

Transacciones para las cuales esta prohibido el cambio retroactivo

Cabe señalar que esta norma no entrega la opción de aplicar o no este requerimiento, sino que, a la empresa le queda prohibido efectuar cambios retroactivos para las transacciones que más abajo se analizan.

La norma establece en su párrafo 35.9 que en la adopción por primera vez la entidad no cambiará retroactivamente la contabilidad de acuerdo a los PCGA anteriores para ninguna de las siguientes transacciones que se analizan a continuación:

a) Baja en cuentas de activos financieros y pasivos financieros.

¿Qué son los activos y pasivos financieros?

Se entiende por activo financiero:

“Cualquier activo que sea:

(a) efectivo;

(b) un instrumento de patrimonio de otra entidad;

(c) un derecho contractual:

(i) a recibir efectivo u otro activo financiero de otra entidad; o

(ii) a intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad, en condiciones que sean potencialmente favorables para la entidad; o

(d) un contrato que será o podrá ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propio de la entidad, y:

(i) según el cual la entidad está o puede estar obligada a recibir una cantidad variable de sus instrumentos de patrimonio propios, o

(ii) que será o podrá ser liquidado mediante una forma distinta al intercambio de un importe fijo de efectivo, o de otro activo financiero, por una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio propio de la entidad. Para este propósito, no se incluirán entre los instrumentos de patrimonio propio de la entidad aquéllos que sean, en sí mismos, contratos para la futura recepción o entrega de instrumentos”.¹

Por Pasivo Financiero se define:

“(a) una obligación contractual:

(i) de entregar efectivo u otro activo financiero a otra entidad; o

(ii) de intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad, en condiciones que sean potencialmente desfavorables para la entidad; o

(b) un contrato que será o podrá ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propio de la entidad, y:

(i) según el cual la entidad está o puede estar obligada a recibir una cantidad variable de sus instrumentos de patrimonio propios, o

(ii) será o podrá ser liquidado mediante una forma distinta al intercambio de una cantidad fija de efectivo, o de otro activo financiero, por una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio propio de la entidad. Para este propósito,

¹ Definición de “activo financiero” obtenida del Glosario de las NIIF para las PYMES del IASB, 2009

no se incluirán entre los instrumentos de patrimonio propio de la entidad aquéllos que sean, en sí mismos, contratos para la futura recepción o entrega de instrumentos de patrimonio propio de la entidad.”²

Para este tipo de transacciones la norma señala que: “Los activos y pasivos financieros dados de baja según el marco de contabilidad aplicado por la entidad con anterioridad antes de la fecha de transición no deben reconocerse tras la adopción de la NIIF para las PYMES. Por el contrario, para los activos y pasivos financieros que hubieran sido dados de baja conforme a la NIIF para las PYMES en una transacción anterior a la fecha de transición, pero que no hubieran sido dados de baja según el marco de contabilidad anterior de la entidad, una entidad tendrá la opción de elegir entre (a) darlos de baja en el momento de la adopción de la NIIF para las PYMES; o (b) seguir reconociéndolos hasta que se proceda a su disposición o hasta que se liquiden”.³

Esta obligación de no aplicar el cambio retroactivo, hay que separarla para entenderla a cabalidad, para estos efectos la separaremos en dos partes:

- Aplica a todos aquellos activos y pasivos financieros que hayan sido dados de baja con anterioridad a la fecha de transición, según el reconocimiento de PCGA anteriores.
- En caso que con anterioridad a la fecha de transición se hayan dado de baja activos y pasivos financieros conforme a las NIIF para las PYMES, pero que no fueron dados de baja de acuerdo a los PCGA vigentes en esa fecha, la entidad tiene la opción de:
 - (i) Darlos de baja en la fecha de transición de la NIIF para las PYMES
 - (ii) Seguir reconociéndolos hasta su liquidación o disposición.

b) Contabilidad de coberturas.

La Contabilidad de coberturas es un tema eminentemente técnico y complejo, y al que trataremos de dar un enfoque simple y práctico, a fin de que el lector entienda el alcance de la prohibición de cambio retroactivo para este tipo de transacciones.

Según el Doctor Felipe Herranz, en su artículo “Las Nuevas Normas Contable VIII. El tratamiento de los derivados” define la coberturas contables como: “...operaciones, debidamente documentadas desde su inicio, donde se identifican partidas cubiertas y contratos de cobertura.”⁴

Agrega mas adelante el Dr. Herranz: “Las partidas cubiertas podrán ser activos, pasivos, compromisos en firme no reconocidos, transacciones previstas altamente probables o inversiones netas en negocios en el extranjero, que expongan a la

² Definición de “pasivo financiero” obtenida del Glosario de las NIIF para las PYMES del IASB, 2009

³ Sección 35 párrafo 35.9 a) de las NIIF para las PYMES del IASB, 2009

⁴ Fuente: <http://www.gabilos.com/webcontable/noticias/expansion/articulo48.htm>

empresa a riesgos identificados por variaciones en su valor razonable o en sus flujos de efectivo.”

Finalmente el Dr. Herranz señala: *“Los contratos de cobertura deben ser derivados financieros apropiados para tener una sensibilidad de signo contrario a las variaciones de valor razonable o de flujos de efectivo de la partida cubierta.”*

A lo anterior hay que recordar que las NIIF para PYMES permiten la contabilidad de coberturas solo para las transacciones que permitan cubrir los siguientes riesgos:

- a) Riesgo de tasa de interés de un instrumento de deuda medido a su costo amortizado.
- b) Riesgo de tasa de cambio en moneda extranjera o de tasa de interés en un compromiso firme o en una transacción prevista altamente probable.
- c) Riesgo de precio de una materia prima cotizada que la entidad mantiene o en un compromiso firme o una transacción prevista altamente probable de comprar o vender una materia prima cotizada.
- d) Riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera en una inversión neta en un negocio en el extranjero.

¿Por qué la norma incluye el término transacciones que pueden ser “altamente probables”?

Con esto la norma se refiere a transacciones futuras previstas de adquirir un activo, tal como; Planta, Máquinas o materia prima cotizada por citar algunos ejemplos, y que la entidad deberá tomar alguna acción para evitar los riesgos de tipo de cambio, tasas de interés u otros.

Lo anterior, lo podemos representar con el ejemplo siguiente:

Una entidad adquiere al final del año una máquina en USD 1.000.-, activo que aún no esta en control de la entidad, pero es altamente probable que adquiera el bien, asimismo sabe que tiene un riesgo de tipo de cambio, ya que, en su país el tipo de cambio es muy variable, por lo que opta por un forward de tipo de cambio por los USD 1.000.- para asegurar un valor estable de tipo de cambio mientras se concreta la transacción.

Para la contabilidad de coberturas la norma obliga y señala lo siguiente: *“Una entidad no cambiará su contabilidad de coberturas, realizada con anterioridad a la fecha de transición a la NIIF para las PYMES, para las relaciones de cobertura que hayan dejado de existir en la fecha de transición. Con respecto a las relaciones de cobertura que todavía existan en la fecha de transición, la entidad seguirá los requerimientos de contabilidad de coberturas de la Sección 12 Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros, incluidos los*

*requerimientos de discontinuar la contabilidad de cobertura para relaciones de cobertura que no cumplan las condiciones de la Sección 12.*⁵

Para fines didácticos y prácticos separaremos la prohibición del cambio retroactivo en:

- a) Transacciones de cobertura que ya no existan a la fecha de transición.
- b) Transacciones que se encuentren vigentes a la fecha de transición, la entidad deberá aplicar:
 - (i) la sección 12 para el reconocimiento y medición de las coberturas relacionadas con instrumentos financieros.
 - (ii) discontinuar la contabilización de cobertura para las transacciones que no cumplan los requisitos de la sección 12.

e) Estimaciones contables.

La norma las excluye del cambio retroactivo simplemente señalando "Estimaciones contables", sin más explicación, al contrario de las NIIF completas en donde si las acota y explica.

Debemos entender entonces que si han existido errores de estimaciones bajo los PCGA anteriores, estos no se deberán reconocer, por lo tanto, la estimación debe ser siempre prospectiva, sin mirar hacia atrás en la fecha de transición a la NIIF para PYMES.

Según las NIIF para PYMES, todos los cambios en estimación contable siempre se deben contabilizar prospectivamente, por lo tanto, esta obligación de no realizar cambios con efecto retroactivo es consistente con la Sección 10, en lo relativo al registro de las estimaciones contables.

f) Operaciones discontinuadas.

En la misma situación anterior, se encuentran las Operaciones Discontinuadas, que la norma no profundiza y no entrega una explicación más abundante.

Hay que recordar que por operación discontinuada debemos entender por:
"Un componente de la entidad del que se ha dispuesto, o ha sido clasificado como mantenido para la venta, y

(a) representa una línea del negocio o un área geográfica que es significativa y puede considerarse separada del resto,

(b) es parte de un único plan coordinado para disponer de una línea de negocio o de un área geográfica de la operación que sea significativa y pueda considerarse separada del resto; o

*(c) es una subsidiaria adquirida exclusivamente con la finalidad de revenderla.*⁶

⁵ Sección 35 párrafo 35.9 b) de las NIIF para las PYMES del IASB, 2009

⁶ Definición obtenida del Glosario de las NIIF para las PYMES del IASB, 2009

Se debe concluir entonces, que toda Operación discontinuada anterior a la fecha de transición a las NIIF para PYMES, no se debe reconocer con un cambio retroactivo, y que sí se deberán reconocer a partir de la fecha de transición en adelante.

g) Medición de Participaciones no controladoras.

En muchos países este término es conocido como interés minoritario y que ahora la norma lo denomina participación no controladora, la norma la define como: *“El patrimonio de una subsidiaria no atribuible, directa o indirectamente, a la controladora.”*

La presente norma hace referencia al párrafo 5.6, la que señala que:

“Una entidad revelará por separado las siguientes partidas en el estado del resultado integral como distribuciones para el periodo:

- (a) El resultado del periodo atribuible a
 - (i) La participación no controladora.*
 - (ii) Los propietarios de la controladora.**
- (b) El resultado integral total del periodo atribuible a
 - (i) La participación no controladora;*
 - (ii) Los propietarios de la controladora.”**

Respecto de la no aplicabilidad retroactiva, la norma señala: *“Los requerimientos del párrafo 5.6 de distribuir los resultados y el resultado integral total entre las participaciones no controladoras y los propietarios de la controladora se aplicarán, de forma prospectiva, a partir de la fecha de transición a la NIIF para las PYMES (o a partir de la primera fecha en que se aplique esta NIIF para reexpresar las combinaciones de negocios-véase el párrafo 35.10).”*

En primer lugar, esta obligación es aplicable para las distribuciones de las participaciones no controladoras y los propietarios de la controladora, esto es, es de reconocimiento prospectivo desde la fecha de transición a las NIIF para las PYMES

En segunda instancia, es importante observar, que respecto a la obligación de no aplicar cambios retroactivos a la participación no controladora, es prospectiva a partir de la fecha de transición a las NIIF para las PYMES, de allí en adelante, siempre que la entidad haya optado y aplicado la exención que le entrega la sección 35 párrafo 35.10. Para el caso en que la entidad no opto por dicha exención, significa que la entidad reconoció y midió sus combinaciones de negocios realizadas antes de la fecha de transición de acuerdo a la Sección 19 Combinaciones de Negocios y Plusvalía, por lo tanto, la entidad deberá reconocer dicha participación no controladora a contar de la fecha de la reexpresión según la sección 19 (reconocimiento antes de la fecha de transición, con efecto retroactivo).