

Aspectos a considerar en la adopción por primera vez en la transición a las NIIF para PYMES

Creo importante analizar los contenidos de la sección 35, ya que, son los que deben aplicarse técnicamente en la fecha de transición a las NIIF para PYMES.

Por lo tanto, este escrito trata todos los elementos de la sección 35, con exclusión de las exenciones (párrafo 35.10) y de la prohibición de los cambios con efecto retroactivos (párrafo 35.9), temas que serán tratados en escritos separados debido a su extensión y complejidad.

1) Alcance

Antes de su aplicación hay que tener presente el alcance de esta sección, que se encuentra señalado en los párrafos 35.1 y 35.2, alcance que podemos resumir en lo siguiente:

1. Se aplica a entidades que adopten por primera vez la NIIF para las PYMES.
2. Es independiente al marco contable anterior, esto es, si aplico PCGA locales o NIIF full.
3. Sólo se puede adoptar por una única vez.

El punto 3 es importante destacar, ya que, si una entidad aplico anteriormente NIIF para las PYMES y las dejo de aplicar en uno o varios períodos sobre los que se informa, y debe con posterioridad adoptarla nuevamente, esta entidad no podrá volver a hacer uso de la sección 35. Por lo tanto, en dicho caso deberá contabilizar de acuerdo a lo indicado en las demás secciones de las NIIF para las PYMES.

2) Aplicación de la sección 35

Para el período de transición, es aplicable la sección 35 de las NIIF para PYMES y no otra sección de las NIIF para las PYMES, y siempre que la entidad cumpla los requisitos analizados en el alcance de la norma.

3) Declaración que debe efectuar la entidad

En la adopción por primera vez se debe tener presente lo señalado en el párrafo 35.4 de las NIIF para las PYMES que señala lo siguiente: *“Los primeros estados financieros de una entidad conforme a esta NIIF son los primeros estados financieros anuales en los cuales la entidad hace una declaración, explícita y sin reservas, contenida en esos estados financieros, del cumplimiento con las NIIF para las PYMES. Los estados financieros preparados de acuerdo con esta NIIF son los primeros estados financieros de una entidad si, por ejemplo, la misma:*

- a) no presentó estados financieros en los periodos anteriores;*
- b) presentó sus estados financieros anteriores más recientes según requerimientos nacionales que no son coherentes con todos los aspectos de esta NIIF; o*

c) *presentó sus estados financieros anteriores más recientes en conformidad con las NIIF completas”*

La entidad deberá efectuar una declaración explícita y sin reservas en los primeros estados financieros anuales del cumplimiento total de las NIIF para las PYMES, esto quiere decir que la entidad aplicara todas las secciones que le correspondan a todas las transacciones de la entidad durante el ejercicio contable anual.

4) Fecha de transición

La norma en su párrafo 35.6 define y señala uno de los eventos más importantes para la adopción de las NIIF para las PYMES y que es la fecha de transición.

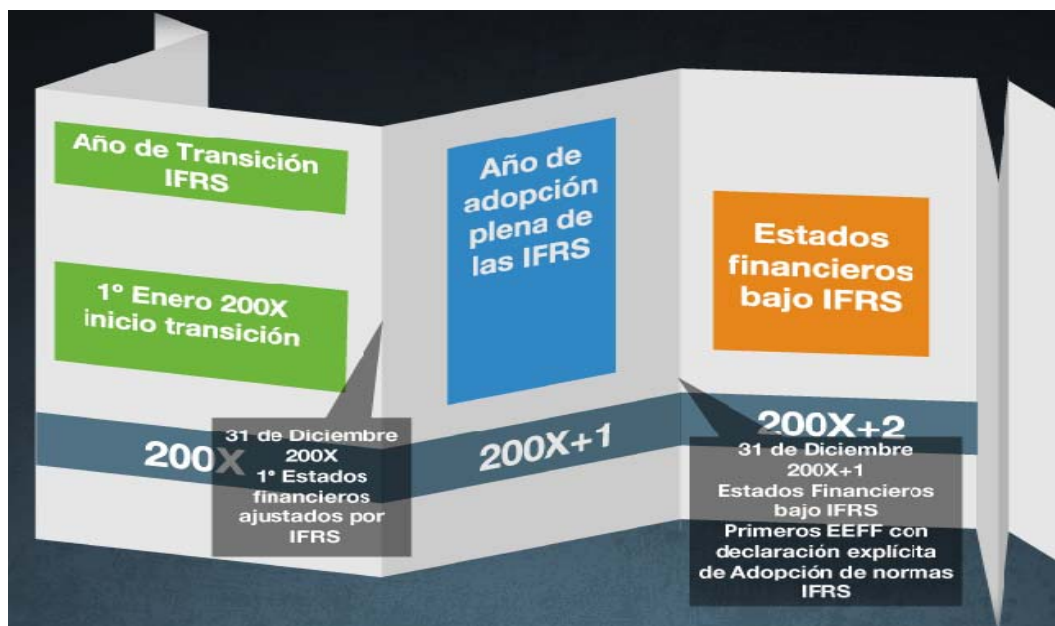
La norma en comento señala lo siguiente: *“El párrafo 3.14 requiere que una entidad revele, dentro de un conjunto completo de estados financieros, información comparativa con respecto al periodo comparable anterior para todos los importes monetarios presentados en los estados financieros, así como información comparativa específica de tipo narrativo y descriptivo. Una entidad puede presentar información comparativa con respecto a más de un periodo anterior comparable. Por ello, la fecha de transición a la NIIF para las PYMES de una entidad es el comienzo del primer período para el que la entidad presenta información comparativa completa, de acuerdo con esta NIIF, en sus primeros estados financieros conforme a esta NIIF.”*

A mayor abundamiento en el glosario de las NIIF para las PYMES encontramos el siguiente significado para la fecha de transición: *“El comienzo del período más antiguo para el que la entidad presenta información comparativa completa según las NIIF, dentro de sus primeros estados financieros presentados de conformidad con las NIIF.”*

La determinación de esta fecha es muy importante, porque como vera el lector más adelante en el desarrollo del presente trabajo, en esta fecha se determinan cosas tan importantes como:

- Exenciones que aplicará la entidad
- Asiento de apertura
- Impacto en el patrimonio
- Diferencias entre PCGA anteriores y NIIF para las PYMES

Para entender la determinación de esta fecha se he graficado para hacerlo didáctico y entendible a los lectores.



5) Procedimiento en la fecha de transición

Uno de los procedimientos indicados por las NIIF para PYMES para preparar los estados financieros en la fecha de transición está señalado en su párrafo 35.7, el que señala lo siguiente:

“Excepto por lo previsto en los párrafos 35.9 a 35.11, una entidad deberá, en su estado de situación financiera de apertura de la fecha de transición a la NIIF para las PYMES (es decir, al comienzo del primer periodo presentado):

- (a) reconocer todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por la NIIF para las PYMES;*
- (b) no reconocer partidas como activos o pasivos si esta NIIF no permite dicho reconocimiento;*
- (c) reclasificar las partidas que reconoció, según su marco de información financiera anterior, como un tipo de activo, pasivo o componente de patrimonio, pero que son de un tipo diferente de acuerdo con esta NIIF; y*
- (d) aplicar esta NIIF al medir todos los activos y pasivos reconocidos.”*

Este procedimiento obliga a la entidad a reconocer todos los activos y pasivos de acuerdo a lo señalado según las NIIF para las PYMES. Producto de este reproceso es que saldrán los primeros ajustes que serán refundidos en el asiento de apertura, con efecto en resultados acumulados u otra cuenta del patrimonio.

6) Políticas contables

Otro de los procedimientos indicados por las NIIF para PYMES para preparar los estados financieros en la fecha de transición dice relación con las políticas contables, en particular el párrafo 35.8 de las NIIF para PYMES señala lo siguiente:

“Las políticas contables que una entidad utilice en su estado de situación financiera de apertura conforme a esta NIIF pueden diferir de las que aplicaba en la misma fecha utilizando su marco de información financiera anterior. Los ajustes resultantes surgen de transacciones, otros sucesos o condiciones anteriores a la fecha de transición a esta NIIF. Por tanto, una entidad reconocerá tales ajustes, en la fecha de transición a esta NIIF, directamente en las ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, en otra categoría dentro del patrimonio).”

El párrafo anterior es relevante, ya que, establece claramente que toda diferencia generada por los ajustes entre políticas contables bajo PCGA y las NIIF para PYMES en la fecha de transición, de acuerdo a los procedimientos señalados por esta sección (sección 35), deben imputarse en una cuenta de ganancias acumuladas o en otra cuenta, pero siempre dentro del patrimonio.

7) Impracticabilidad

Hay que destacar que la norma en su párrafo 35.11 hace un alcance respecto de cuando se torna “impracticable” la reexpresión del estado de situación financiera de apertura, en la fecha de transición respecto de una o varias transacciones.

Respecto a dicho vocablo la norma señala lo siguiente: *“Cuando sea impracticable para una entidad la reexpresión del estado de situación financiera de apertura, en la fecha de transición, con relación a uno o varios de los ajustes requeridos por el párrafo 35.7, la entidad aplicará los párrafos 35.7 a 35.10 para dichos ajustes en el primer periodo para el que resulte practicable hacerlo, e identificará los datos presentados en periodos anteriores que no sean comparables con datos del periodo anterior en que prepara sus estados financieros conforme a esta NIIF. Si es impracticable para una entidad proporcionar cualquier información a revelar requerida por esta NIIF para cualquiera de los periodos anteriores al periodo en el que prepara sus primeros estados financieros conforme a esta NIIF, revelará dicha omisión.”¹*

Puedo agregar que la misma norma define en su glosario el término impracticable como: *“La aplicación de un requerimiento es impracticable cuando la entidad no pueda aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo.”*

La norma no define el significado de esfuerzo razonable, suponemos que se refiere al costo beneficio de aplicar un requerimiento específico, es decir, el esfuerzo de recursos de obtener un ajuste no sea más costoso que el mismo ajuste.

Sin embargo, podemos recurrir a la definición que se entrega en el glosario de las NIIF full para interpretar el concepto de impracticable y la definición que le asigna en la NIC 8 “Políticas contable, Cambios en las estimaciones contables y Errores”.

¹ Sección 35 párrafo 35.11 de las NIIF para las PYMES del IASB, 2009

En dicho caso, en opinión del autor una definición del término impracticable sería la siguiente:

La aplicación de un requisito será impracticable cuando la entidad no pueda aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo. Para un período anterior en particular, es impracticable aplicar un cambio en una política contable retroactivamente o realizar una reexpresión retroactiva para corregir un error si:

- (a) los efectos de la aplicación o de la reexpresión retroactiva no son determinables;
- (b) la aplicación o la reexpresión retroactivas implican establecer suposiciones acerca de cuáles hubieran podido ser las intenciones de la gerencia en ese periodo; o
- (c) la aplicación o la reexpresión retroactivas requieren estimaciones de importes significativos, y que sea imposible distinguir objetivamente información de tales estimaciones que:
 - I. suministre evidencia de las circunstancias que existían en la fecha o fechas en que tales importes fueron reconocidos, medidos o fue revelada la correspondiente información; y
 - II. hubiera estado disponible cuando los estados financieros de esos períodos anteriores fueron formulados a partir de otra información.

Podrá el lector apreciar que este término de impracticable puede representar una buena solución para muchas entidades, a fin de hacer menos engorrosa o complicada la determinación de una o varias transacciones en la adopción por primera vez en la fecha de transición.

En todo caso, no hay que olvidar que si la entidad se ampara con la impracticabilidad, ésta deberá revelarlo e indicar claramente los motivos por los que no pudo practicar un requerimiento específico de la norma.

8) Información a revelar

En primer lugar, la entidad deberá dar una explicación de la transición a las NIIF para las PYME, en la que deberá indicar cómo le ha afectado desde su marco contable anterior a las NIIF para PYMES en su estado de situación financiera, rendimiento financiero y los flujos de efectivo presentados con anterioridad.

En segundo término, la norma indica que la entidad debe efectuar diversas conciliaciones en sus primeros estados financieros preparados conforme a las NIIF para PYMES. Estas conciliaciones deberán contener lo siguiente:

- (a) Una descripción de la naturaleza de cada cambio en la política contable.
- (b) Conciliaciones del patrimonio, determinado de acuerdo con el marco de información financiera anterior, con el patrimonio determinado de acuerdo con esta NIIF, para cada una de las siguientes fechas:
 - (i) la fecha de transición a esta NIIF; y

(ii) el final del último periodo presentado en los estados financieros anuales más recientes de la entidad determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior.

(c) Una conciliación del resultado, determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior, para el último periodo incluido en los estados financieros anuales más recientes de la entidad, con su resultado determinado de acuerdo con esta NIIF para ese mismo periodo.

También la entidad deberá preparar conciliaciones cuando existan errores según los PCGA anteriores. En este caso, la entidad deberá incluir dichas correcciones en las Conciliaciones del Patrimonio o en la conciliación del resultado.

Finalmente, si la entidad no presentó estados financieros en períodos anteriores, deberá revelar dicho hecho en sus primeros estados financieros conforme a las NIIF para PYMES.