

Exenciones optativas en la preparación de los primeros estados financieros de empresa PYMES

I Exenciones en la Transición a la NIIF para las PYMES

La sección 35, en su párrafo 35.10 entrega a la entidad opciones, éstas las podrá ejercer solamente por una única vez en sus primeros estados financieros conforme a las NIIF para PYMES.

Es importante destacar que la entidad podrá hacer uso de las exenciones solamente en el proceso inicial de la Transición a la NIIF para las PYMES en su fecha inicial, lo cual se verá reflejado en el asiento de apertura en la fecha de transición a las NIIF, esto es, al primero de Enero del año de la transición definida por la empresa. Todos los efectos de las cuentas de Activo y Pasivo se verán reflejados en resultados acumulados u otra cuenta del patrimonio.

Cabe agregar, que la elección y aplicación de estas exenciones son muy importantes y por lo mismo requieren de un análisis técnico profundo que debe ir alineado con la complejidad y realidad de cada uno de los negocios de la entidad.

Solo un análisis previo y correcta evaluación de la conveniencia o no de adoptar una o varias exenciones, es la que permitirá determinar el impacto previo al Patrimonio, esto es, concretamente porcentajes de aumentos o disminuciones del patrimonio en la fecha de transición.

A continuación se entregará una visión general de cada una de las exenciones propuesta por la norma.

(a) Combinaciones de negocios

La norma señala lo siguiente *“Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por no aplicar la Sección 19 Combinaciones de Negocios y Plusvalía a las combinaciones realizadas antes de la fecha de transición a esta NIIF. Sin embargo, si la entidad que adopta por primera vez la NIIF reexpresa una de las combinaciones de negocios para cumplir con la Sección 19, deberá reexpresar todas las combinaciones de negocios posteriores.”*¹

Es importante destacar que esta norma se debe aplicar a todas las combinaciones de negocios efectuadas antes de la fecha de transición, esta exención se aplica a todas o a ninguna. En caso de aplicarse a una de las combinaciones el tratamiento dispuesto en la Sección 19 Combinaciones de Negocios y Plusvalía, la exención ya no es válida, ya que, la empresa deberá reconocer todas las demás Combinaciones de Negocios de acuerdo a la Sección antes mencionada.

¹ Sección 35 párrafo 35.10 a) de las NIIF para las PYMES del IASB, 2009

En caso de que la entidad opte por aplicar esta exención deberá reconocer las Combinaciones de Negocios de acuerdo a los valores contabilizados por los PCGA² anteriores.

Cabe recordar que si la entidad opta por aplicar la Sección 19 Combinaciones de Negocios y Plusvalía, ésta deberá contabilizar todas las combinaciones de negocios según el método de la adquisición definido en el párrafo 19.7, esto es, la entidad deberá:

- (a) Identificar a la adquirente.
- (b) Medir el costo de la combinación de negocios.
- (c) Distribuir en la fecha de adquisición, el costo de la combinación de negocios entre los activos adquiridos, los pasivos, y las provisiones para los pasivos contingentes asumidos.

(b) Transacciones con pagos basados en acciones.

¿Qué significa el término transacciones con pagos basados en acciones?

Para esto debemos dirigirnos al glosario de las NIIF para PyMEs la que señala lo siguiente: *“Una transacción en la que la entidad recibe bienes o servicios (incluyendo servicios de empleados) como contrapartida de instrumentos de patrimonio de la misma entidad (incluyendo acciones u opciones sobre acciones), o adquiere bienes y servicios incurriendo en pasivos con el proveedor de esos bienes o servicios, por importes que se basan en el precio de las acciones de la entidad o de otros instrumentos de patrimonio de la misma.”*

Entonces el término “transacciones con pagos basados en acciones” lo podríamos separar en lo que recibe y lo que entrega la entidad, quedando dicho resumen de la siguiente forma:

- La empresa recibe bienes o servicios, pasivos del proveedor.
- La empresa entrega Instrumentos de Patrimonio (acciones u opciones).

Esta es una gran opción que le entrega a la entidades, respecto a esto la norma señala *“Una entidad que adopta por primera vez la NIIF no está obligada a aplicar la Sección 26 Pagos Basados en Acciones a los instrumentos de patrimonio concedidos con anterioridad a la fecha de transición a esta NIIF, ni a los pasivos surgidos de transacciones con pagos basados en acciones que se liquiden antes de la fecha de transición a esta NIIF.”³*

Esta exención es aplicable a los instrumentos de patrimonio y a los pasivos surgidos de transacciones antes de la fecha de transición. Para aquellos pasivos surgidos de transacciones después de la fecha de transición, deberán ser contabilizados de acuerdo a la Sección 26 Pagos Basados en Acciones.

² PCGA, significa Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

³ Sección 35 párrafo 35.10 b) de las NIIF para las PYMES del IASB, 2009

Si la empresa no opta por esta exención, ésta deberá aplicar el método de reconocimiento y considerar el principio de medición indicado en la Sección 26, en forma íntegra.

(c) Valor razonable como costo atribuido.

Esta exención es muy importante, puesto que, las propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión y el activo intangible pueden ser valoradas al valor razonable, y en virtud de dicho valor (costo atribuido) seguir aplicando prospectivamente la depreciación, amortización, método de depreciación, vida útil y valor residual desde la fecha de transición.

La exención en particular señala lo siguiente: *“Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por medir una partida de propiedades, planta y equipo, una propiedad de inversión o un activo intangible en la fecha de transición a esta NIIF por su valor razonable, y utilizar este valor razonable como el costo atribuido en esa fecha.”*⁴

Aquí entramos también en una cuestión técnica respecto a cómo la entidad medirá el valor razonable.

Podemos agregar el significado que las NIIF para PYMES le entrega al valor razonable o fair value y que señala lo siguiente: *“El importe por el cual puede intercambiarse un activo, cancelarse un pasivo o intercambiarse un instrumento de patrimonio concedido, entre partes interesadas y debidamente informadas que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua.”*

Para la evaluación de si hacer uso o no de esta exención, la decisión pasará por que tipo de propiedades, planta y equipo, propiedades de inversión y activo intangible posea la entidad, y si la entidad dispone de los valores razonables para poder valorar sus activos. No es lo mismo poseer bienes registrados a un valor cercano al valor razonable que no tenerlos, ya que, el impacto se verá reflejado en una disminución o aumento del patrimonio a través del asiento de apertura en la fecha de transición.

(d) Revaluación como costo atribuido.

En primer término hay que definir que se entiende por revaluación, según el glosario de las NIIF full, del IASB, ésta la define como la *“Reexpresión de activos y pasivos.”*

En particular, las NIIF full número 1, en su párrafo 17, le da a la “revaluación” el significado de “revalorización”.

⁴ Sección 35 párrafo 35.10 c) de las NIIF para las PYMES del IASB, 2009

En opinión de los autores, podríamos agregar que de acuerdo a la realidad de diversos países Iberoamericanos los PCGA de muchos de ellos entregan la posibilidad de retasaciones o retasaciones técnicas de las propiedades, planta y equipo, que para la exención en estudio, cabrían también dentro del significado de revaluación.

La exención señala lo siguiente: “Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por utilizar una revaluación según los PCGA anteriores, de una partida de propiedades, planta y equipo, una propiedad de inversión o un activo intangible en la fecha de transición a esta NIIF o en una fecha anterior, como el costo atribuido en la fecha de revaluación.”⁵

Si la empresa opta por esta exención, el valor a considerar desde la fecha de transición va a ser el valor revaluado según PCGA anteriores, este valor, es el costo atribuido en la fecha de transición, valor que se seguirá utilizando de ahí en adelante cuando se adopten plenamente las NIIF para PyMEs.

(e) Diferencias de conversión acumuladas.

Las diferencias de conversión nacen de transacciones efectuadas por la entidad en moneda extranjera o por los negocios en el extranjero que se efectúen entre filiales y empresa matriz o a la inversa. Adicionalmente, la entidad puede presentar sus estados financieros en una moneda extranjera, distinta a la moneda local.

La exención para este tipo de transacciones señala: “La Sección 30 Conversión de Moneda Extranjera requiere que una entidad clasifique algunas diferencias de conversión como un componente separado del patrimonio. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por considerar nulas las diferencias de conversión acumuladas de todos los negocios en el extranjero en la fecha de transición a la NIIF para las PYMES (es decir, aplicar el método de “nuevo comienzo”).”⁶

Para entender a que transacciones se refiere esta exención hay que analizar la norma respectiva que señala: “Las diferencias de cambio surgidas en una partida monetaria que forme parte de la inversión neta en un negocio en el extranjero de la entidad que informa se reconocerán en los resultados de los estados financieros separados de esa entidad, o en los estados financieros individuales del negocio en el extranjero, según resulte apropiado. En los estados financieros que contengan al negocio en el extranjero y a la entidad que informa (por ejemplo, los estados financieros consolidados cuando el negocio en el extranjero sea una subsidiaria), estas diferencias de cambio se reconocerán inicialmente en otro resultado integral

⁵ Sección 35 párrafo 35.10 d) de las NIIF para las PYMES del IASB, 2009

⁶ Sección 35 párrafo 35.10 e) de las NIIF para las PYMES del IASB, 2009

y se presentarán como un componente del patrimonio. No se volverán a reconocer otra vez en resultados en el momento de la disposición de la inversión neta.”⁷

La presente exención es aplicable a las diferencias de conversión acumuladas dentro del patrimonio, producto de las diferencias de conversión acumuladas de todos los negocios en el extranjero. Para dichas diferencias que se encuentren acumuladas dentro del Patrimonio a la fecha de transición, la entidad tiene la opción de considerarlas en cero, es decir, deberá incluirlas dentro del asiento de apertura a la fecha de transición a fin de eliminar el monto anteriormente contabilizado.

(f) Estados financieros separados.

Para comprender que se entiende por Estados Financieros Separados debemos remitirnos al significado que le da en el glosario de las NIIF para PyMEs que lo define como: *“Aquellos presentados por una controladora, un inversor en una asociada o un participante en una entidad controlada conjuntamente, en los que las inversiones correspondientes se contabilizan a partir de las cantidades directamente invertidas, y no en función de los resultados obtenidos y de los activos netos poseídos por la entidad participada.”*

Queda claro que la exención a los estados financieros separados, se refiere a las inversiones que fueron contabilizadas de acuerdo a las cantidades invertidas.

La exención para los estados financieros separados señala: “Cuando una entidad prepara estados financieros separados, el párrafo 9.26 requiere que contabilice sus inversiones en subsidiarias, asociadas y entidades controladas de forma conjunta de alguna de las formas siguientes:

- (i) al costo menos el deterioro del valor, o*
- (ii) al valor razonable con los cambios en el valor razonable reconocidos en resultados.*

Si una entidad que adopta por primera vez la NIIF mide esta inversión al costo, medirá esa inversión en su estado de situación financiera separado de apertura, preparado conforme a esta NIIF, mediante uno de los siguientes importes:

- (i) el costo determinado de acuerdo con la Sección 9 Estados Financieros Consolidados y Separados, o*
- (ii) el costo atribuido, que será el valor razonable en la fecha de transición a la NIIF para las PYMES o el importe en libros de los PCGA anteriores en esa fecha.”⁸*

La exención es aplicable a las inversiones que se hayan medido al costo, según los métodos de la sección 9 ,o, al costo atribuido.

Por lo tanto, la exención no es aplicable para aquellas inversiones que fueron medidas al valor razonable con cambios en resultados.

⁷ Sección 30 párrafo 30.13 de las NIIF para las PYMES del IASB, 2009

⁸ Sección 35 párrafo 35.10 f) de las NIIF para las PYMES del IASB, 2009

(g) Instrumentos financieros compuestos.

Para poder hacer ilustrativo los “Instrumentos financieros compuestos”, hemos creído didáctico incorporar un pequeño ejemplo:

El 30 de Mayo de 2009, una entidad emite 1.000 bonos convertibles. Los bonos son emitidos a su valor par con un valor nominal de 100 UM por título, por un plazo de cinco años, sin costos de transacción. El interés es pagadero anualmente al final del periodo, a una tasa de interés anual del 5 por ciento. Cada bono es convertible, a voluntad del emisor, en 50 acciones ordinarias en cualquier momento hasta el vencimiento. En el momento de la emisión de los bonos convertibles, la tasa de interés de mercado para una deuda similar sin posibilidad de conversión es del 8 por ciento.

Desarrollo:

Valor total es (1.000 bonos x 100 UM) = 100.000 UM

Plazo = 5 años

Tasa de interés nominal = 5% anual

Interés pagadero anualmente (100.000 UM x 5%)= 5.000 UM anuales.

Tasa de interés de mercado = 8%

Con los datos antes deducidos, debemos determinar al momento de la emisión de los bonos el componente de Pasivo y Patrimonio a fin de contabilizarlos correctamente, estos los reflejamos en la tabla siguiente:

Detalle	U.M.
Valor de la emisión de los Bonos convertibles	100.000
Valor presente del capital al final de 5 años	68.058 ⁹
Valor presente del interés pagado anualmente por 5 años	19.964 ¹⁰
Valor presente del Pasivo (valor razonable)	88.022 ¹¹
Valor residual, o valor razonable del componente de Patrimonio	11.978 ¹²

Contabilización con fecha 30 de Mayo de 2009:

<u>Cuentas</u>	<u>Debe</u>	<u>Haber</u>
Disponibles	100.000	
A Bono Convertible	(Pasivo Financiero)	88.022
A Patrimonio		11.978

Glosa: Contabiliza la emisión de 1.000 bonos convertibles emitidos a su valor par de 100 UM c/u con un plazo de 5 años. Interés pagadero anualmente con tasa del 5% anual. La tasa de mercado vigente al momento de la emisión es del 8% anual.

⁹ 100.000 um/(1,08)⁵= 68.058 um

¹⁰ (5.000 um/0,08)X (1-(1/1,08)⁵)= 19.964 um

¹¹ 68.058 um + 19.964 um = 88.022 um

¹² 100.000 um - 88.022 um = 11.978 um

De acuerdo al ejemplo anterior, se puede concluir que para llegar a la correcta contabilización se necesita bastante información y conocimiento del instrumento que la entidad esta emitiendo, a fin de determinar exactamente los componentes de Patrimonio y Pasivo.

La exención que ofrece la norma señala lo siguiente: “El párrafo 22.13 requiere que una entidad separe un instrumento financiero compuesto en sus componentes de pasivo y patrimonio en la fecha de la emisión. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF no necesitará separar estos dos componentes si el componente de pasivo ha dejado de existir en la fecha de transición a esta NIIF.”¹³

Esta exención ofrece la opción de no separar los componentes de Patrimonio y Pasivo financiero para las transacciones de instrumento financiero compuesto en la medida que el componente de pasivo no exista en la fecha de transición. Si existe un componente de pasivo en la fecha de transición, entonces la entidad deberá separar los componentes de Patrimonio y de Pasivo correspondientes y deberá contabilizarlos de acuerdo a la NIIF para PyMEs.

(h) Impuestos diferidos.

La norma señala lo siguiente: “No se requiere que una entidad que adopta por primera vez la NIIF reconozca, en la fecha de transición a la NIIF para las PYMES, activos por impuestos diferidos ni pasivos por impuestos diferidos relacionados con diferencias entre la base fiscal y el importe en libros de cualesquiera activos o pasivos cuyo reconocimiento por impuestos diferidos conlleve un costo o esfuerzo desproporcionado.”¹⁴

Como conclusión de lo indicado en el párrafo anterior, es que, más que exención es una alternativa en caso de que la entidad no pueda determinar los activos y pasivos por Impuestos Diferidos en la medida que en su determinación no signifique un costo o esfuerzo desproporcionado. La norma no define que se entiende por costo o esfuerzo desproporcionado, por lo tanto, este aspecto queda a criterio de cada una de las entidades que no tengan contabilizados Impuestos Diferidos.

Finalmente, si la entidad puede determinar los Impuestos diferidos, activos y pasivos diferidos, entonces los deberá determinar conforme a la sección 29 Impuestos a las Ganancias.

(i) Acuerdos de concesión de servicios.

Según el glosario de las NIIF para PyMEs, define los acuerdos de concesión de servicios como: “Un acuerdo mediante el cual un gobierno u otro organismo del

¹³ Sección 35 párrafo 35.10 g) de las NIIF para las PYMES del IASB, 2009

¹⁴ Sección 35 párrafo 35.10 h) de las NIIF para las PYMES del IASB, 2009

sector público contrata a un operador privado para desarrollar (o actualizar), operar y mantener los activos de infraestructura de la concedente, tales como carreteras, puentes, túneles, aeropuertos, redes de distribución de energía, prisiones u hospitales.”

La sección 34 separa en dos categorías los acuerdos de concesión de servicios en la que el operador puede recibir a cambio:

- Un activo financiero, en la que se asegura al operador la recepción todos los flujos proyectados.
- Un activo intangible, en la que el operador no tiene asegurados los flujos estimados y los valores a recibir están condicionados al grado de uso que el público haga del servicio.

Asimismo, dependiendo de la categoría del acuerdo de concesión, la sección 34 indica la forma de contabilizarlos, debiendo el operador aplicar la contabilización para el modelo financiero o modelo del activo intangible según corresponda.

Los servicios que preste el operador deberá reconocerlos, medirlos y revelarlos conforme a la sección 23 Ingresos de Actividades Ordinarios.

La exención para este tipo de servicios indica lo siguiente: *“No se requiere que una entidad que adopta por primera vez la NIIF aplique los párrafos 34.12 a 34.16 a los acuerdos de concesión de servicios realizados antes de la fecha de transición a esta NIIF.”*¹⁵

La exención permite no reconocer a las concesiones de servicios realizadas antes de la fecha de concesión la aplicación de categorías y modelos de contabilización según la categoría del operador. Para toda concesión de servicios a contar de la fecha de transición debe aplicarse la sección 34 completamente.

(j) Actividades de extracción.

La exención señala lo siguiente: *“Una entidad que adopta por primera vez la NIIF, y utiliza la contabilidad de costo completo conforme a PCGA anteriores, puede optar medir los activos de petróleo y gas (activos empleados en la exploración, evaluación, desarrollo o producción de petróleo y gas) en la fecha de transición a la NIIF para las PYMES, por el importe determinado según sus PCGA anteriores. La entidad comprobará el deterioro del valor de esos activos en la fecha de transición a esta NIIF, de acuerdo con la Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos.”*¹⁶

En primer lugar, hay que definir “contabilidad de costo completo”, para este término entenderemos que son los todos los costos que incurre la entidad para producir y vender un producto, por lo tanto, el costo final absorbe todos los costos

¹⁵ Sección 35 párrafo 35.10 i) de las NIIF para las PYMES del IASB, 2009

¹⁶ Sección 35 párrafo 35.10 j) de las NIIF para las PYMES del IASB, 2009

de la explotación normal y corriente de producir dicho bien. También es conocido este método de costeo como costo de absorción.

En segundo lugar, esta exención es aplicable sólo a ciertas actividades de extracción que están referidos a los activos de petróleo y gas (activos empleados en la exploración, evaluación, desarrollo o producción de petróleo y gas) y en la medida que hayan sido contabilizados por los PCGA anteriores de acuerdo al método del costo completo. En caso contrario y para las demás actividades de extracción deberá aplicar la norma indicada en el párrafo 34.11 de la Sección “Actividades especiales”.

Finalmente, si la entidad aplica esta exención a los activos de petróleo y gas y decide reconocer los valores contabilizados de acuerdo al método completo, deberá previamente en la fecha de transición verificar el deterioro. Si existiese algún deterioro de valor, este deberá ser contabilizado inmediatamente en resultados.

(k) Acuerdos que contienen un arrendamiento.

Con respecto a esta exención la norma señala: “Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por determinar si un acuerdo, vigente en la fecha de transición a la NIIF para las PYMES, contiene un arrendamiento (véase el párrafo 20.3) sobre la base de los hechos y las circunstancias existentes en esa fecha, en lugar de considerar la fecha en que dicho acuerdo entró en vigor.”¹⁷

Es importante aclarar que esta exención esta referida a cualquier acuerdo que cumpla los requisitos de arrendamiento, y que a mayor abundamiento la norma referencia el párrafo 20.3 el que indica que: *“Algunos acuerdos, tales como los de subcontratación, los contratos de telecomunicaciones que proporcionan derechos sobre capacidad y los contratos de tipo “tomar o pagar”, no toman la forma legal de un arrendamiento, pero transmiten derechos de utilización de activos a cambio de pago. Estos acuerdos son en esencia arrendamientos de activos y deben contabilizarse según lo establecido en esta sección.”*

La exención es aplicable a los acuerdos que contienen en forma implícita un arrendamiento, y que se encuentren vigentes a la fecha de transición, dichos acuerdos se medirán en la fecha de transición, en lugar de la fecha original del acuerdo (fecha anterior a la de transición).

(l) Pasivos por retiro de servicio incluidos en el costo de propiedades, planta y equipo.

La exención para los pasivos por retiro de servicio dispone lo siguiente: *“El párrafo 17.10(c) señala que el costo de una partida de propiedades, planta y equipo incluirá la estimación inicial de los costos de retiro del servicio y retirada del*

¹⁷ Sección 35 párrafo 35.10 k) de las NIIF para las PYMES del IASB, 2009

elemento y la restauración del lugar donde está situado, obligaciones en las que incurre la entidad, ya sea cuando adquiere el elemento o a consecuencia de haberlo utilizado durante un determinado período, con propósitos distintos de la producción de inventarios. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por medir este componente del costo de una partida de propiedades, planta y equipo en la fecha de transición a la NIIF para las PYMES, en lugar de en la fecha o las fechas en que surgió inicialmente la obligación.”¹⁸

Hay que recordar que el párrafo 17.10 al que hace referencia la exención se refiere a los componentes del costo de las propiedades, planta y equipo y que comprende los siguientes:

- a) Precio de adquisición deducidos los descuentos y rebajas comerciales, más los gastos legales y de intermediación, aranceles aduaneros entre otros.
- b) Costos atribuibles a la ubicación del Activo en el lugar y condiciones necesarias para que el Activo pueda operar normalmente.
- c) Costos estimados de desmantelamiento o retiro del Activo, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta dicho Activo.

Por lo explicado en el párrafo anterior, es que la exención entrega la opción a la entidad para que en la fecha de transición incluya el costo de desmantelamiento, retiro del activo o rehabilitación del lugar en que el activo se asienta. Si la empresa tiene ya incorporado dicho reconocimiento por concepto de desmantelamiento, retiro del activo o rehabilitación del lugar en que el activo se asienta en la fecha de adquisición del activo, la empresa no deberá considerar la presente exención.

Para facilitar la comprensión de la presente exención es que se desarrollará el siguiente caso¹⁹:

Química S.A. es una empresa dedicada a la producción de productos químicos para la industria petrolera. De acuerdo a la disposiciones legales de su país, debe preparar sus estados financieros conforme a la NIIF para PyMEs del IASB para los ejercicios iniciados el 01-01-X14.

En el 01-01-X9 Química S.A. construyó una nueva planta de tratamiento de productos químicos, por lo que de acuerdo a la legislación medioambiental, solamente puede explotar la planta durante 15 años, estando obligada Química S.A. al finalizar dicho plazo, a abonar un canon de restauración.

Al 01-01-X9 dicho canon se estimaba en \$ 20.000.000, aunque dicho valor no fue considerado, ya que, las normas contables anteriores no contemplaban el reconocimiento de pasivo por desmantelamiento. Al 31-12-X10, el canon por restauración se estima en \$ 25.000.000.

¹⁸ Sección 35 párrafo 35.10 I) de las NIIF para las PYMES del IASB, 2009

¹⁹ Caso aportado por el C.P. Argentino José Luis Romero.

Se considera como adecuada un tasa de descuento del 4% anual de acuerdo a los riesgos involucrados.

¿Cuál es el importe a reconocer en el balance de apertura (activos y pasivos) por dicho concepto según la sección 35 de las NIIF para PyMes ?

Solución Propuesta:

Química S.A. puede optar por medir el componente del costo de una partida de propiedades, planta y equipo en la fecha de transición a la NIIF para las PYMES, en lugar de en la fecha o las fechas en que surgió inicialmente la obligación.

Opción 1: Medir el valor de Propiedad, Planta y Equipo en la fecha de transición.

Pasivo estimado a la fecha de transición(valor estimado)	25.000.000,00
Tasa de interés (efectiva anual)	4,00%
Plazo para finalizar la explotación(desde la transición)	11 Años
Valor Actual de Pasivo	16.239.523,29

El valor del Activo por concepto de canon de restauración a incorporar dentro de Propiedad, Planta y Equipo asciende a \$16.239.523,29.

Opción 2: Medir al momento de alta de Propiedad, Planta y Equipo

Pasivo estimado a la fecha original(valor final)	20.000.000,00
Tasa de interés (efectiva anual)	4,00%
Plazo para finalizar la explotación(desde el origen)	15
Valor Actual de Pasivo(a la fecha de origen)	11.105.290,05
Depreciación acumulada entre la fecha original y fecha de la transición	4 Años
Importe de la depreciación acumulada (4 / 15 = 27%)	2.998.428,31
Valor del activo (PP&E) a incorporar	8.106.861,74

La opción 2, implica reconocer en el Patrimonio, un resultado acumulado negativo de \$ 2.998.428,31 por adopción de NIIF.