controladora adquirió la subsidiaria. Esto es lógico, ya que los valores en libros de la subsidiaria ya están adaptados a las NIIF.

Este segundo caso, más que una exención, es un requerimiento, ya que la norma no exime de nada en este caso.

Al igual que en el caso anterior, para activos y pasivos de negocios conjuntos y asociadas, las alternativas son análogas a las comentadas.

6.9. Instrumentos financieros compuestos

Exención 9. Instrumentos financieros compuestos

Norma: NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*

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 NIC 32 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. Son ejemplos de instrumentos financieros compuestos: la deuda convertible en acciones (bonos, obligaciones, etc.) y las acciones sin voto y las acciones privilegiadas bajo determinadas circunstancias.

El criterio general de la NIIF 1 requeriría a la fecha de transición, al adoptante por primera vez, aplicar retroactivamente la NIC 32 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 NIC 32 implicaría la separación de dos porciones del patrimonio; una estaría constituida por las ganancias acumuladas, que sería equivalente al total de los intereses totales 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 las NIIF 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.

E6.22. Instrumentos financieros compuestos

Situación planteada

La entidad F emitió el 1 de enero de 2009 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	31/12/2013				
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%					8%
Fecha de transición a las NIIF de esta entidad es el		01/01/2014			

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 NIIF es preciso separar las 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 al 8%:

		Fechas	Pagos de intereses y principal	Valor actual de intereses y principal	
	1	31/12/2009	50.000	46.296	
	2	31/12/2010	50.000	42.867	
	3	31/12/2011	50.000	39.692	
	4	31/12/2012	50.000	36.751	
	5	31/12/2013	1.050.000	714.612	
			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 el nominal a efectos de la acumulación de los intereses del pasivo. A continuación construimos el cuadro de la vida del pasivo a costo amortizado:

		Fechas	Intereses acumulados	Pagos	Costo amortizado
	0	01/01/2009			880.219
	1	31/12/2009	70.417	50.000	900.636
	2	31/12/2010	72.051	50.000	922.687
	3	31/12/2011	73.815	50.000	946.502
	4	31/12/2012	75.720	50.000	972.222
	5	31/12/2013	77.778	1.050.000	0
			369.781		

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				
	1.000.000				

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.

6.10. Designación de instrumentos financieros reconocidos previamente

Exención 10. Designación[11] de instrumentos financieros reconocidos previamente
Norma: NIIF 9 *Instrumentos Financieros*
NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*
Exención: permite clasificar cualquier tipo de activos y pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados a la fecha de transición. También permite utilizar el valor razonable de activos financieros como nuevo costo amortizado en determinadas circunstancias.

6.10.1. Exención en la clasificación

La NIIF 1 provee de flexibilidad a la aplicación de las NIIF referentes a los instrumentos de negocio a través de diversas exenciones. En la que estamos tratando, lo que permite es un mayor margen de decisión a los gestores de las compañías a la hora de clasificar los instrumentos financieros tanto de activo como de pasivo, y siempre de forma coherente con los objetivos de, en este caso, la NIIF 9.

En la dirección indicada, se permite en la fecha de transición lo siguiente:

- Designar cualquier pasivo financiero como a valor razonable con cambios en resultados, cumpliendo alguno de los requisitos que a su vez establece la NIIF 9, que son:
    - eliminar o reducir significativamente alguna incongruencia en la medición o el reconocimiento (asimetría contable) que, de otra forma, pudieran surgir utilizando otros criterios;
    - gestionar un grupo de activos y/o pasivos financieros con base en el valor razonable, de acuerdo con una estrategia de inversión o de gestión de riesgos, y de la cual se provea de información al personal clave de una compañía.
- Designar cualquier activo financiero como a valor razonable con cambios en resultados, con los mismos requerimientos que para los pasivos financieros.
- Designar una inversión en un instrumento de patrimonio como a valor razonable con cambios en Otro Resultado Integral, siempre y cuando:
    - no sea mantenida para negociar

[11] El término *designación* lo utiliza la norma en el sentido de señalar a algo para determinado fin y, concretamente, para designar partidas como a valor razonable con cambios en resultados e instrumentos de cobertura. En consistencia con lo anterior, también utilizamos el término para referirnos a la clasificación de instrumentos financieros.

- no sea una contraprestación contingente de un adquirente en una combinación de negocio.

6.10.2. Exención en la medición

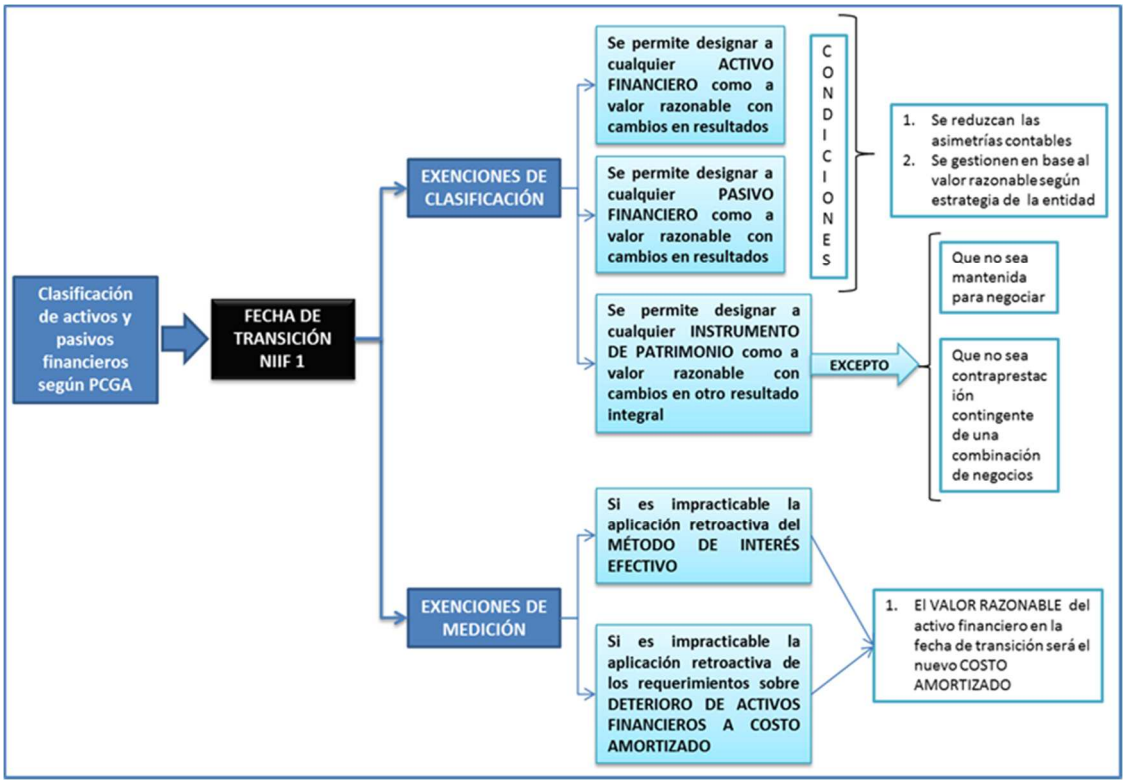
A la fecha de transición, para recalcular el costo amortizado de los activos financieros así medidos, puede ocurrir que sea impracticable la aplicación retroactiva para la realización de dicho cálculo de:

- el método del interés efectivo, o
- la aplicación de los requerimientos sobre deterioro del valor e incobrabilidad de activos financieros medidos a costo amortizado requeridos por la NIC 39.

En dichos casos el valor razonable del activo financiero a la fecha de transición será el nuevo costo amortizado de dicho activo financiero.

Esquematizamos el contenido de estas exenciones en la figura 4.4.

Figura 6.3. Exenciones sobre designación y medición de instrumentos financieros a valor razonable



Fuente: elaboración propia.

6.11. Medición al valor razonable de activos o pasivos financieros en el reconocimiento inicial

Exención 11. Medición al valor razonable de activos o pasivos financieros en el reconocimiento inicial
Norma: NIIF 9 *Instrumentos Financieros*
Exención: permite no medir a valor razonable un instrumento financiero cuyo valor en el reconocimiento inicial no coincida con el valor razonable en ese momento.

La regla general que establece la NIIF 1 es que las políticas contables que utilizará una entidad adoptante por primera vez cumplirán con cada NIIF vigente al final del primer periodo sobre el que informe según las NIIF, y que las disposiciones transitorias contenidas en otras NIIF no serán de aplicación para entidades que estén en proceso de adopción por primera vez.

Sin perjuicio del párrafo anterior, esta exención permite aplicar de forma prospectiva y, para transacciones a partir de la fecha de transición, los requerimientos de la NIIF 9 cuando el precio de transacción de un instrumento financiero no coincide con su valor razonable en el reconocimiento inicial (NIIF 9, B5.1.2A).

La mejor evidencia del valor razonable de un instrumento financiero al inicio es el precio de transacción, que a su vez es el valor razonable de la contraprestación entregada o recibida. Puede ocurrir que dicho precio difiera del valor razonable en el momento del reconocimiento, por la intervención de algún factor que puedan estar considerando los intervinientes en la transacción y que no sea explícito ni observable de forma directa. En estos casos, el instrumento financiero objeto de la transacción se contabilizará en función de cómo se evidencie el valor razonable:

- si el valor razonable se obtiene por un precio cotizado de un activo o pasivo financiero idéntico al que se ha transaccionado, o a través de una técnica de medición que utiliza datos de mercado observables, entonces la diferencia en cuestión se contabiliza en el reconocimiento inicial como un ingreso o un gasto en el estado de resultados.
- en el resto de los casos, la diferencia no se ajusta al inicio, sino que se difiere en el tiempo, y se irá imputando a resultados en la medida que se vaya poniendo de manifiesto el cambio del factor que tuvieran en cuenta los intervinientes en la transacción en su momento. Se contempla como factor el mero transcurrir del tiempo.

En definitiva, la exención se concreta en el segundo de los casos descritos, ya que el valor del instrumento financiero en el ESFA no sería el valor razonable, sino el del precio de la transacción.

6.12. Pasivos por desmantelamiento incluidos en el costo de propiedades, planta y equipo

Exención 12. Pasivos por desmantelamiento incluidos en el costo de propiedades, planta y equipo

Normas: NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*

NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*

CINIIF 1 *Cambios en pasivos existentes por desmantelamiento, restauración y similares*

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 (NIC 16.16), siendo la contrapartida una provisión que se cuantificará según la NIC 37.

Posteriormente se emitió la CINIIF 1, vigente desde el 1 de septiembre de 2004, como una guía para aclarar el tratamiento de los cambios en la medición del pasivo existente por retiro, restauración y similares, que se derivaban de cambios en los plazos estimados, en los flujos de caja estimados para la cancelación de la obligación, o en el cambio de la tasa de descuento. Si el activo sigue el modelo del costo, el efecto de los cambios se añade o se detrae 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. Si el activo sigue el modelo de revaluación, el efecto de los cambios modificará la revaluación o devaluación reconocida previamente, de tal forma que, en general:

- una disminución en el pasivo se reconocerá en otro resultado integral e incrementará el superávit de revaluación en el patrimonio; y
- un aumento en el pasivo se reconocerá en resultados.

La aplicación 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 de la CINIIF 1 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 NIIF 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 calculado 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 riesgo[12] 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.

[12] Las NIIF 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.

E6.23. 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 31/12/2003. 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 las NIIF de esta entidad es el		01/01/2014		

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 01/01/2004 la compañía hace una reestimación de cuánto será el costo de la rehabilitación al 31/12/2028, 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 NIIF, 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 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)x10		
Tras los cálculos anteriores el ajuste a efectuar sería el siguiente:					
		Db	Cr		
	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 31/12/2013, 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.

Cabe la posibilidad 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.

Hasta ahora nos hemos referido a los activos acogidos al modelo del costo, si estuviésemos en el modelo de revaluación, entonces se debería tener en cuenta que el activo a valor razonable debería ser el importe bruto antes de la consideración de los costos de desmantelamiento, llevándose cualquier ajuste del pasivo a ganancias acumuladas y sin adicionarse al valor del activo.

6.12.3. Exención para el caso de activos de petróleo y gas

Nos referimos a los activos de petróleo y gas que se acogieron a la exención de costo atribuido. En primer lugar recordemos que al referirnos en este caso a los activos de petróleo y gas (no de otras industrias extractivas). Estos no comprenden la totalidad de los activos, sino aquellos afectos a las fases de desarrollo y producción, que además están registrados en centros de costos que comprenden áreas geográficas, en las que generalmente hay más de una explotación productiva.

Cuando estamos ante estos activos no es de aplicación la exención general, sino que la entidad tendrá que:

- medir los pasivos por desmantelamiento, retiro y rehabilitación a la fecha de transición a las NIIF de acuerdo con la NIC 37, y
- reconocer contra ganancias acumuladas cualquier diferencia entre ese valor y el contabilizado de los pasivos en la fecha de transición a las NIIF determinados conforme a los PCGA anteriores de la entidad.

Como se observa, lo que cambia respecto a la exención general sería el paso segundo de la misma, que consistía en estimar, a partir de la provisión calculada a la fecha de transición, cuál sería el activo por desmantelamiento en el origen de la operación. En el caso de actividades de petróleo y gas, el activo hay que estimarlo de forma retroactiva y no partir de la fecha de transición.

6.13. Activos financieros o activos intangibles contabilizados de acuerdo con la CINIIF 12

Exención 13. Activos financieros o activos intangibles contabilizados de acuerdo con la CINIIF 12

Normas: CINIIF 12 *Acuerdos de concesión de servicios*

Exención: habilita al uso del régimen transitorio contemplado en la CINIIF 12, por el que se pueden reconocer a la fecha de transición los valores, previa clasificación entre

activos intangibles y financieros, según PCGA y no tener que aplicar retroactivamente la norma.

6.13.1. 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, los 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 CINIIF 12, vigente desde el 1 de enero de 2008, se ocupa de la contabilización del operador y no la del concedente de esos acuerdos (la NICSP 32 se ocupa de la contabilización de concesiones desde la perspectiva del concedente). 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.

6.13.2. Exención general

La exención respecto a la CINIIF 12 consiste en que la aplicación del régimen transitorio previsto en la norma (CINIIF 12.29-30) para aquellas entidades que ya venían aplicando NIIF, se haga extensiva a los adoptantes por primera vez. El régimen transitorio 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 interpretación, por lo que la retroactividad se hace muy compleja y limitada al ser la información igualmente antigua y seguramente incompleta.

La aplicación de esta norma exige retroactividad, excepto que sea impracticable su aplicación al comienzo del período más antiguo, por lo que el concesionario deberá:

- reconocer los activos financieros y/o activos intangibles que existieran al inicio del periodo más antiguo presentado según PCGA, reclasificándolos en la fecha de transición entre ambos componentes;
- utilizar los anteriores valores en libros (según PCGA) de esos activos financieros e intangibles como sus valores en libros a la fecha de transición, es decir, sin volver a medirlos;
- realizar el pertinente análisis de deterioro en la fecha de transición, o si eso no fuera posible, al inicio del periodo corriente de presentación de información financiera.

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

E6.24. Acuerdos de concesión de servicios
La entidad CP es el operador de una carretera de peaje desde el año 2000. Dicha carretera se reconoció en el estado de posición financiera de CP como Propiedades, Planta y Equipo. La entidad decide adoptar las NIIF, siendo su fecha de transición el 1 de enero de 2014. ¿Qué tratamiento recibiría este evento en el ESFA? Dada la antigüedad de la concesión no es posible la aplicación retroactiva de la CINIIF 12, por tanto lo que procedería es: • la entidad CP reclasificará en el ESFA el valor contable de la carretera según PCGA como activo intangible; • el operador aplicará entonces la prueba de deterioro al activo intangible, de acuerdo con la NIC 36, a la fecha de transición. Si no se puede aplicar la prueba de deterioro a esa fecha, se realizará al inicio del periodo siguiente.

6.14. Costos por préstamos

Exención 14. Costos por préstamos
Normas: NIC 23 *Costos por Préstamos*
Exención: permite la aplicación prospectiva de la capitalización de intereses de préstamos.

6.14.1. Base normativa

La NIC 23 *Costos por Préstamos* establece como principio básico que "los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto forman parte del costo de dichos activos. Los demás costos por préstamos se reconocen como gastos". Son activos aptos,

- inventarios cuyo periodo de fabricación sea a largo plazo
- fábricas de manufactura
- instalaciones de producción eléctrica
- activos intangibles
- propiedades de inversión.

Los activos que ya están preparados para su uso o para la venta no son activos aptos. La NIC 23, en su versión de 2007, que fija su aplicación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009, en su régimen transitorio prevé dos salvedades:

1. Permite la aplicación prospectiva de la norma si representa un cambio en sus políticas contables, es decir, se capitalizarán los costos por préstamos relacionados con los activos aptos cuya fecha de inicio de la capitalización[13] sea la fecha de entrada en vigor de la norma o posterior.
2. Permite la aplicación anticipada de la norma, designando cualquier fecha anterior a la de su entrada en vigor y aplicando la norma a los costos por préstamos relacionados con todos los activos aptos para los que la fecha de inicio de la capitalización sea dicha fecha.

6.14.2. Exención general

La NIIF 1 permite a una entidad adoptante por primera vez aplicar el régimen transitorio descrito anteriormente para la NIC 23, lo cual implica que podrá elegir entre las siguientes opciones:

- Contabilizar los costos por préstamos como si siempre hubiese estado aplicando la NIC 23, es decir, una retroactividad total. Dado que se observó que esta opción iba a ser muy costosa, se habilitó el régimen transitorio que se traduce en las opciones que se describen a continuación.
- Comenzar la aplicación de la capitalización de los costos por préstamos a partir de la fecha de transición, esto es una aplicación prospectiva.

[13] La fecha de inicio para la capitalización es aquella en que la entidad cumple por primera vez todas y cada una de las siguientes condiciones: (a) incurre en desembolsos en relación con el activo; (b) incurre en costos por préstamos; y (c) lleva a cabo las actividades necesarias para preparar al activo para el uso al que está destinado o para su venta.

- Determinar una fecha anterior a la de transición a partir de la cual aplicar la capitalización de los costos por préstamos a todos los activos aptos (retroactividad parcial). En este caso, a diferencia de otras exenciones, no se permite que se aplique la exención a unos activos sí y a otros no, sino que, tomada la opción, la misma se ha de aplicar a la totalidad de los activos aptos.

Si se hubiese optado por el costo atribuido para medir los activos aptos, los costos por préstamos previos a dicho valor no se considerarán, y se comenzará su capitalización a partir de la fecha en la que se ha determinado el costo atribuido.

En este caso se tendrán que revelar los costos por préstamos incurridos en el periodo, no siendo necesario desglosar los costos acumulados previos.

6.14.3. Casos específicos

En esta exención se plantean dos cuestiones que se pueden dar y sobre las que se ha de determinar un criterio a seguir:

- ¿Qué se hace con los activos aptos que ya venían capitalizando costos por préstamos por permitirlo los PCGA previos? Independientemente de que el método para su capitalización fuese distinto al determinado por las NIIF, se reconocerán en cualquier caso en el ESFA, sin ser objeto de ajuste alguno ni retrocesión.
- ¿Qué ocurre con los activos aptos que se encontraban en construcción a la fecha de transición o a la fecha decidida por la entidad para comienzo de aplicar la NIC 23? En este caso, la conclusión también es muy clara, ya que se capitalizarán los costos por préstamos a partir de dicha fecha, independientemente de si antes no lo habían hecho.

E6.25. Costos por préstamos – exención general

Situación planteada

La entidad CP tiene al 31/12/2013 en sus libros los siguientes activos:

*	Inventarios cuyo proceso de fabricación es inferior a un año	400.000
*	Inventarios cuyo proceso de fabricación es superior a un año	600.000
*	Una fábrica en construcción, que se inició en 2012, y está previsto finalice en 2015 (no incluye costos financieros)	800.000

Los PCGA permiten capitalizar costos por préstamos para las propiedades, plantas y equipos aplicando una tasa fijada previa de un 6% (equivalente a la tasa media de los costos financieros de toda la entidad), independientemente que para la construcción de la fábrica se firmó un préstamo específico para tal fin al 4%. Eso implica que en el cierre de 2013 se han capitalizado costos financieros por 48.000 adicionales como mayor valor del activo en curso.

Esta norma de los PCGA no es aplicable a los inventarios, para las que la entidad CP mantiene un crédito al 9% para su financiación, del mismo importe que el saldo en libros de las inventarios.

Fecha de transición a las NIIF de esta entidad es el 01/01/2014

A la fecha de transición, realizar los ajustes que procedan

La entidad CP opta por la exención de aplicar la NIC 23 a partir de la fecha de transición, por lo que para cada uno de los activos en cuestión habría que hacer lo siguiente:

* *Inventarios cuyo proceso de fabricación es inferior a un año*

Al no ser activos aptos, no se pueden capitalizar costos por préstamos, por lo que no habría que hacer nada.

* *Inventarios cuyo proceso de fabricación es superior a un año*

En este caso estamos ante activos aptos, por lo que habrá que comenzar a capitalizar los costos por préstamos a partir del 01/01/2014, pero antes no hay que hacer ajuste alguno.

* *Fábrica en construcción*

En este caso ya se estaban activando costos por préstamos, pero el método utilizado no es coherente con la NIC 23. Aún así se reconocerá en el ESFA un valor de la fábrica en curso compuesto por los siguientes conceptos:

Costos incurridos en el montaje de la fábrica	800.000	
Costos por préstamos según PCGA	48.000	800.000x6%
Total saldo en ESFA	848.000	

Contabilización al 31/12/2014 (suponemos que los saldos no han variado)

Un año después sobre los activos anteriores ya se le aplica plenamente la NIC 23, por lo que tendremos lo siguiente:

* *Inventarios cuyo proceso de fabricación es inferior a un año*

Estos inventarios siguen sin poder capitalizar costos por préstamos.

* *Inventarios cuyo proceso de fabricación es superior a un año*

En 2014 ya se le adicionarán los costos por préstamos. Dado que tienen una financiación específica se le adicionan los intereses de la misma, es decir:

Costos por préstamos para inventarios a largo	54.000	600.000x9%

El apunte contable sería:

	Db	Cr
Inventarios	54.000,0	
Costos financieros		54.000,0

* *Fábrica en construcción*

En 2014 se continúan capitalizando costos por préstamos, pero ya según NIC 23 y no según PCGA. Por tanto, se aplicarán los costos financieros originados por su financiación específica:

Costos por préstamos según NIIF	32.000	800.000x4%

El apunte contable sería:

	Db	Cr
Propiedades, Plantas y Equipo	32.000,0	
Costos financieros		32.000,0

E6.26. Costos por préstamos – aplicación anticipada

	Situación planteada				
Mismo caso que el ejemplo 6.25, pero la entidad CP decide aplicar la NIC 23 retroactivamente al 01/01/2013.					
	Al 01/01/2014, realizar los ajustes que procedan				
La entidad CP opta por la exención de aplicar la NIC 23 un año antes de la fecha de transición (lo cual se lo permite la NIIF 1), por lo que para cada uno de los activos en cuestión habría que hacer lo siguiente:					
*	*Inventarios cuyo proceso de fabricación es inferior a un año*				
	Estos inventarios siguen sin poder capitalizar costos por préstamos.				
*	*Existencias cuyo proceso de fabricación es superior a un año*				
	Al anticipar la aplicación de la norma, en 2013 se le adicionarán los costos por préstamos. Dado que tienen una financiación específica se le adicionan los intereses de la misma, es decir:				
	Costos por préstamos para existencias a largo		54.000	600.000x9%	
	El apunte contable sería:	Db	Cr		
	Inventarios	54.000,0			
	Ganancias acumuladas		54.000,0		
*	*Fábrica en construcción*				
	Al anticiparse la aplicación de la norma un año, hay que corregir la aplicación de los PCGA dando de baja el importe capitalizado según los mismos y dando de alta el que corresponde según NIIF:				
	Costos por préstamos según PCGA		48.000	800.000x6%	
	Costos por préstamos según NIIF		32.000	800.000x4%	
	El apunte contable sería:	Db	Cr		
	Propiedades, Plantas y Equipo		16.000	48.000-32.000	
	Ganancias acumuladas	16.000			

E6.27. Costos por préstamos – opción de costo atribuido

	Situación planteada				
Mismo caso que el ejemplo 6.25, pero la entidad CP decide acogerse a la opción del costo atribuido para todos los activos a los que le es de aplicación. Se determina un valor razonable de lo que se lleva construido de la fábrica (tras encargar un informe a peritos expertos en la materia) de 805.000.					
	Al 01/01/2014, realizar los ajustes que procedan				
En este caso se considera solo la fábrica, ya que los inventarios no se ven afectados por este tema. Al acogerse a la opción del costo atribuido, solo se podrán capitalizar costos por préstamos a partir de la fecha en la que se ha determinado el mismo, que en este caso coincide con la fecha de transición. Por tanto, lo primero que procede es ajustar contablemente el valor de la fábrica:					
	Costo de la fábrica según PCGA		848.000	800.000+800.000x6%	
	Costo atribuido de la fábrica		805.000	800.000x4%	
	El apunte contable sería:	Db	Cr		
	Propiedades, plantas y equipo		43.000	848.000-805.000	
	Ganancias acumuladas	43.000			
A partir de ese momento ya procedería la capitalización de los costos por préstamos.					

6.15. Transferencias de activos procedentes de clientes

Exención 15. Transferencias de activos procedentes de clientes
Normas: CINIIF 18 *Transferencias de activos procedentes de clientes*
Exención: permite la aplicación prospectiva de la contabilización de los activos transferidos procedentes de clientes.

6.15.1. Base normativa

Esta norma afecta, en general, a los sectores proveedores de servicios públicos, muchos de ellos regulados, como las entidades suministradoras de electricidad, agua, telecomunicaciones etc. La interpretación ofrece directrices sobre el tratamiento contable a dar a los elementos de Propiedades, Planta y Equipo entregados por los clientes para estar conectados a una red y proporcionarles un acceso continuo a suministros básicos. En la medida que dichos elementos de activo están controlados por la entidad receptora deberá reconocerlo en su estado de situación financiera por su valor razonable. La entidad puede acordar la entrega de uno o más servicios a cambio de los elementos de Propiedades, Planta y Equipo transferidos, tales como conectar al cliente a una red, proporcionarle acceso continuado al suministro de bienes o servicios, o ambos.

La conexión a la red es un servicio separado en la medida que este se entrega al cliente y tiene un valor separado para el mismo o el valor razonable del servicio se puede medir con fiabilidad. El acceso continuo es un servicio separado, en la medida que en un futuro el cliente que realiza la entrega del activo recibe el acceso, los bienes o servicios a un precio inferior a aquellos que no han realizado la entrega del activo. Sin embargo no se trata de un servicio separado, sino de una obligación por el servicio regulado o por norma, cuando el usuario que entrega el activo debe pagar la misma tarifa que el resto de usuarios.

El ingreso se debe asignar a cada servicio identificado en función del valor razonable de la contraprestación recibida que se imputará a resultados a medida que estos se prestan. Si se identifica como servicio separado el acceso continuo a los bienes o servicios por el cliente, el ingreso se debe imputar en función del acuerdo firmado. Si no existe un periodo fijo, el ingreso se debe reconocer durante un plazo no superior a la vida útil del activo.

La CINIIF 18, publicada en enero de 2009, establece su aplicación de forma prospectiva para las transferencias de activos procedentes de clientes recibidas a partir del 1 de enero de 2009, si bien en su régimen transitorio permite la aplicación anticipada siempre que las valoraciones y demás información que se necesiten para aplicarla a

transferencias pasadas, se puedan obtener con referencia al momento en que dichas transferencias tuvieron lugar.

6.15.2. Exención general

La NIIF 1 permite a una entidad adoptante por primera vez aplicar el régimen transitorio descrito anteriormente para la CINIIF 18, lo cual implica que podrá elegir entre las siguientes opciones:

- Contabilizar las transferencias de activos procedentes de clientes como si siempre hubiese estado aplicando la interpretación, es decir, una retroactividad total. Dado que se observó que esta opción iba a ser muy costosa, se habilitó el régimen transitorio que se traduce en las opciones que se describen a continuación.
- Comenzar la aplicación de la norma a partir de la fecha de transición, esto es una aplicación prospectiva.
- Determinar una fecha anterior a la de transición a partir de la cual contabilizar las transferencias de activos procedentes de clientes según la interpretación (retroactividad parcial). En este caso, a diferencia de otras exenciones, no se permite que se aplique la exención a activos individuales, sino que tomada la opción, la misma se ha de aplicar a la totalidad de transferencias de activos.

La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, publicada en mayo de 2014, derogará la CINIIF 18 cuando entre en vigor a partir del 1 de enero de 2017, mientras tanto es de aplicación plena.

E6.28. Transferencias de activos procedentes de clientes

Situación planteada

La entidad A promueve un gran edificio de oficinas en el centro de negocios de la capital del país, al objeto de arrendar las oficinas a terceros. Uno de los puntos fuertes de la oferta de oficinas es la de tener la posibilidad de contratar servicios innovadores de telefonía y datos. Para ello la entidad A firma un acuerdo con T, un proveedor de telecomunicaciones que le proporcionará las redes necesarias para tal efecto. Bajo dicho acuerdo T tendrá la exclusiva durante 15 años a proveer los servicios de telefonía y datos en el edificio, y a cambio A y sus arrendatarios tendrán derecho a una tarifa más ventajosa (2.400 al año) que la estándar (asciende a 2.760 al año) que T ofrece al resto de sus clientes.

Normalmente la entidad T es la que realiza a su cargo las infraestructuras necesarias para el desarrollo de su negocio, recuperando dicha inversión a través de la facturación de los servicios a los clientes que se conectan a su red, es decir, la tarifa no contiene específicamente un concepto por conexión, sino que la misma sirve para poder facturar por servicios. En este caso y para el cumplimiento del contrato, A es la que tiene que construir unas instalaciones soporte en el edificio con las especificaciones impartidas por T adaptadas a las especiales características del edificio y acordes con los servicios de telecomunicaciones que se quieren ofrecer. La vida útil de las instalaciones es de 16 años, siendo su valor residual insignificante. Las instalaciones serán gestionadas y mantenidas por T. El valor razonable de las instalaciones es de 15.000. Las instalaciones son entregadas a T por parte de A el 31/12/2012.

Fecha de transición a las NIIF de esta compañía es el		01/01/2014		

A la fecha de transición, realizar los ajustes que procedan

A la fecha de transición T tendrá dos alternativas:

a) Acogerse a la exención de no aplicar la CINIIF 18, en cuyo caso T no modificaría lo que se hizo al 31/12/2012, es decir: no reconocería las instalaciones en su balance y se habría ido reconociendo el ingreso por la facturación de los servicios como con el resto de sus clientes. Por tanto al 01/01/2014 no tendría que efectuar ningún ajuste por este hecho.

b) Aplicar la CINIIF 18 de forma retrospectiva a partir del 31/12/2012, lo cual implicaría efectuar todos los siguientes ajustes y estimaciones:

* Las instalaciones del edificio, al estar controladas por T y cumplir con la definición de activo, se procedería a dar de alta el mismo a su valor razonable, a su recepción:

	Db	Cr
Propiedades, planta y equipo	15.000,0	
Ingresos diferidos		15.000,0

* T tiene, derivado de la entrega de las instalaciones, una obligación: la prestación de los servicios. La contraprestación a recibir es el importe periódico y el valor razonable de los bienes recibidos del cliente.

* En función del devengo, anualmente se irán imputando los ingresos por los servicios que se prestan. Para el final del primer año la contabilización por este concepto sería:

	Db	Cr
Ingresos diferidos	1.000,0	
Ganancias acumuladas - Ingresos por servicios		1.000,0

* Finalmente se contabilizaría al final del ejercicio, la depreciación anual de los bienes recibidos:

	Db	Cr
Ganancias acumuladas - Cargo por depreciación	1.000,0	
Propiedades, Plantas y Equipos Depreciación Acumulada		1.000,0

6.16. Cancelación de pasivos financieros con instrumentos de patrimonio

Exención 16. Cancelación de pasivos financieros con instrumentos de patrimonio
Normas: CINIIF 19 *Cancelación de pasivos financieros con instrumentos de patrimonio*
Exención: permite la aplicación prospectiva de la contabilización de la cancelación de pasivos financieros con instrumentos de patrimonio.

6.16.1. Base normativa

La interpretación en cuestión normaliza el tratamiento contable para las entidades que renegocian las condiciones de un pasivo financiero, con el resultado de que el deudor cancela el pasivo total o parcialmente mediante la emisión de instrumentos de patrimonio para el acreedor. No se trata la contabilidad por parte del acreedor. Esta interpretación no aplica cuando el acreedor es accionista directo o indirecto del deudor, cuando el acreedor y el deudor forman parte de un mismo grupo de entidades y son controlados por la misma entidad controladora, o cuando la cancelación del pasivo financiero con instrumentos de patrimonio ya estaba contemplada en el contrato inicial.

La interpretación determina que los instrumentos de patrimonio emitidos para cancelar las deudas formarán parte de la contraprestación pagada para extinguir el pasivo financiero, y cómo estos han de ser valorados por su valor razonable. En el caso de que el valor razonable de los instrumentos de patrimonio no resultase fiable, se medirá por el valor razonable del pasivo financiero extinguido.

La diferencia que surge entre el valor por el que se contabiliza los instrumentos de patrimonio y el valor contable del pasivo financiero cancelado se reconocerá de forma separada en el estado de resultados.

La CINIIF 19, publicada en noviembre de 2009, fija su aplicación de forma prospectiva para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2010, si bien en su régimen transitorio permite la aplicación anticipada siempre que revele este hecho en sus estados financieros.

6.16.2. Exención general

La NIIF 1 permite a una entidad adoptante por primera vez aplicar el régimen transitorio descrito anteriormente para la CINIIF 19, lo cual implica que podrá elegir entre las siguientes opciones:

- Contabilizar las cancelaciones de pasivos financieros con instrumentos de patrimonio como si siempre hubiese estado aplicando la interpretación, es decir,

una retroactividad total. Dado que se observó que esta opción iba a ser muy costosa, se habilitó el régimen transitorio, que se traduce en las opciones que se describen a continuación.

- Comenzar la aplicación de la norma a partir de la fecha de transición, esto es una aplicación prospectiva.
- Determinar una fecha anterior a la de transición a partir de la cual contabilizar las cancelaciones de pasivos financieros con instrumentos de patrimonio según la interpretación (retroactividad parcial).

E6.29. Cancelación de pasivos financieros con instrumentos de patrimonio

Situación planteada				
La entidad A concede un préstamo a la entidad D, con las siguientes condiciones:				
	Inicio de contrato	01/01/2010		
	Plazo	6	años	
Cuota de amortización del préstamo		162.690,1		
	Importe nominal	800.000,0		
Tasa de interés en la concesión		6,0%		
Debido a la crisis que vive la entidad D, renegocia la deuda con A el 31/12/2012, pagando parte de la misma en instrumentos de patrimonio y otra parte en efectivo, según el siguiente detalle y condiciones:				
o Instrumentos de patrimonio emitidos por la entidad D para el pago de la deuda		400.000,0	de valor nominal	
o Pago en efectivo		40.000,0		
o Tasa de interés de mercado al 31/12/2012		8,0%		
o No es posible estimar con fiabilidad el valor razonable de los instrumentos de patrimonio de la entidad D.				
Fecha de transición de la entidad		01/01/2014		

A la fecha de transición, realizar los ajustes que procedan

Previo a plantear los posibles ajustes procede calcular el cuadro de amortización del préstamo, para obtener el costo amortizado a las diferentes fechas. Al no haber ningún gasto inicial ni pagos al final del periodo, el cuadro contable coincide con el del acreedor:

Período	*Cuota*	*Intereses*	*Amortización*	*Costo amortizado*
01-01-10				800.000,0
31-12-10	162.690,1	48.000,0	114.690,1	685.309,9
31-12-11	162.690,1	41.118,6	121.571,5	563.738,4
31-12-12	162.690,1	33.824,3	128.865,8	434.872,6
31-12-13	162.690,1	26.092,4	136.597,7	298.274,8
31-12-14	162.690,1	17.896,5	144.793,6	153.481,2
31-12-15	162.690,1	9.208,9	153.481,2	0,0

A la fecha de transición D tendrá dos alternativas:

a) Acogerse a la exención de no aplicar la CINIIF 19, en cuyo caso D no cambiaría lo que se hizo al 31/12/2012, es decir: dar de baja el pasivo financiero por el valor nominal de las acciones emitidas más el efectivo entregado, y en caso de que esa suma no cubriera el pasivo financiero, el mismo seguiría registrado por la diferencia. Por tanto al 01/01/2014 no tendría que efectuar ningún ajuste por este hecho.

b) Aplicar la CINIIF 19 de forma retrospectiva a partir del 31/12/2012, lo cual implicaría efectuar todos los siguientes ajustes y estimaciones:

* Dar de baja las operaciones que se hubieran hecho hasta ese momento por la renegociación de la deuda.

* Aplicar la CINIIF 19, que implica valorar los instrumentos de patrimonio a su valor razonable, y en el caso que el mismo no se pueda estimar de forma fiable, utilizar el valor razonable de la deuda. Ese es el caso que nos ocupa, por lo que para calcular el valor razonable de las cuotas pendientes, aplicamos la tasa de mercado a esa fecha para el periodo que resta de la misma, es decir, se calcula el valor actual de las tres cuotas restanes al 8% durante tres años:

Valor actual	419.268,2	$162.690,1\ a_{3\vert 8\%}$

Por lo que el valor razonable de la parte del préstamo cancelado mediante la emisión de acciones será:

Valor razonable	385.646,9	419.268,2x(400.000/434.782,6)

La contraprestación pagada total al acreedor asciendería a:

Instrumentos de patrimonio entregados	385.646,9
Efectivo entregado	40.000,0
Total	425.646,9
Deuda pendiente	434.872,6
Diferencia	9.225,7

La diferencia se llevaría al estado de resultados, pero al ser un ajuste de la transición se imputará a ganancias acumuladas. Por tanto el asiento contable que se haría, sería el siguiente:

	Db	Cr
Pasivo financiero	434.872,6	
Instrumentos de patrimonio		385.646,9
Efectivo		40.000,0
Ganancias acumuladas		9.225,7

6.17. Hiperinflación grave

Exención 17. Hiperinflación grave
Normas: NIC 29 *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*
Exención: permite medir todos los activos y pasivos, mantenidos antes de la fecha de normalización, de una entidad en una economía hiperinflacionaria que se ha normalizado en la fecha de transición, al valor razonable en la fecha de transición de las NIIF.

6.17.1. Base normativa

En primer lugar resulta conveniente definir cuándo la economía de un país se encuentra en hiperinflación según las NIIF, las cuales no establecen una tasa absoluta para considerar que, al sobrepasarla, surge el estado de hiperinflación. El estado de hiperinflación viene indicado por las características del entorno económico del país, entre las cuales se incluyen, de forma no exhaustiva, las siguientes (NIC 29.3):

- la población, en general, prefiere conservar su riqueza en forma de activos no monetarios, o bien en una moneda extranjera relativamente estable;
- las cantidades de moneda local obtenidas son invertidas inmediatamente para mantener la capacidad adquisitiva de la misma;
- la población en general no toma en consideración las cantidades monetarias en términos de moneda local, sino que las ve en términos de otra moneda extranjera relativamente estable. Los precios pueden establecerse en esta otra moneda;
- las ventas y compras a crédito tienen lugar a precios que compensan la pérdida de poder adquisitivo esperada durante el aplazamiento, incluso cuando el periodo es corto;
- las tasas de interés, salarios y precios se ligan a la evolución de un índice de precios;
- la tasa acumulada de inflación en tres años se aproxima o sobrepasa el 100%.

Los estados financieros de la entidad, cuando su moneda funcional sea la de una economía hiperinflacionaria, se establecerán en términos de la unidad de medida corriente al cierre del periodo sobre el que se informa (y las cifras comparativas cuando sea necesario), estén elaborados utilizando el método del costo histórico o el del costo corriente[14] (NIC 29.8). La reexpresión de los estados financieros, conforme a lo anterior,

[14] Las entidades que elaboren estados financieros sobre la base contable del costo histórico lo harán independientemente de los cambios en el nivel general de precios o del incremento de precios específicos de los pasivos o activos reconocidos. Constituyen excepciones a lo anterior aquellos activos y pasivos la entidad mida a valor razonable. Por ejemplo, las Propiedades, Planta y Equipo pueden ser revaluadas a valor razonable, y los activos biológicos generalmente se requiere que sean medidos por su valor

exige el uso de un índice general de precios que refleje los cambios en el poder adquisitivo general de la moneda.

La moneda de una economía hiperinflacionaria está sujeta a una hiperinflación grave si presenta las dos siguientes condiciones:

- no tiene disponible un índice general de precios fiable para todas las entidades con transacciones y saldos en la moneda;
- no existe intercambiabilidad entre la moneda y una moneda extranjera relativamente estable.

La moneda dejará de estar en hiperinflación grave, cuando deja de reunir una o las dos condiciones anteriores. Ese momento se denomina fecha de normalización.

6.17.2. Exención por hiperinflación grave

Cuando la fecha de transición de una entidad a las NIIF sea a partir de la fecha de normalización de la moneda funcional, la entidad puede optar por medir todos los activos y pasivos mantenidos antes de la fecha de normalización de la moneda funcional al valor razonable en la fecha de transición a las NIIF. La entidad puede utilizar ese valor razonable como el costo atribuido de esos activos y pasivos en el ESFA.

Cuando la fecha de normalización de la moneda funcional quede dentro de los 12 meses de un periodo comparativo, este puede ser menor que 12 meses, siempre que se proporcione un conjunto completo de estados financieros para ese período más corto.

6.17.3. Exención por hiperinflación

Una entidad adoptante por primera vez de las NIIF aplica la NIC 29 a todos los periodos durante los que la economía de la moneda funcional era hiperinflacionaria. No obstante, la entidad puede optar por la exención del costo atribuido, por lo que puede emplear el valor razonable de una partida de Propiedades, Planta y Equipo en la fecha de transición a las NIIF como su costo atribuido en esa fecha. En este caso, a partir de la fecha de transición aplicará la NIC 29 a los periodos posteriores a la fecha para la que se determinó el valor revaluado o el valor razonable.

---

razonable. No obstante, algunas entidades presentan sus estados financieros basados en el método del costo corriente, que refleja los efectos de los cambios en los precios específicos de los activos poseídos.

E6.30. Aplicación del costo atribuido a una moneda funcional con hiperinflación.

Situación planteada

A la fecha de transición, 1 de enero de 2014, la entidad X tenía registrado en Propiedades, Planta y Equipo unas instalaciones, a su costo histórico, por valor de 100.000 (vida útil de 20 años) adquiridas el 31/12/2012. La entidad está en una economía con hiperinflación, pero los PCGA no exigían ajuste alguno por esta circunstancia. Los índices generales de precios han evolucionado de la forma siguiente:

·	31/12/2012:	84%
·	31/12/2013:	168%
·	31/12/2014:	210%

El valor razonable de las instalaciones a la fecha de transición, calculado por un informe de expertos independientes, asciende a 200.000.

A la fecha de transición, realizar los ajustes que procedan

A la fecha de transición la entidad X tendrá dos alternativas:

a) Acogerse a la opción del costo atribuido.

b) Aplicar la NIC 29 retroactivamente.

Veamos como se contabilizarían ambas alternativas:

razonable que ascendería a 200.000.En ese momento los valores contables de las instalaciones son los siguientes:

Propiedades, Planta y Equipo	100.000,0
Depreciación acumulada	-5.000,0
Valor neto contable	95.000,0

Por tanto habría que hacer el ajuste siguiente al 01/01/2014

	Db	Cr	
Propiedades, Planta y Equipo	100.000,0		200.000-100.000
Depreciación acumulada	5.000,0		
Ganancias acumuladas		105.000,0	

b) Aplicar la NIC 29 retroactivamente: en este caso dado que estamos ante una partida no monetaria, procederíamos a aplicar la variación del índice general de precios, que en este caso resultaría un índice de conversión de valor 2 (168%/84%) :

	Antes de la reexpresión	Factor de conversión	Reexpresión	Ajuste
Propiedades, Planta y Equipo	100.000,0	2,0	200.000,0	100.000,0
Depreciación acumulada	-5.000,0	2,0	-10.000,0	-5.000,0
				95.000,0

Por tanto habría que hacer el ajuste siguiente al 01/01/2014

	Db	Cr
Propiedades, Planta y Equipo	100.000,0	
Depreciación acumulada		5.000,0
Ganancia neta por reexpresión		95.000,0

Realizar la contabilización al 31/12/2014					
En ambos casos, al 31/12/2014, al persistir la hiperinflación, ya sería procedente aplicar la NIC 29:					
	a) En la primera alternativa el costo al principio del ejercicio sería de 200.000, y habría que aplicar la variación de índices desde la fecha de cálculo del costo atribuido, es decir el 01/01/2014. Por tanto el factor de conversión a aplicar sería de 1,25 (210%/168%). Previamente habría que calcular la depreciación que ya se distribuiría en 19 años.				
		Antes de la reexpresión	Factor de conversión	Reexpresión	Ajuste
	Propiedades, Planta y Equipo	200.000,0	1,25	250.000,0	50.000,0
	Depreciación acumulada	-10.526,3	1,25	-13.157,9	-2.631,6
					47.368,4
	Por tanto habría que hacer el ajuste siguiente al 31/12/2014				
		Db	Cr		
	Propiedades, Planta y Equipo	50.000,0			
	Depreciación acumulada		2.631,6		
	Ganancia neta por reexpresión		47.368,4		
	b) En la segunda alternativa volvemos a reexpresar los saldos, pero desde el inicio de la incorporación de las instalaciones. Por tanto el factor de conversión a aplicar sería de 2,5 (210%/84%). Previamente habría que calcular la depreciación que se seguiría distribuyendo en 20				
		Antes de la reexpresión	Factor de conversión	Reexpresión	Ajuste
	Propiedades, Planta y Equipo	100.000,0	2,50	250.000,0	150.000,0
	Depreciación acumulada	-10.000,0	2,50	-25.000,0	-15.000,0
					135.000,0
	Por tanto habría que hacer el ajuste siguiente al 31/12/2014, dando previamente de baja el que se hizo el año precedente:				
		Db	Cr		
	Propiedades, Planta y Equipo	150.000,0			
	Depreciación acumulada		15.000,0		
	Ganancia neta por reexpresión		135.000,0		

6.18. Acuerdos conjuntos

Exención 18. Acuerdos conjuntos

Normas: NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*

Exención: permite aplicar las disposiciones transitorias de la NIIF 11 con una excepción.

6.18.1. Base normativa

Norma emitida el 1 de enero de 2012, cuyo objetivo es establecer los principios para la presentación de información financiera por entidades que tengan una participación en acuerdos que son controlados conjuntamente (acuerdos conjuntos). **Se define control conjunto como el reparto del control contractualmente decidido de un acuerdo que existe solo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control.**

La NIIF requiere que una parte de un acuerdo conjunto determina el tipo de acuerdo conjunto en el que está involucrada mediante la evaluación de sus derechos y obligaciones que surgen del acuerdo.

La NIIF 11 incorpora una nueva clasificación de los acuerdos conjuntos y elimina la opcionalidad de las empresas a la hora de seleccionar el método de la consolidación. La nueva normativa clasifica los acuerdos conjuntos en:

- Operación Conjunta (*Joint Operations*): es un acuerdo mediante el cual las partes que tienen el control conjunto del acuerdo tienen derecho a los activos y obligaciones con respecto a los pasivos, relacionados con el acuerdo. Un operador conjunto reconocerá y medirá los activos, pasivos, ingresos y gastos en relación con su participación en el acuerdo según las NIIF relevantes aplicables a los activos, pasivos, ingresos de actividades ordinarias y gastos concretos.
- Negocios Conjuntos (*Joint Ventures*): es un acuerdo mediante el cual las partes que tienen el control conjunto del acuerdo tienen derecho a los activos netos del acuerdo. Un participante en un negocio conjunto reconocerá una inversión y contabilizará la misma utilizando el método de la participación de acuerdo con la NIC 28 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*, a menos que la entidad esté exenta de aplicar el método de la participación tal como se especifica en esa norma.

La NIIF 11 tiene un impacto directo en la consolidación de los acuerdos conjuntos, al eliminar la opcionalidad en la elección del método de consolidación que incluía la NIC 31 *Participaciones en Negocios Conjuntos*, en el caso de que la entidad estuviese constituida en un vehículo separado, entre el método de la participación y la consolidación proporcional.

La NIIF 11, publicada en mayo de 2012 y modificada en junio de 2012, fija su aplicación de forma prospectiva para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013, si bien en su régimen transitorio permite la aplicación anticipada. Las entidades que apliquen de forma anticipada la NIIF 11 tendrán que aplicar también las normas NIIF 10, NIIF 12, NIC 27 (2011) y NIC 28 (2011) al mismo tiempo y deberán revelar también este hecho. El régimen transitorio se centra en dos hechos relevantes que describimos brevemente a continuación:

1. Transición del método de consolidación proporcional al método de la participación: una entidad unificará el valor de los activos netos consolidados proporcionalmente, incluida cualquier asignación del *good will* (plusvalía),

menos el deterioro del valor, en una única inversión al inicio del primer ejercicio presentado.

2. Transición del método de la participación a la contabilidad de activos y pasivos: una entidad desglosa la inversión contabilizada mediante el método de la participación para reconocer su parte de activos y pasivos individuales, incluido el *good will* (plusvalía), con base en los valores subyacentes al método de la participación anterior y de acuerdo con su participación en el acuerdo contractual. Es posible que en ocasiones el total de los valores individuales reconocidos recientemente difiera de la inversión dada de baja, así:
    a. cuando los activos netos individuales sean inferiores al valor dado de baja, se realizará un cargo en el saldo inicial de las ganancias acumuladas;
    b. cuando los activos netos individuales sean superiores al valor dado de baja, la norma exige, en primer lugar, que la plusvalía de la actividad conjunta se reduzca para que los activos netos reconocidos igualen el valor dado de baja si es posible, y si la plusvalía se elimina completamente, cualquier valor neto restante reconocido se compensará mediante un abono en el saldo inicial de las ganancias acumuladas.

6.18.2. Exención general

Una entidad que adopta por primera vez las NIIF podrá aplicar las disposiciones transitorias de la NIIF 11, con la excepción descrita en el párrafo siguiente.

Cuando una entidad que adopta por primera vez las NIIF cambie de la consolidación proporcional al método de la participación deberá comprobar el deterioro de valor de la inversión en la apertura de acuerdo con la NIC 36 en el primer periodo presentado, independientemente de si existe cualquier indicio de que la inversión pueda estar deteriorada. Este requisito convierte en más estricta la aplicación de esta NIIF para los adoptantes por primera vez de las NIIF que para el resto de entidades que ya las estaban aplicando.

Asimismo, se introduce una aclaración acerca de las fechas, respecto a que los ajustes de transición se reconozcan al comienzo del periodo anual inmediato que precede al primer periodo anual en el que se aplica la NIIF 11 (el “periodo inmediato anterior”) en lugar de al comienzo del primer periodo presentado, es decir, se aplicarán los requerimientos en la fecha de transición, que es lo mismo que el comienzo del primer periodo presentado conforme a las NIIF.

E6.31. Acuerdos conjuntos – transición del método de consolidación proporcional al método de la participación

La entidad AC venía consolidando por el método de integración proporcional la participación del 50% que mantenía con IP, que era gestionada de forma conjunta con otra entidad que tenía el restante 50%. Los saldos correspondientes a la inversión contabilizada mediante el método de la participación de IP al 31 de diciembre de 2013, teniendo en cuenta la participación del 50%, son los siguientes:

Propiedades, Planta y Equipo	$ 50.000
Plusvalía	$ 12.000
Inventarios	$ 9.000
Cuentas por cobrar	$ 20.000
Obligaciones financieras	-$ 40.000
Cuentas por pagar	-$ 7.000
Impuestos diferidos	-$ 5.000
Total activos netos	**$ 39.000**

La entidad AC ha decidido adoptar las NIIF, siendo la fecha de transición el 1 de enero de 2014. Asimismo, decide cambiar de la consolidación proporcional al método de la participación, por lo que tiene que comprobar el deterioro de valor de la inversión en la apertura de acuerdo con la NIC 36, que asciende a $ 9.000. ¿Qué ajuste habría que introducir en el ESFA si AC se acoge a la exención?

El valor de la inversión contabilizada por el método de la participación sería de:

Total activos netos $ 39.000
Pérdida por deterioro $ -9.000
Valor inversión por el método de la participación $ 30.000

Obsérvese que se toman los valores según PCGA, dado que la entidad se ha acogido a la exención. En el ESFA, AC realiza el siguiente asiento:

	Debe	Haber
Propiedades, Planta y Equipo		$ 50.000
Inventarios		$ 9.000
Cuentas por cobrar		$ 20.000
Obligaciones financieras	$ 40.000	
Cuentas por pagar	$ 7.000	
Impuestos diferidos	$ 5.000	
Plusvalía		$ 3.000
Inversión por método de la participación	$ 30.000	
	$ 82.000	*$ 82.000*

6.19. Costos de desmonte en la fase de producción de una mina

Exención 19. Costos de desmonte en la fase de producción de una mina

Normas: CINIIF 20 *Costos de desmonte en la fase de producción de una mina a cielo abierto*

Exención: permite aplicar las disposiciones transitorias de la CINIIF 20.

6.19.1. Base normativa

En las operaciones de minería a cielo abierto, las entidades pueden verse forzadas a extraer materiales de escombro de la mina ("sobrecarga") para acceder a los yacimientos del mineral. Esta actividad de extracción del escombro se conoce como "desmonte". Puede haber dos beneficios que le correspondan a la entidad procedentes de la actividad de desmonte:

- el mineral utilizable que puede usarse para producir inventario; y
- la mejora del acceso a cantidades adicionales de material que se explotarán en periodos futuros.

La interpretación considera cuándo y cómo contabilizar por separado esos dos beneficios que surgen de la actividad de desmonte, así como la forma de medirlos en el momento inicial y posteriormente, considerando los costos de extracción del escombro en los que se incurre en la actividad de minería a cielo abierto durante la fase de producción de la mina.

La interpretación, en primer lugar, provee de criterios para clasificar los costos de producción del desmonte como:

- inventarios en cuyo caso se aplica la NIC 2 *Inventarios*; o
- un activo no corriente (que puede ser tangible o intangible), y como tal se contabilizará como una ampliación o una mejora, de un activo existente, es decir, el activo de la actividad de desmonte se contabilizará como parte de un activo existente.

La entidad medirá inicialmente el activo de la actividad de desmonte al costo. Cuando los costos del activo de la actividad de desmonte y el inventario producido no sean identificables por separado, la entidad distribuirá los costos de producción del desmonte entre el inventario producido y el activo de la actividad de desmonte, utilizando una base de reparto que se fundamente en una medida de producción relevante.

Tras el reconocimiento inicial, el activo de la actividad de desmonte se llevará a su costo o a su valor revaluado menos la depreciación y las pérdidas por deterioro de valor, de la misma forma que el activo existente del que es parte.

La CINIIF 20, publicada en octubre de 2011, fija su aplicación de forma prospectiva para los costos de producción del desmonte incurridos a partir del comienzo del primer periodo presentado, siendo la vigencia de la norma para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013, si bien en su régimen transitorio permite la

aplicación anticipada siempre que se revele este hecho. El régimen transitorio requiere, igualmente, que al comienzo del primer periodo presentado, cualquier saldo de activos reconocidos con anterioridad procedente de la actividad de desmonte realizada durante la fase de producción ("activo de desmonte predecesor") se reclasificará:

- Si hay un componente identificable del yacimiento con el que el activo de desmonte predecesor pueda asociarse: como una parte de dicho activo existente. Estos saldos se depreciarán a lo largo de la vida útil esperada restante del componente identificado del yacimiento con el que se relaciona cada saldo de activo de desmonte predecesor.
- Si no hay un componente identificable del yacimiento con el que el activo de desmonte predecesor pueda asociarse: se reconocerá en las ganancias acumuladas iniciales al comienzo del primer periodo presentado.

6.19.2. Exención general

La NIIF 1 permite a una entidad adoptante por primera vez aplicar el régimen transitorio descrito anteriormente para la CINIIF 20, lo cual implica que podrá elegir entre las siguientes opciones:

- Contabilizar los costos de los desmontes como si siempre hubiese estado aplicando la interpretación, es decir, una retroactividad total. Dado que se observó que esta opción iba a ser muy costosa, se habilitó el régimen transitorio que se traduce en la opción que se describe a continuación.
- Comenzar la aplicación de la norma a partir de la fecha de transición, esto es una aplicación prospectiva.

E6.32. Costos de desmonte en la fase de producción de una mina

A continuación ofrecemos la información pública que una compañía minera ha publicado al 31 de marzo de 2013 con el impacto producido por la adopción de la CINIIF 20, en la que se ve claramente la reclasificación entre las partidas de activo y el efecto en ganancias acumuladas.

Ejemplo 6.30 Sociedad Minera El Broncal, S.A.A. Marzo/2013

2. Bases de presentación y cambios en las políticas contables

2.2. Nuevas normas adoptadas por la compañía

Las políticas contables utilizadas por la compañía para la preparación de los estados financieros intermedios no auditados son las mismas que las utilizadas en la preparación de los estados financieros anuales de la compañía, excepto por los cambios surgidos como resultado de la adopción de la CINIIF 20 *Costos de Desbroce en la Etapa de Producción de una Mina a Tajo Abierto*, la cual entró en vigencia el 1 de enero de 2013. Existen otras normas y modificaciones que tienen vigencia a partir del 1 de enero de 2013, sin embargo, no tienen impacto en los estados financieros intermedios de la compañía.

La CINIIF 20 es de aplicación prospectiva para los costos de desbroce durante la etapa de producción incurridos en o después del comienzo del primer período presentado, que para la compañía es el 1 de enero de 2012.

Hasta el 31 de diciembre de 2012, la compañía venía reconociendo los costos de desbroce como un costo de producción. Como resultado de la aplicación de la CINIIF 20, el costo de desbroce que es necesario para producir el inventario se registra como costo de producción, y el que permite acceder a cantidades adicionales de reservas que serán explotadas en períodos futuros se capitalizan y amortizan con base en las reservas probadas y probables de cada cuerpo de mineral (componente) identificado en el tajo abierto.

A continuación se muestran los ajustes que fueron hechos al estado de situación financiera al y por el año terminado el 31 de diciembre de 2012, así como al estado de resultados por el período de tres meses terminados el 31 de marzo de 2012:

Partida afectada del estado de posición financiera	Reportado US$(000)	Ajuste US$(000)	Reexpresado US$(000)
Activos corrientes			
Inventarios, neto	29.313	(5.534)	23.779
Activos no corrientes			
Inventarios de largo plazo	55.937	(15.684)	40.253
Propiedad, planta y equipo	216.050	25.529	241.579
Activos por impuestos diferidos	9.470	(1.642)	7.828
Efecto neto en el activo		***2.669***	
Patrimonio neto			
Ganancias acumuladas	344.812	2.669	347.481
Efecto neto en patrimonio neto y pasivo		***2.669***	

Nota: este cuadro se ha simplificado respecto del original presentado por la compañía.

6.20. Designación de contratos para comprar o vender una partida no financiera

Exención 20. Designación de contratos para comprar o vender una partida no financiera
Normas: NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*
Exención: permite designar contratos, que ya existían para comprar o vender partidas no financieras, como medidos a valor razonable con cambios en resultados a la fecha de transición.

6.20.1. Base normativa

La NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* es aplicable a contratos para comprar o vender partidas no financieras (mercancías) que se pueden liquidar por diferencias (en efectivo u otros activos) como si fueran instrumentos financieros, excepto los contratos que se han originado y continúan siendo usados con el propósito de entregar o recibir partidas no financieras por necesidades de compra, venta o uso previsto por la entidad.

Un contrato de compraventa de mercancías cae dentro del alcance de la NIC 39 si se trata de (NIC 39.5):

a) contratos que permiten a cualquier parte liquidarlos por netos en efectivo u otros instrumentos financieros o la entidad tiene práctica de entrar en acuerdos de compensación de contratos;
b) la entidad sigue la práctica, para contratos similares, de recibir la entrega física del subyacente y venderlo a corto plazo;
c) cuando la partida es fácilmente convertible en efectivo.

Este tipo de contratos puede ser designado irrevocablemente como medido al valor razonable con cambios en resultados, con dos condicionantes (NIC 39.5A):

- Esta designación está disponible solo al inicio del contrato. Una vez celebrado el contrato y clasificado en otra categoría, posteriormente no se podrá reclasificar como medido a valor razonable con cambios en resultados.
- Solo se puede designar si elimina o reduce de forma significativa una incongruencia de reconocimiento (asimetría contable) que surgiría de otra forma por no reconocer ese contrato, porque está excluido del alcance de la norma. Este sería el caso de un grupo de activos y/o pasivos que se gestiona y su

rendimiento es evaluado en términos de valor razonable, de acuerdo con estrategia documentada y reportada a la gerencia.

6.20.2. Exención general

A la fecha de transición se permite que una entidad adoptante por primera vez designe contratos existentes a dicha fecha como medidos al valor razonable con cambios en resultados, siempre que se cumplan los dos siguientes requisitos:

1. si de esa forma, se elimina o reduce de forma significativa una incongruencia de reconocimiento contable, como ya se ha descrito anteriormente;
2. la entidad designa como medidos al valor razonable con cambios en resultados todos los contratos similares.

E6.33. Designación de contratos para comprar o vender una partida no financiera
Los contratos de venta de la producción de cobre de la entidad CC contemplan un precio provisorio a la fecha del embarque, cuyo precio final está basado en el precio de la London Metal Exchange (LME). En la generalidad de los casos, el reconocimiento de ingresos por ventas de cobre se basa en las estimaciones de la curva futura de precios del metal –LME– y/o el precio *spot* a la fecha de embarque, con un ajuste posterior realizado en la determinación final y presentado como parte de "Ingresos de actividades ordinarias". Los términos de los contratos de venta con terceros contienen acuerdos de precios provisorios por medio de los cuales el precio de venta del metal está basado en los precios *spot* prevalecientes en una fecha futura especificada después de su embarque al cliente (el "período de cotización"). Como tal, el precio final será fijado en las fechas indicadas en los contratos. Los ajustes al precio de venta ocurren basándose en las variaciones en los precios de mercado (LME) cotizados hasta la fecha de la liquidación final. El período entre la facturación provisoria y la liquidación final puede ser entre uno y nueve meses. Los cambios en el valor justo durante el período de cotización y hasta la liquidación final son determinados por referencia a los precios de Mercado *forward* para los metales aplicables. Según PCGA, el valor de la venta toma como base la determinación del precio de venta que rige en el mercado interno. La entidad CC decide adoptar las NIIF, siendo la fecha de transición el 1 de enero de 2014. ¿Cómo adoptaría la entidad CC la NIIF respecto a la operatoria descrita? (Caso basado en la Nota 2q de los estados financieros de Codelco de 2013). Los contratos descritos implican la entrega de activos físicos (cobre) y no da lugar ni a un activo financiero, para una de las partes, ni a un pasivo financiero para la otra. No obstante, cumplen las condiciones para su tratamiento según NIC 39, por lo que la entidad CC, acogiéndose a la exención, puede designar todos los contratos de venta de cobre al 1 de enero de 2014 como medidos al valor razonable con cambios en resultados.

6.21. Reexpresión de la información comparativa para la NIIF 9

Exención 21 (corto plazo). Reexpresión de la información comparativa para la NIIF 9
Normas: NIIF 9 *Instrumentos Financieros*
NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*
Exención: permite no presentar información comparativa según NIIF 7 (presentando dicha información según PCGA) que está relacionada con la NIIF 9.

6.21.1. Requerimientos de información de la NIIF 9

Una entidad adoptante por primera vez de las NIIF que:

- adopta las NIIF para períodos anuales que comienzan antes del 1 de enero de 2012, y
- aplica la NIIF 9,

presentará al menos un año de información comparativa.

6.21.2. Exención de requerimientos de información

Sin embargo, para un adoptante por primera vez de las NIIF, esta información comparativa no necesita cumplir con la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar* o la NIIF 9, en la medida en que la información a revelar requerida por la NIIF 7 sobre instrumentos financieros se relaciona con partidas que están dentro del alcance de la NIIF 9. Para estas entidades, las referencias a la "fecha de transición a las NIIF" significarán, en el caso de la NIIF 7 y NIIF 9, el comienzo del primer periodo de presentación conforme a las NIIF.

Cuando una entidad elija presentar información comparativa que no cumpla con la NIIF 7 y la NIIF 9 en su primer año de transición:

- Deberá aplicar los requerimientos de reconocimiento y medición de sus PCGA a las partidas que estén dentro del alcance de la NIIF 9, debiendo revelar este hecho en las notas a los estados financieros.
- Los ajustes resultantes entre el estado de situación financiera en la fecha de la información comparativa (según PCGA) y el estado de situación financiera al comienzo del primer periodo de presentación conforme a las NIIF (es decir, el primer periodo que incluye información que cumple con la NIIF 7 y la NIIF 9) como que surge de un cambio en una política contable, y, por tanto, revelará la siguiente información:
    a. el título de la NIIF;

b. en su caso, que el cambio en la política contable se ha efectuado de acuerdo con su disposición transitoria, incluyendo una descripción de la misma y sus posibles efectos en periodos futuros;
c. la naturaleza del cambio en la política contable;
d. para los valores presentados en el estado de situación financiera en la fecha de presentación del periodo comparativo, el valor del ajuste para cada partida del estado financiero que se haya visto afectada.

- Por último, se requiere suministrar cualquier información adicional[15], aunque no esté específicamente requerida por las NIIF, para que los usuarios puedan comprender los impactos de la NIIF 9 sobre la situación y rendimiento financiero de la entidad.

Esta exención y la siguiente procuran un gran alivio de carga de trabajo y realización de estimaciones de carácter retroactivo para las entidades adoptantes.

6.22. Información a revelar sobre instrumentos financieros

Exención 22 (corto plazo). Información a revelar sobre instrumentos financieros

Normas: NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*

Exención: permite no presentar información comparativa según NIIF 7 para modificaciones posteriores de la norma.

6.22.1. Modificaciones de la NIIF 7

La NIIF 7 se modificó de manera relevante por sendos documentos del Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad (IASB) emitidos posteriormente a la entrada en vigor de la misma. Dichas modificaciones fueron las siguientes:

- Según el informe de *Mejora de la Información a Revelar sobre Instrumentos Financieros* emitido en marzo de 2009 (NIIF 7.44G): modificó y amplió la información a revelar, tanto de tipo cuantitativo como cualitativo, relativa al riesgo de liquidez.
- Según el informe *Información a Revelar – Transferencias de Activos Financieros*, emitido en octubre 2010 (NIIF 7.44M): añadió de forma detallada la información a revelar, tanto de tipo cuantitativo como cualitativo, relativa a las transferencias de activos financieros, incluyendo la baja en cuentas.

[15] Según la NIC 1.17(c), por la que se persigue una presentación razonable con cumplimiento de las NIIF.

Ambos documentos establecen fechas de entrada en vigor (periodos que comiencen el 1 de enero de 2009 y el 1 de julio de 2011, respectivamente), pero permitiendo la aplicación anticipada con revelación en las notas a los estados financieros.

6.22.2. Exención de requerimientos de información

No obstante, y de forma análoga a la exención precedente, para un adoptante por primera vez de las NIIF, la información comparativa correspondiente a dichas modificaciones no necesita cumplir con la NIIF 7.

Pudiendo utilizar esta opción, se evita el uso potencial de la retrospectiva y se asegura que las entidades que adoptan por primera vez las NIIF no se encuentran en desventaja en comparación con las que las aplican actualmente.

6.23. Beneficios a los empleados

Exención 23 (corto plazo). Beneficios a los empleados
Normas: NIC 19 *Beneficios a los Empleados*
Exención: permite no presentar información comparativa sobre la sensibilidad de la obligación por beneficios definidos.

6.23.1. Base normativa

Según el resumen técnico de la NIC 19, su objetivo es prescribir el tratamiento contable y la información a revelar sobre los beneficios a los empleados, requiriendo que una entidad reconozca:

- un pasivo, cuando el empleado ha prestado servicios a cambio de beneficios a los empleados a pagar en el futuro;
- un gasto, cuando la entidad consume el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios a los empleados.

La norma distingue la siguiente tipología de beneficios a los empleados:

- beneficios a los empleados a corto plazo
- beneficios post-empleo
    - beneficios post-empleo: planes de aportes definidos
    - beneficios post-empleo: planes de beneficios definidos
- otros beneficios a los empleados a largo plazo
- beneficios por terminación.

La exención se refiere a los planes de beneficios definidos en los que:

- la obligación de la entidad consiste en suministrar los beneficios acordados a los empleados actuales y anteriores.
- el riesgo actuarial (de que los beneficios tengan un costo mayor que el esperado) y el riesgo de inversión son asumidos, esencialmente, por la propia entidad. Si los resultados actuariales o de la inversión son peores de lo esperado, las obligaciones de la entidad pueden verse aumentadas.

Lo anterior supone realizar una gran cantidad de cálculos de tipo actuarial y financiero utilizando un elevado número de hipótesis y variables (algunas de ellas muy sensibles, por cuanto una pequeña variación de las mismas provoca una variación significativa en los valores finales calculados), por lo que la información a revelar que se requiere es amplia y detallada.

Entre esa información requerida se encuentra la de revelar los siguientes extremos (NIC 19.145):

- un análisis de sensibilidad para cada supuesto actuarial significativo realizado, al final del periodo sobre el que se informa, mostrando la forma en que la obligación por beneficios definidos habría sido afectada por los cambios en la suposición actuarial relevante que era razonablemente posible en esa fecha;
- los métodos y suposiciones utilizados para preparar los análisis de sensibilidad requeridos y las limitaciones de esos métodos;
- los cambios habidos desde el período anterior en los métodos y suposiciones utilizadas para preparar los análisis de sensibilidad, y las razones de estos cambios.

La norma emitida el 1 de enero de 2013 es aplicable de forma retroactiva para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013, permitiéndose la aplicación anticipada con revelación en las notas a los estados financieros. Además incluye un régimen transitorio, que básicamente determina dos excepciones a la retroactividad:

1. Una entidad no necesita ajustar el valor en libros de activos que queden fuera del alcance de esta norma para cambios en los costos de beneficios a los empleados que estaban incluidos en el valor en libros anterior a la fecha de aplicación inicial. La fecha de aplicación inicial es el comienzo del primer periodo anterior presentado en los primeros estados financieros en los que la entidad adopta esta norma.

2. En los estados financieros para periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2014, una entidad no necesita presentar información comparativa para la información a revelar requerida sobre la sensibilidad de la obligación por beneficios definidos.

6.23.2. Exención de requerimientos de información

Una entidad adoptante por primera vez de las NIIF podrá acogerse al régimen transitorio de esta norma, en lo que se refiere a la no presentación de información comparativa para la información a revelar requerida sobre la sensibilidad de la obligación por beneficios definidos (NIC 19.145).

6.24. Entidades de inversión

Exención 24 (corto plazo). Entidades de inversión

Normas: NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*

NIC 27 *Estados Financieros Separados*

Exención: permite la aplicación del régimen transitorio para las entidades de inversión en cuanto al establecimiento del valor de las subsidiarias y al momento en el que se toma y aplica dicho valor.

6.24.1. Base normativa

Según el resumen técnico de la NIIF 10, su objetivo es establecer los principios para la presentación y preparación de estados financieros consolidados cuando una entidad controla una o más entidades distintas. La norma establece los requerimientos y cómo aplicar el principio de control.

Hay una excepción al principio de que se consolidarán todas las subsidiarias, para un tipo de entidades definidas como entidades de inversión. Una entidad de inversión es una entidad que reúne los siguientes requisitos:

- obtiene fondos de uno o más inversores con el propósito de prestar a dichos inversores servicios de gestión de inversiones;
- se compromete con sus inversores a que su propósito de negocio sea únicamente la inversión de fondos para obtener rendimientos por la apreciación del capital, ingresos de inversiones, o ambos;
- mide y evalúa el rendimiento de, prácticamente, todas sus inversiones sobre la base del valor razonable.

Por otra parte, según el resumen técnico de la NIC 27, su objetivo es el de prescribir los requerimientos de contabilización e información a revelar para inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas cuando una entidad prepara estados financieros separados, los cuales son los presentados por una controladora (es decir, un inversor con el control de una subsidiaria) o un inversor con control conjunto en una participada o influencia significativa sobre esta, en la que las inversiones se contabilizan al costo o de acuerdo con la NIIF 9.

Ambas normas, emitidas en su última versión el 1 de enero de 2013, se aplicarán en los periodos anuales que comiencen en dicha fecha (excepto determinadas modificaciones que entrarían en vigor a partir del 1 de enero de 2014) y de forma retroactiva, aunque se admite la aplicación anticipada con revelación en las notas a los estados financieros. Asimismo, se incorpora un régimen transitorio para la determinación de los valores de las subsidiarias cuando la entidad controladora es una entidad de inversión (párrafos C3C y C3D para la NIIF 10, y del 18C al 18G para la NIC 27), consistente en lo siguiente:

- Alternativas sobre la medición de los valores de la subsidiaria:
    - Una entidad de inversión medirá su inversión en cada subsidiaria al valor razonable con cambios en resultados como si los requerimientos de estas normas hubieran estado siempre vigentes. La entidad de inversión ajustará de forma retroactiva cualquier diferencia entre el valor contable precedente y el valor razonable, diferencia que se llevará a ganancias acumuladas.
    - Antes del momento en el que se adopte la NIIF 13 *Medición del valor razonable*, una entidad de inversión utilizará las mediciones del valor razonable que se presentaban anteriormente a los inversores o a la gerencia, siempre que las mismas representaran el valor por el que la inversión podría haber sido intercambiada entre un comprador y un vendedor interesados e informados y en condiciones de independencia mutua.
- Momento temporal en el que hay que realizar los ajustes por la primera aplicación de las NIIF 10 y NIC 27: en general se tomará al periodo anual que precede de forma inmediata a la fecha de aplicación inicial y se ajustará el patrimonio al comienzo del periodo inmediato anterior. En el caso que esto sea impracticable, se aplicarán los requerimientos de estas normas, en alguno de los siguientes periodos:
    - Al comienzo del primer periodo, yendo hacia atrás en el tiempo, para el que sea practicable la aplicación de la medición de los valores razonables de las subsidiarias.

- Al comienzo del periodo presente. En este caso, el ajuste a patrimonio se reconocerá al principio del periodo presente.

6.24.2. Exención aplicación transición

El adoptante por primera vez de las NIIF podrá acogerse al régimen transitorio descrito anteriormente, en las siguientes circunstancias:

1. La entidad adoptante es una controladora que es una entidad de inversión en los términos establecidos por las NIIF.
2. La entidad podrá aplicar el régimen transitorio si sus primeros estados financieros conforme a las NIIF son para un periodo anual que termina a 31 de diciembre de 2014. Las referencias al periodo anual que precede de forma inmediata a la fecha de aplicación inicial deberán interpretarse como el primer periodo anual presentado. Por consiguiente, las referencias en esos párrafos deberán interpretarse como la fecha de transición a las NIIF.

E6.34. Entidades de inversión

La entidad EI se constituye en 2009 con un 5% de una entidad GF que se dedica a la gestión de fondos y el 95% restante son socios que no están relacionados con GF. El objeto de EI es obtener rendimientos tanto por la apreciación del capital como por los ingresos de las inversiones (política de dividendos), por lo que mide su desempeño (básicamente para los socios) con base en la revaluación de las participaciones que ostente. A lo largo de los años EI se hace con el control de 8 entidades, que según PCGA no está obligada a consolidar. El 1 de enero de 2014 es la fecha de transición a las NIIF de EI. ¿Qué implicaciones tiene para la entidad la adopción a las NIIF?

En principio, según NIIF la entidad EI debería consolidar (NIC 27 y NIIF 10). No obstante, EI cumple las condiciones para ser considerada entidad de inversión, es decir:

- obtiene el 95% de inversores que no se involucran en la gestión, y a los que presta servicios de gestión;
- el único propósito de las inversiones es la obtención de rendimientos de las inversiones que haga;
- evalúa el rendimiento de su gestión con base en valores razonables.

Con base en lo anterior, EI se acoge a la exención sobre este asunto y, por una parte, no consolida las participaciones en las 8 controladas, y, por otra, mide sus inversiones a valor razonable con cambios en resultados. La diferencia entre los valores contables al 31 de diciembre de 2013 según PCGA y los valores razonables según NIIF al 1 de enero de 2014 se ajustará contra ganancias acumuladas.

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

Tras los capítulos anteriores y aplicando las NIIF, estaríamos en disposición de poder acometer las tareas de análisis previo sobre los efectos de las NIIF 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 las NIIF 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 NIC 1.54 y según su ordenamiento.

7.1. 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 aquellas que se utilizan en la producción de productos agrícolas, y se espera que produzcan durante más de un período.
- Activos no corrientes disponibles para la venta: 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 incurridas 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 que se han de añadir al valor de este, sobre los cuales se puede optar por la exención total o parcial, y se tendría que aplicar a la totalidad de activos aptos (exención nº 14).
- 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 NIIF 1 establece la exención del costo atribuido (exención nº 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.

Como consecuencia de la presentación de los primeros estados financieros según NIIF, la entidad deberá seleccionar para la valoración posterior entre los modelos de costo o el de revaluación, aplicando sobre los valores resultantes el test de deterioro correspondiente según la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*.

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.

Arrendamientos

Dentro de esta sección se debe 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 NIC 17 *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. Para contratos existentes a la fecha de transición se puede optar por tomar directamente el valor actual (exención nº 5).

7.2. Propiedades de Inversión

Se incluyen en este capítulo del activo los ya mencionados en el apartado 7.1 precedente, y se le aplica las mismas reglas generales comentadas en el mismo.

7.3. 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 NIC 38 *Activos Intangibles*:

- se retirarán los elementos de activo intangible que no cumplan con los requerimientos, tales como los costos incurridos por investigaciones si se hubiesen reconocido como activo;
- se reconocerán todos los que sí cumplan los requerimientos y no estuviesen previamente en el estado de posición financiera, tales como los costos de desarrollo si se hubiesen estado llevando al estado de resultados en lugar de al estado de situación financiera;
- 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 sí se ha de reconocer un activo intangible al inicio y además el criterio general de la NIIF 1 es el de la retroactividad, entonces el activo se reconocerá activándose todos los costos que se han incurrido en su formación.

En el caso de activos intangibles que tengan vida útil indefinida, no se depreciarán, haciéndole periódicamente el pertinente análisis de deterioro según NIC 36. Este es

el caso, en particular, de la plusvalía surgida como consecuencia de una combinación de negocios.

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

7.4. Activos financieros (excluidos los importes mencionados en los apartados 7.5, 7.8 y 7.9)

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 financieros con otra entidad, en condiciones que sean potencialmente favorables para la entidad. Respecto al reconocimiento de activos no debe haber muchas incidencias, debido sobre todo a la excepción por la que las bajas en instrumentos financieros se harán de forma prospectiva desde la fecha de transición, no revisándose retroactivamente por lo que es improbable que haya que reconocer activos dados de baja previamente (excepción nº 2).

El paso siguiente es el de clasificación de los activos financieros según la NIIF 9, que consiste en tres categorías, como ya vimos en el apartado 5.5.1, que determinan el criterio de medición:

- A costo amortizado, cuando el modelo de negocio está basado en el cobro de flujos de caja contractuales y el mismo solo genera pagos de principal e intereses (SPPI). El costo amortizado se calcula utilizando el método de interés efectivo, excepto si es impracticable a la fecha de transición en cuyo caso se toma el valor razonable a dicha fecha como costo amortizado inicial.
- A valor razonable con cambios en Otro Resultado Integral, cuando siguen un modelo mixto entre los modelos de negocio basados en el cobro de flujos de caja contractuales y en la venta, y además cumple el criterio de SPPI.
- A valor razonable con cambios en resultados, para el resto de los casos.

En la fecha de transición se permite clasificar cualquier activo financiero a valor razonable con cambios en resultados basados en las circunstancias existentes a la fecha de transición (exención nº 10). No obstante, para clasificar a los activos financieros como a costo amortizado, se evaluará si el activo financiero cumple las condiciones para ser considerado en dicha categoría sobre la base de los hechos y circunstancias que existan en la fecha de transición y no con anterioridad (excepción nº 5).

El valor razonable se determinará en función de los requerimientos de la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*.

Tras la medición la entidad efectuará el análisis de deterioro en función a los requerimientos de la NIC 36.

Inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas.

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

- "Control", tal y como viene definido en la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidad*os para las controladas.
- "Control conjunto", tal y como se contempla en la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos* para los acuerdos conjuntos, y que se trató en el apartado 6.18.1.
- "Influencia significativa", tal y como se desarrolla en la NIC 28 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*.

Teniendo en cuenta lo anterior, la entidad adoptante por primera vez deberá reasignar las inversiones de carácter permanente en alguna de esos tres tipos, incluso si no cumple con ninguno de los requisitos pasaría a formar parte del resto de inversiones, presumiblemente a valor razonable con cambios en el Otro Resultado Integral.

A partir de lo anterior se efectúa la medición de las mismas, 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 inversión – patrimonio que se realiza en la consolidación de las subsidiarias, se aplicarán los requerimientos de la NIIF 3 *Combinaciones de negocios* 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 NIIF 3 está cubierto por la opción que ofrece la NIIF 1 de no aplicar retroactivamente los requerimientos de la NIIF 3.

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 7.17) 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 NIIF 10. A la fecha de transición, los requerimientos sobre las participaciones no controladoras se aplican prospectivamente (excepción nº 4).

Las inversiones en acuerdos conjuntos se contabilizan según requerimientos de la NIIF 11, pudiendo optar por su aplicación prospectiva (exención nº 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 nº 7) en lugar de los requerimientos de la NIC 27 *Estados Financieros Separados*, que exigen su medición al costo o según NIIF 9. Asimismo, se simplifican los requerimientos de medición de las inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas, cuando una subsidiaria adopta las NIIF en un momento posterior a la controladora (exención nº 8).

Finalmente, habrá que estimar el posible deterioro de estas inversiones según la NIC 36.

7.5. Inversiones contabilizadas utilizando el método de la participación

Tratado en el apartado 7.4 precedente de este mismo capítulo.

7.6. 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 NIC 41 *Agricultura* 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 gastos de venta, contabilizando las diferencias de valor razonable entre un periodo y otro en el estado de resultados. En el caso 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.

Como excepción a lo anterior, consecuencia de una modificación al alcance efectuada en junio de 2014 de la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* (que entrará en vigor a partir del 1 de enero de 2016), se encuentran los activos biológicos que producen frutos (plantas productoras), los cuales se definen según la NIC 16.6 como aquellos que son utilizados en la producción o cadena de producción agrícola, de los que se espera que produzcan frutos durante más de un ejercicio, y sobre los que no hay intención de que sean vendidos (excluyendo los desechos). Ejemplos de estos activos serían las matas de té, los viñedos, las palmas aceiteras y los árboles de caucho. Este tipo de activos biológicos deben separarse en dos activos:

- La planta productora que se clasificaría como activo no corriente de acuerdo con la NIC 16 y a la que no sería de aplicación la NIC 41. Se mencionan en la NIC 16.22A para el modelo de costo, y en la NIC 16.37 para el modelo de revaluación.
- Los frutos, que se clasificarían como activo corriente o no corriente, dependiendo de su tiempo de maduración, y se contabilizarían de acuerdo con la NIC 41.

Los productos agrícolas recolectados se consideran activos corrientes y su tratamiento tras el reconocimiento y la medición inicial sigue la NIC 2 *Inventarios*. Su medición

inicial es a valor razonable menos gastos 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.

7.7. 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 NIC 2 *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:

- Los costos de préstamos incurridos durante la producción de los inventarios que se han de añadir al valor de estos, sobre los cuales se puede optar por la exención total o parcial, y se tendría que aplicar a la totalidad de activos aptos (exención nº 14). Es importante considerar que solo aplica si los inventarios son considerados aptos.
- Se han de asignar tanto los costos directos, como los costos indirectos variables y una distribución de los costos fijos indirectos.

Los métodos admitidos por la NIC 2 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 (NIC 11.3). La norma que prescribe el tratamiento contable de estos activos es la NIC 11 *Contratos de construcción*.

Al igual que en el caso de los arrendamientos, lo primero es determinar si se está ante un contrato de construcción, en cuyo caso aplicamos la NIC 11. 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 el mismo 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 (NIC 11.22).

- 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 (NIC 11.32).

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

7.8. 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 NIC 36. La provisión reflejará la probabilidad de cobro de los flujos de efectivo contratados.

7.9. Efectivo y equivalentes al efectivo

Según definiciones de la NIC 7 *Estados de Flujos de Efectivo* (NIC 7.6),

- 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 liquidez[16], 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.

7.10. Activos clasificados como mantenidos para la venta

Los activos no corrientes o grupo para disposición que comprende activos y pasivos, que se espera sean recuperados principalmente a través de su venta en lugar de ser recuperados mediante su uso continuo son clasificados como disponibles para la venta. Para ello deben estar en disposición de venta inmediata y que la misma sea altamente probable. La norma que prescribe el tratamiento contable de estos activos es la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*.

La medición inicial de estos activos será el menor de su valor en libros o su valor razonable menos los gastos de venta. Mientras que esté clasificado en esta cuenta, el activo no se depreciará, pero sí se podrá deteriorar. Por su parte, se continuarán

[16] La NIC 7 ofrece como ejemplo de ese corto plazo tres meses, pero no es un requerimiento, por lo que queda al juicio de la entidad (NIC 7.7).

reconociendo tanto los intereses como otros gastos atribuibles a los pasivos de un grupo de activos para su disposición que se haya clasificado como mantenido para la venta.

7.11. Acreedores comerciales y otras cuentas por pagar

Los acreedores comerciales y otras cuentas por pagar son pasivos financieros reconocidos inicialmente 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.

7.12. Provisiones

La NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* 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 a la revelación; como consecuencia de lo anterior, lo podemos representar de la siguiente manera (figura 7.1):

Figura 7.1. Reconocimiento de las provisiones

Fuente: elaboración propia.

En la NIIF 1 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 y estimaciones PCGA*.

7.13. Pasivos financieros (excluidos los valores mencionados en los apartados 7.11 y 7.12)

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 (NIIF 9.4.2.1).

7.14. 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 NIC 12 *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 NIIF 1 no hay excepciones ni exenciones relacionadas con los impuestos, por lo que hay que aplicar la norma de manera retrospectiva.

7.15. 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 los cuales cargar esas pérdidas o créditos fiscales no utilizados. La NIIF 1 no prevé exenciones ni excepciones al tratamiento de los impuestos diferidos. El efecto de los mismos es relevante en la adopción de las NIIF, ya que se exige que las entidades contabilicen las consecuencias fiscales de todas sus transacciones y otros sucesos de la misma manera que contabilizan esas mismas transacciones o sucesos económicos. Por tanto, en aquellos países en los que sus PCGA no exigían el reconocimiento de impuestos diferidos, al adoptar las NIIF darán lugar al afloramiento de nuevos activos y pasivos de índole fiscal.

7.16. Pasivos incluidos en los grupos de activos para su disposición clasificados como mantenidos para la venta

Tratado en el apartado 7.10 de este mismo capítulo.

7.17. Participaciones no controladoras, presentadas dentro del patrimonio

Tratado en el apartado 7.4 de este mismo capítulo.

7.18. 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 las NIIF. 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 las NIIF

Los primeros estados financieros en los que se aplican las NIIF deben cumplir con todos los requerimientos de información de presentación y revelación contenidos en la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*. La NIIF 1 no contempla apenas suavización de requerimientos informativos respecto a la que debe facilitar una entidad adoptante por primera vez de las NIIF, excepto por lo contemplado, básicamente, para la información comparativa, en las siguientes exenciones:

- Exención 2 Pagos basados en acciones
- Exención 3 Sobre contratos de seguros
- Exención 21 Sobre la reexpresión de la información comparativa para la NIIF 9
- Exención 22 Sobre información de instrumentos financieros
- Exención 23 Beneficios a los empleados.

Estas 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 las requeridas por las NIIF, 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 algunas NIIF. Por otra parte, la NIIF 1 exige que se facilite información adicional a la del resto de las NIIF, durante el periodo de transición, como detallaremos a continuación.

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

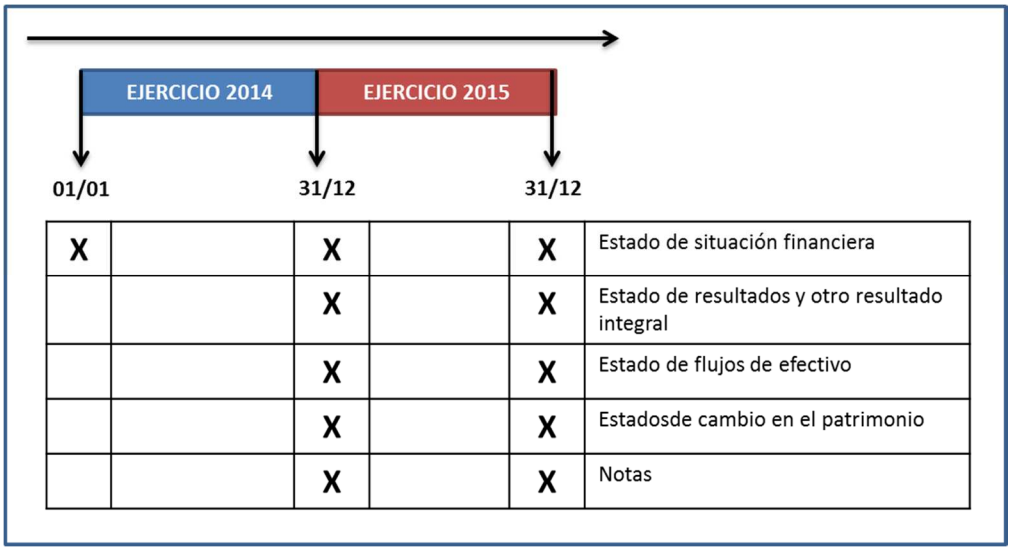
8.1. Información general a revelar en la adopción por primera vez de las NIIF

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

- tres estados de situación financiera
- dos estados del resultado y Otro Resultado Integral
- dos estados de flujos de efectivo
- dos estados de cambios en el patrimonio
- dos juegos de notas sobre los anteriores estados.

En el caso de adopción por primera vez para una entidad que presentara sus primeros estados financieros comparativos según NIIF 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 NIIF



Fuente: elaboración propia.

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

Las NIIF exigen 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 de una de las dos siguientes maneras:

- Presentar todos los años comparativos según NIIF, aunque estas 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, 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;
    - revelar la naturaleza de los ajustes que procedería hacer para que dichos estados cumplieran con las NIIF, 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 las NIIF, 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 las NIIF y que, por tanto, no cumplen con ellas.

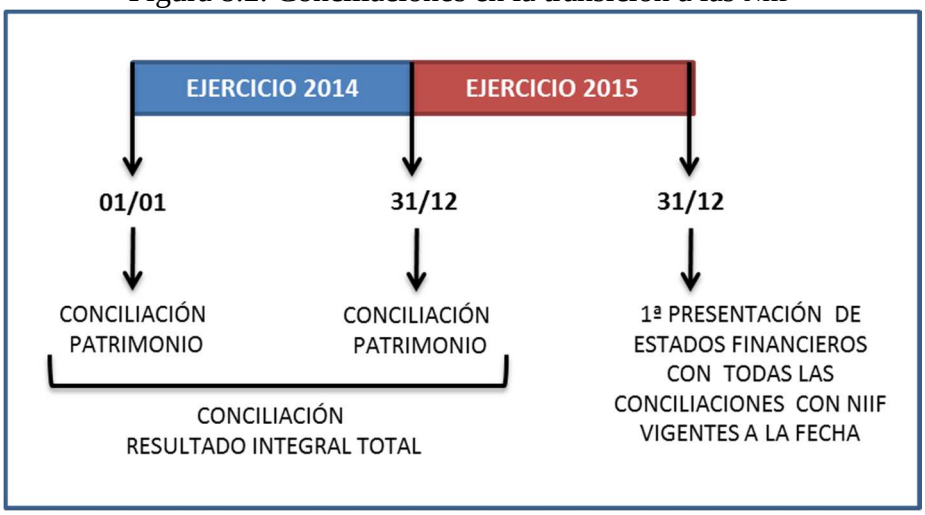
8.2. Información explicativa del paso de los PCGA a las NIIF

La NIIF 1 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 NIIF, se expliquen de forma clara y suficiente. Para cumplir este requerimiento se han de realizar las siguientes conciliaciones entre saldos según PCGA y saldos según NIIF:

- 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 integral total para el último periodo incluido en los estados financieros más recientes con PCGA. En este caso los saldos de partida serían los del estado de resultado integral según PCGA, excepto si no se hubiese elaborado, en cuyo caso se toma directamente el estado de resultados según 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 las NIIF



Fuente: elaboración propia.

Si la entidad adoptante emitiera estados financieros intermedios por exigencia de la norma local, ya que las NIIF no los exigen, se aplicaría la NIC 34 *Información Financiera Intermedia*. En ese caso, para los estados financieros intermedios presentados dentro del periodo en el que se preparan por primera vez los estados financieros según NIIF (en el ejemplo anterior, los estados intermedios presentados entre el 01/01/2014 y el 31/12/2015) se tendrían que cumplir con los requerimientos adicionales exigidos por la NIC 34, presentando la siguiente información:

- conciliación del patrimonio al final del periodo intermedio entre PCGA y NIIF
- conciliación del resultado integral total para ese periodo intermedio, comparable con el del periodo anterior, entre PCGA y NIIF
- los detalles necesarios para entender los ajustes de transición a NIIF.

E8.1. Información por transición a NIIF a presentar en unos estados financieros intermedios
La entidad EFI presenta sus primeros estados financieros conforme a NIIF el 31 de diciembre de 2015, por lo que su fecha de transición es el 1 de enero de 2014. Presenta unos estados financieros intermedios el 30/06/2015 por exigencia de la normativa del mercado de valores donde cotiza, aplicando la NIC 34. A lo largo del ejercicio 2014 preparó información financiera según PCGA, tanto al final del periodo (31/12/2014) como a fecha intermedia (30/06/2014). ¿Qué información por transición a las NIIF debe presentar la entidad EFI al 30/06/2015? EFI deberá presentar las siguientes conciliaciones entre PCGA y NIIF: – Conciliación del patrimonio a las siguientes fechas: o a la fecha de transición: 01/01/2014 o al final del periodo intermedio comparable anterior: 30/06/2014 o al final del último periodo completo presentado según PCGA: 31/12/2014. – Conciliación del resultado integral total a las siguientes fechas: o por el periodo intermedio comparable: el comprendido entre 01/01/2014 y 30/06/2014 o por el periodo del último cierre presentado según PCGA: el comprendido entre 01/01/2014 y el 31/12/2014. Junto con las anteriores conciliaciones se adjuntará toda la información de detalle necesaria para que el usuario comprenda los ajustes realizados.

De forma adicional la NIIF 1 establece la exigencia de las mismas revelaciones que la NIC 36 habría exigido, en el caso de reconocimiento o reversiones de pérdidas por deterioro hechas al preparar el ESFA. El motivo de este requerimiento es que esos movimientos no pasen desapercibidos al producirse de forma puntual en un principio de periodo, ya que la información se exigiría al final del mismo. De esta forma se favorece la transparencia sobre estos valores.

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. De hecho, la NIIF 1 detalla cuáles son esos casos sobre los que hay que informar del uso del costo atribuido y sus bases de cálculo, concretamente las siguientes:

- Cuando se usa el valor razonable como costo atribuido (exención nº 4) en:
    - propiedades, planta y equipo

    - activos intangibles
    - propiedades de inversión
    - activos de petróleo y gas
    - operaciones sujetas a regulación de tarifas.
- Cuando se utiliza para inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas (exención nº 7).
- Cuando se utiliza después de una hiperinflación grave (exención nº 17).

Por último, la NIIF 1 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).

8.3. Cambios en las políticas contables durante el periodo de transición

Un aspecto que hay que considerar en el periodo de transición a las NIIF es que la entidad va a estar tomando decisiones y realizando cálculos permanentemente para seleccionar las mejores opciones a aplicar en su información financiera entre las que ofrecen las NIIF en general, y las exenciones que permite la NIIF 1 en particular. Esto va a originar que se produzcan cambios en las políticas contables que asume la entidad a lo largo de dicho periodo.

Tanto si se produce un cambio en las políticas contables como si se cambia el uso de las exenciones, se procederá de la siguiente manera:

- no será de aplicación la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* para los cambios de políticas contables que se produzcan durante el periodo de transición y hasta después de la presentación de los primeros estados financieros completos según NIIF.
- se informará de los cambios producidos en todos los estados financieros que se emitan a lo largo del periodo de transición;
- se actualizarán las conciliaciones que se hayan hecho tanto de patrimonio como de resultado integral total.

No obstante lo anterior, si se detectan 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 las NIIF
- la información sobre los errores contenidos en la información previa ayuda a evaluar la fiabilidad de la información financiera.

9. Aspectos operativos a considerar

Una vez analizadas en detalle las implicaciones en la contabilidad de las entidades como consecuencia de la adopción de las NIIF por primera vez, es indiscutible que estas normas no son neutras 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 las NIIF.** Por tanto, es el momento de volver a repasar con un mayor detalle los efectos de la adaptación de una entidad a las NIIF, 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 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 las NIIF, baste pensar en los requerimientos de información de la NIIF 9 y la NIC 32;**

- **partidas que tenían un desglose que ahora no es necesario y que por tanto se pueden agrupar en una partida 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. No obstante, en Colombia este asunto tiene particularidades a considerar, ya que algunas entidades de regulación han actualizado su plan de cuentas, pero para otras no se estableció una instrucción al respecto. En este sentido **será la entidad la que tenga que establecer la estructura de su plan de cuentas, sin perjuicio de que la entidad de supervisión haga requerimientos de información basadas en las taxonomías.**

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. 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.

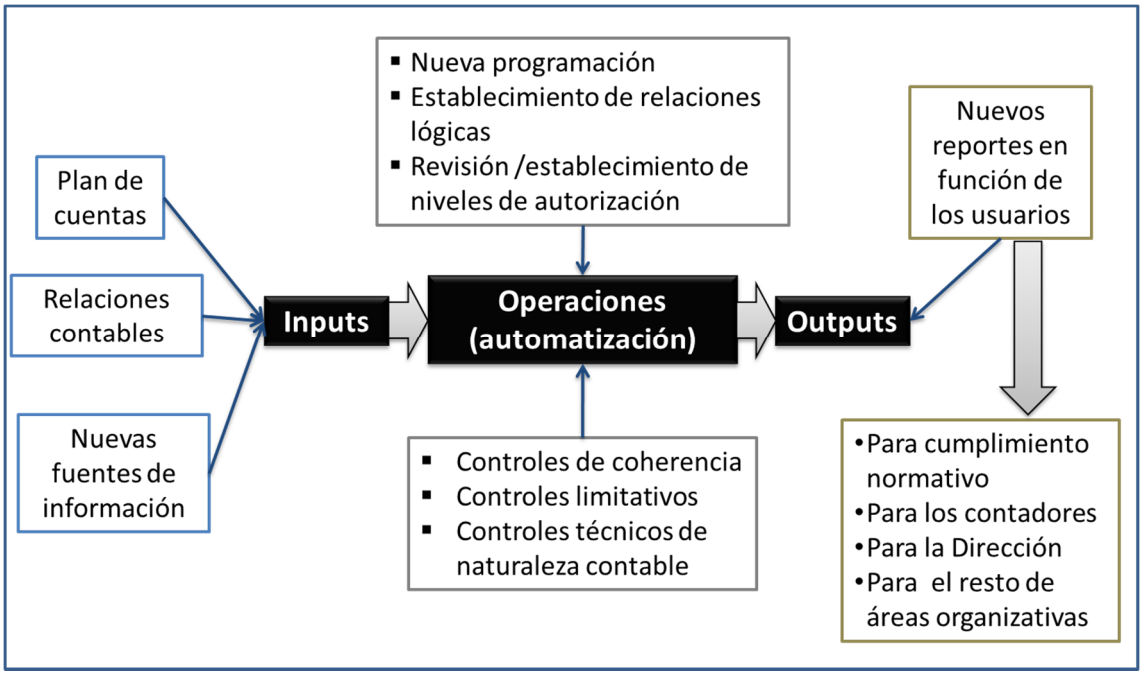
Una parte esencial del análisis y revisión de los procesos, dados los cambios en la información y en el lenguaje contable, es el establecimiento de un nuevo sistema de reportes, los cuales se deberán desarrollar teniendo en cuenta a los usuarios de la información. Al menos, se tendrán en cuenta a los 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 las NIIF



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:

- de estructura
- de recursos humanos
- de negocio.

Generalmente, la adopción de las NIIF 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 cumplimentar las NIIF, 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 las NIIF) 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, pues los contadores deberán esforzarse en 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 las NIIF exigen 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 las NIIF 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 las NIIF 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 las NIIF, en consecuencia deberán cambiarse los niveles para la consecución del bono.

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:

- nueva segmentación del negocio, como ya hemos comentado;
- 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 NIIF 10, 11 y 12 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 la NIIF 9.

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 las NIIF, sin pretender ser exhaustivos, entre otras cosas porque no es posible serlo en este caso.

9.3. La adopción de las NIIF como proyecto

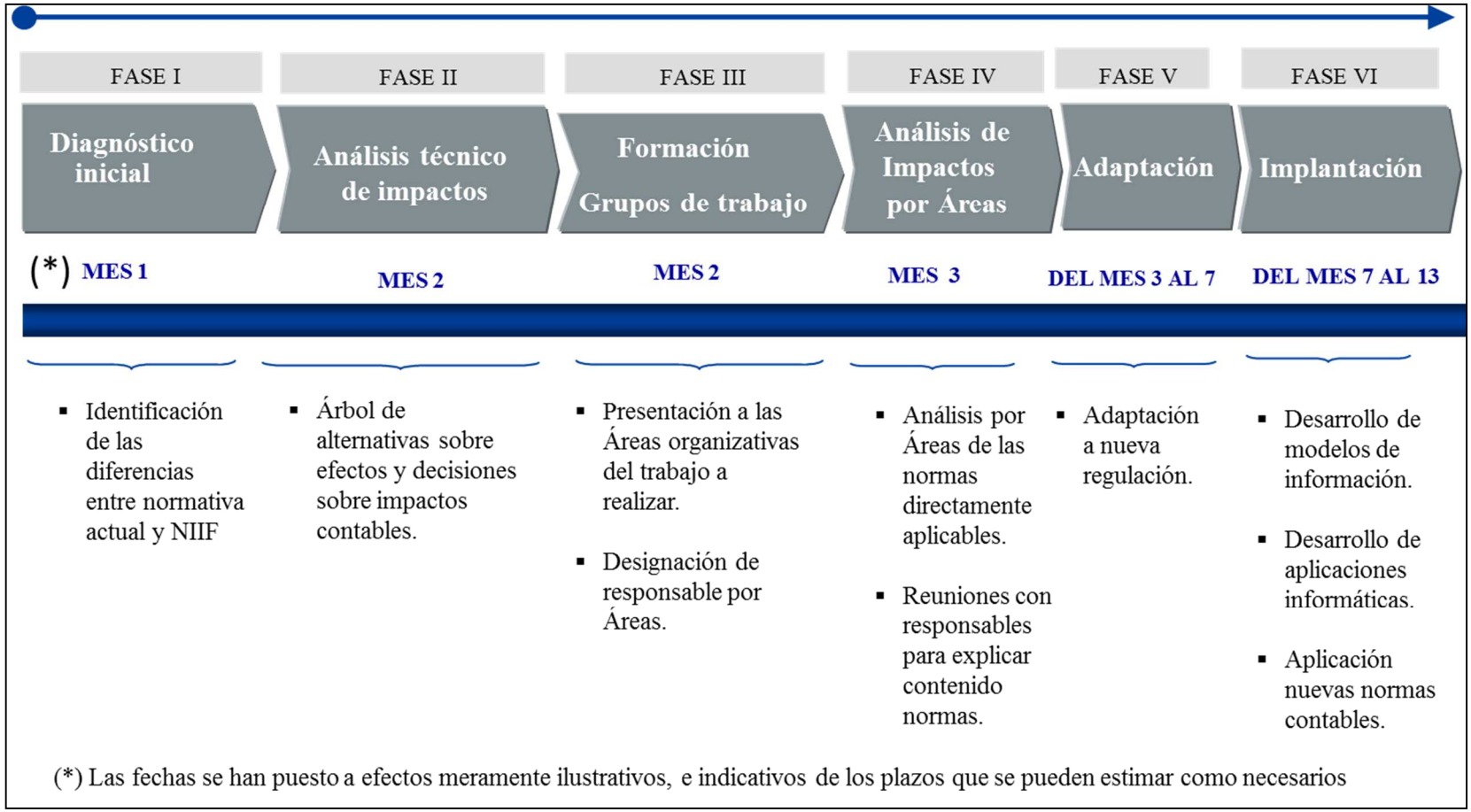
En el capítulo 2, decíamos también que era necesario analizar todos los efectos de forma conjunta y con un equipo interdisciplinar que afrontara la implantación como un proyecto estratégico de envergadura. Así, habría que comenzar comunicando a toda la

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

- ¿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 las NIIF 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;
    - por 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 las NIIF.

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):

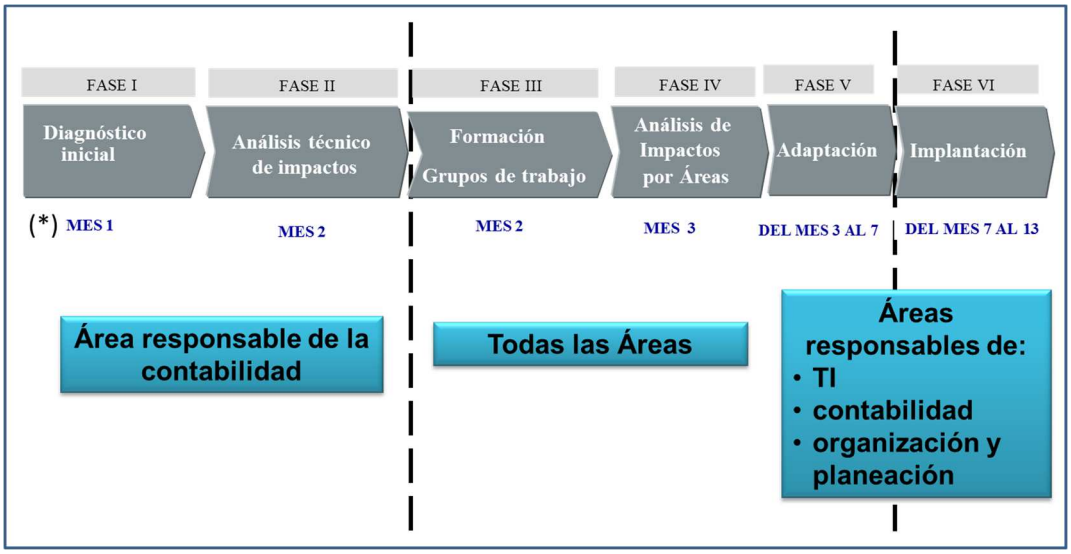
Figura 9.2. Esquema de proyecto para adopción de las NIIF



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 las NIIF 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 las NIIF es el 1 de enero de 2014.
- Se facilita como información inicial el balance general al 31 de diciembre de 2013.
- 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 Industrias Colombianas, S.A. tiene como actividad la fabricación y venta de insumos para otras empresas, y siguiendo lo establecido en las normas legales, debe adoptar las NIIF completas al objeto de presentar unos estados financieros comparativos completos según NIIF al 31 de diciembre de 2015. Por ello, al 31/12/2014 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 las NIIF es el inicio de dicho periodo, es decir, el 01/01/2014.

Una vez constituido el grupo de trabajo a tal efecto, se comienzan los trabajos para la obtención del ESFA al 01/01/2014, 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 el edificio donde se encuentran sus servicios centrales. 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 depreciación se venía calculando según la normativa fiscal, que era muy conservadora, según los PCGA. Con las NIIF 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.

(3) Hay un valor reconocido en Activos Intangibles según PCGA de 200 que procedían de una combinación de negocios. Según NIIF esos Activos Intangibles no cumplen los criterios de reconocimiento, por lo que se procede a

su retiro, recalculándose la plusvalía. Además la plusvalía se había venido depreciando linealmente según PCGA, lo cual no procede según NIIF.

(4) Aunque no hay aparentes indicios de deterioro de la plusvalía, dado que la entidad se ha acogido a la exención de la aplicación prospectiva de la NIIF 3, debe hacer un análisis de deterioro sobre la misma. Tras la estimación de los flujos de caja y su descuento, se pone de manifiesto un deterioro de la plusvalía por valor de 500.

(5) La entidad ha estado involucrada en varios proyectos de investigación y desarrollo en años anteriores, registrando los costos originados por ellos en los estados de resultados de cada año, excepto una partida de 60 correspondiente a costos de investigación activados por pagos realizados para obtener el derecho de uso temporal de una patente. Los costos de desarrollo correspondientes a los proyectos mencionados son de 1.000, que, según NIIF, habría que reconocer en el estado de situación financiera.

(6) 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 NIIF.

(7) 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 ascendía a la fecha de transición a 12.000, el monto por el cual estaba reconocida conforme a PCGA era de 10.080.

(8) Se reconocen ganancias no realizadas según NIIF de 1.200 por los cambios en los valores razonables de derivados financieros que cumplen los requisitos para considerarse de cobertura de flujos, que según PCGA no se registraban.

(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, 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 las NIIF 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 NIIF, ese concepto no reúne las condiciones para reconocerlo como provisión.

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

Nº ajuste	Nombre de la cuenta	Db	Cr	Calculos
(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
Para reconocer el valor razonable como costo atribuido				
(2)	Propiedades, Planta y Equipo	7.500		
	Impuestos diferidos		2.250	7.500 x 30%
	Ganancias acumuladas		5.250	7.500 - 2.250
Para ajustar la depreciación a criterios económicos				
(3)	Plusvalía	200		
	Activos intangibles		200	
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 NIIF 3				
(4)	Plusvalía		500	
	Impuestos diferidos	150		500 x 30%
	Ganancias acumuladas	350		500 - 150
Por el deterioro de la plusvalía				
(5)	Activos intangibles	940		1000 - 60
	Impuestos diferidos		282	(1000 - 60) x 30%
	Ganancias acumuladas		658	(1000 - 60) - 282
Para registrar el retiro de los costos de investigación y dar de alta los de desarrollo				
(6)	Inventarios	900		
	Impuestos diferidos		270	900 x 30%
	Ganancias acumuladas		630	900 - 270
Para incluir en el valor de los inventarios los costes indirectos de producción				
(7)	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
Para adaptar el valor de las inversiones financieras a corto a su valor razonable				
(8)	Otras cuentas por cobrar	1.200		
	Impuestos diferidos		360	1.200 x 30%
	Reservas de cobertura		840	1.200 - 360
Para recoger en el Otro resultado integral las variaciones de valor razonable de derivados de cobertura de flujos				

Nº ajuste	Nombre de la cuenta	Db	Cr	Calculos
(9)	Pasivos financieros a largo plazo	2.500		
	Pasivos financieros a corto plazo	600		
	Ganancias acumuladas		3.100	
Para adaptar los valores de los pasivos financieros a costo amortizado.				
(10)	Otras cuentas por pagar	2.000		
	Ganancias acumuladas		2.000	
Para registrar la baja de los dividendos por pagar				
(11)	Beneficios a empleados		1.500	
	Impuestos diferidos	450		1.500 x 30%
	Ganancias acumuladas	1.050		1.500 - 450
Para recoger la acumulación por el plan de pensiones constituido a favor de los empleados				
(12)	Provisiones	1.100		
	Impuestos diferidos		330	1.100 x 30%
	Ganancias acumuladas		770	1.100 - 330
Para retirar una provisión que no correspondía				
		32.360	**32.360**	

Y por otra parte, el efecto de la adopción de las NIIF en el ESFA y la conciliación del patrimonio quedarían de la siguiente manera:

	31/12/2013 según PCGA	Efectos transición NIIF	01/01/2014 según NIIF	Nº asiento / ajuste
Propiedades, planta y equipo	106.400	19.000	125.400	(1) y (2)
Plusvalía	2.800	-300	2.500	(3) y (4)
Activos intangibles	560	740	1.300	(3) y (5)
Activos financieros	5.320		5.320	
Total activos no corrientes	**115.080**	**19.440**	**134.520**	
Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	18.900		18.900	
Inventarios	9.800	900	10.700	(6)
Otras cuentas por cobrar	6.720	1.200	7.920	(8)
Activos financieros	10.080	1.920	12.000	(7)
Efectivo y equivalentes a efectivo	19.600		19.600	
Total activos corrientes	**65.100**	**4.020**	**69.120**	
Total activos	**180.180**	**23.460**	**203.640**	
Pasivos financieros	42.000	-2.500	39.500	(9)
Beneficios a empleados	0	1.500	1.500	(11)
Provisiones	2.100	-1.100	1.000	(12)
Pasivos por impuestos diferidos	3.500	6.918	10.418	(1), (2), (4), (5), (6), (7), (8), (12)
Total pasivos no corrientes	**47.600**	**4.818**	**52.418**	
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**	**2.218**	**78.798**	
Total activos menos pasivos	**103.600**	**21.242**	**124.842**	
Capital emitido	33.600		33.600	
Reservas	25.200	840	26.040	(8)
Reservas de cobertura	0		0	
Ganancias acumuladas	44.800	20.402	65.202	(1), (2), (4), (5), (6), (7), (9), (10), (12)
Total patrimonio	**103.600**	**21.242**	**124.842**	

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)
Adaptación de la depreciación según criterios económicos	7.500	(2)
Deterioro de la plusvalía	-500	(4)
Reconocimiento de los gastos de desarrollo y des-reconocimiento de los gastos de investigación	940	(5)
Reconocimiento de los costos indirectos de producción en Inventarios	900	(6)
Inversiones financieras a corto a valor razonable	1.920	(7)
Variaciones de valor razonable en la cobertura de flujos	1.200	(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)
	28.160	
Efecto fiscal de los ajustes	-6.918	
Total Patrimonio según NIIF	**124.842**	

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.

Adopción por primera vez de las NIIF

ORIENTACIONES TÉCNICAS NIIF

Consejo Técnico de la Contaduría Pública
CTCP

aeca
Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas

incp
INSTITUTO NACIONAL DE CONTADORES PÚBLICOS
COLOMBIA

BANCO MUNDIAL
BIRF • AIF | GRUPO BANCO MUNDIAL