

Cambios Propuestos a la NIIF para PYMES. Perspectiva Latinoamericana

Se espera que la nueva versión de las NIIF para PYMES sea publicada en el primer cuatrimestre de 2015. [Luis Chávez](#), Consultor y Facilitador en NIIF, además de miembro del Grupo de Implementación para PYMES, trata los cambios propuestos y, en particular, aquellos que afectan a las entidades en América Latina.

Esta es una **traducción al español** realizada por [Mariela Llovera](#) de Nayma Consultores **del artículo publicado originalmente en inglés** el 10 de Diciembre de 2014 en [Wiley Insight](#). Agradecemos al Ing. Chávez habernos concedido el permiso para publicarlo y compartirlo con los lectores de nuestro sitio web.

El International Accounting Standards Board (IASB) se encuentra en la etapa final de una revisión exhaustiva de las NIIF para PYMES, el estándar de contabilidad internacional para pequeñas y medianas entidades. Esto comenzó en 2012, con la publicación de una solicitud de información para revisar y mejorar la norma para esas entidades. El Grupo de Implementación para las PYMES (SMEIG por sus siglas en inglés) compiló unas recomendaciones basadas en la información recibida y se publicó un proyecto de norma en Octubre de 2013. En respuesta, se recibieron cincuenta y siete cartas: seis de América Latina, 20 de Europa y 12 de Asia. Como ilustra la tabla inferior, la mayoría de la respuesta provino de organismos contables, firmas de contabilidad y organismos normalizadores con solo dos respuestas de preparadores de información financiera.

FUENTE: [SMEIG AGENDA PAPER 1: COMPREHENSIVE REVIEW OF THE IFRS FOR SMES](#)

Basados en las respuestas recibidas de los encuestados, el SMEIG comenzó su reporte final de recomendaciones al IASB en Julio de 2014. Estuvieron guiados por tres documentos programáticos preparados por el equipo del IASB los cuales incluían preguntas específicas (documento 2) y otros temas (documento 3) surgidos en el proyecto de norma. Desde entonces se han discutido en las reuniones del IASB en Octubre y Noviembre de 2014 un resumen de las respuestas a cada pregunta y otros temas sugeridos por los encuestados; así como también análisis y recomendaciones del equipo.

Adopción Amplia

La NIIF para PYMES, publicada originalmente en 2009, ha sido ampliamente adoptada alrededor del mundo, de [acuerdo con el IASB](#). Más de 80 jurisdicciones ya han adoptado o planean adoptar la norma. Esto incluye a varias economías emergentes en América

Latina. La norma ha sido traducida a cerca de 30 idiomas, desde el camboyano hasta el kazajo y el IASB regularmente tiene los talleres “Formador de Formadores” en distintas ciudades alrededor del mundo. El [Banco Mundial](#), señala que el 95 por ciento de las compañías en el planeta son PYMES, de tal manera que el alcance para la implementación futura de la norma es vasto, tanto en jurisdicciones que la han adoptado como en las que no.

Cambios Propuestos

Los cambios incluyen actualizaciones a la contabilidad del Impuesto a las Ganancias ([Sección 29](#)), más orientación en el uso del costo o esfuerzo desproporcionado, permitiendo el uso de del modelo de revalorización para la medición posterior de la propiedad, planta y equipo (PPE) y el uso del método contable de la participación. Entre los cambios de particular relevancia para Latinoamérica está la clarificación en la definición de una fiduciaria.

Definición de “Capacidad Fiduciaria”

Un tema importante surgido en las cartas de comentarios es que la definición de “capacidad fiduciaria” es poco claro puesto que es un término con diferentes implicaciones en distintas jurisdicciones.

Hay una inconsistencia en la aplicación del término de parte de preparadores de información financiera y reguladores debido a las traducciones del Inglés al Español y como resultado, una mala interpretación de los estados financieros.

La palabra inglesa “fiduciary” se traduce al español como “fiduciaria”. Automáticamente muchos asocian el término “fiduciaria” con la palabra española “fideicomiso” (que se traduce al inglés como “trust”).

En consecuencia, muchos preparadores hispanoparlantes usan las NIIF Plenas en la preparación de estados financieros de los fideicomisos (“trust”) y los reguladores frecuentemente lo exigen, a pesar del hecho de que muchos de estos fideicomisos son simplemente Entidades con Propósitos Especiales que no tienen responsabilidad pública y no necesitan aplicar las NIIF Plenas.

Aunque el equipo del IASB no ha sugerido un cambio en este aspecto, el SMEIG ha sugerido lo siguiente:

- El término “capacidad fiduciaria” debe ser definido claramente e incluido en el glosario.
- Se debe proveer orientación adicional o ejemplos ilustrativos para una adecuada interpretación del término (por ejemplo, en el material de formación de la IFRS Foundation)

La contabilidad del impuesto a las ganancias

La contabilidad del impuesto a las ganancias en la NIIF es el más significativo de los cambios propuestos. Durante el proceso de consulta pública el IASB recibió mensajes apoyando la alineación de los principios de reconocimiento y medición de la Sección 29 con la [NIC 12](#).

También se recibieron respuestas sugiriendo una excepción para el “costo o esfuerzo desproporcionado” en la implementación de los requerimientos de la Sección 29. Otros encuestados incluso sugirieron la aplicación del enfoque de los “impuestos por pagar”, en vez del método de “impuesto diferido” requerido por la NIC 12.

Los equipos de IASB y de SMEIG concuerdan con la alineación de la Sección 29 con la NIC 12 propuesta, manteniendo el enfoque del “impuesto diferido” en la Sección 29 (revisada). Las razones para su análisis son:

- Las PYMES generalmente tienen las mismas transacciones cada año, en consecuencia, una vez que entienden el tratamiento y el reporte de los impuestos diferidos, esto debería ser relativamente similar en los próximos períodos.
- Muchas jurisdicciones han tenido experiencia con la contabilidad de impuestos diferidos por muchos años.

El Staff del IASB también recomendó no añadir una excepción para el “costo o esfuerzo desproporcionado” para algunos o todos los requisitos de la sección 29. En este aspecto, la mayoría de los miembros de SMEIG apoyaron la recomendación del staff sin modificaciones.

Mayor información y orientación adicional sobre el costo o esfuerzo desproporcionado.

Se ha solicitado orientación adicional en el uso de la exención de “costo o esfuerzo desproporcionado”. Adicionalmente, el equipo de IASB propuso que todas las PYMES revelen cada exención por “costo o esfuerzo desproporcionado” utilizadas y el razonamiento para haberlo hecho ([sección 2](#)). El SMEIG ha coincidido con esta propuesta.

Definición de Instrumento Financiero Básico

Algunos encuestados dijeron que el IASB debería considerar el resultado del Proyecto de Norma de Información Financiera 54 ([FRED 54](#) por sus siglas en Inglés) publicada por Consejo de Información Financiera del Reino Unido ([UK FRC](#)). En resumen, el FRED 54 plantea cambios en las condiciones que los instrumentos financieros básicos deben cumplir para ser contabilizados de acuerdo con la Sección 11 “Instrumentos Financieros Básicos” de la Norma de Información Financiera Aplicable en el Reino Unido e Irlanda ([FRS 102](#)). El proyecto propone hacer menos restrictivas las condiciones que debe cumplir un instrumento de deuda básico, con el propósito de conseguir lo siguiente:

1. Permitir que un mayor rango de instrumentos financieros sean medidos a costo amortizado donde esta sea una base de medición relevante.
2. Alinear los requerimientos de medición para instrumentos financieros de forma más cercana con el [IFRS 9](#) publicado por IASB.

Los equipos de IASB y del SMEIG están de acuerdo con esta propuesta.

Vida útil de un activo intangible

A una entidad que no puede hacer una estimación fiable de la vida útil de un activo intangible se le debe exigir emplear una vida útil que no exceda de 10 años. Anteriormente a la PYME se le exigía utilizar 10 años de vida útil fija si no podía hacer una estimación fiable ([Sección 18](#))

Proceso de Consolidación

Para el proceso de consolidación, deben requerirse los “estados financieros más recientes” de las subsidiarias ([Sección 9](#)). Actualmente no existe el requisito de usar un umbral de tres meses para las PYMES

Reconocer los activos intangibles separados en una combinación de negocios.

Empleo de la exención de “costo o esfuerzo desproporcionado” en referencia al requerimiento de reconocer activos intangibles separados en una combinación de negocios. Se necesita mayor orientación aquí, debido a que esta exención no aplica al reconocimiento de pasivos contingentes en una combinación de negocios ([Sección 19](#))

Industrias Extractivas

Contabilidad para las industrias extractivas ([sección 34](#)) en concordancia con la NIIF 6. Los encuestados señalaron que el párrafo 34.11 del proyecto de norma requeriría que una entidad determine una política contable de acuerdo con la jerarquía de las políticas contables de los párrafos [10.4-10.6](#) de la NIIF para las PYMES, lo que requeriría que la entidad considere los conceptos y principios de la [Sección 2](#). Los encuestados sugieren proveer una exención similar a las NIIF Plenas en el párrafo 34.11 (por ejemplo, permitir a la entidad desarrollar su propia política de contabilidad directamente, ignorando la jerarquía de las políticas contables).

Reclasificación

Las partidas de otro resultado integral deben ser agrupadas en el Estado de Resultado Integral sobre la base de si son potencialmente reclasificables a pérdidas y ganancias. ([Sección 5](#))

Conversión de Moneda Extranjera

Aclaración de que las diferencias cambiarias acumuladas por la conversión de una subsidiaria extranjera no están reconocidas en el estado de resultados por venta de la subsidiaria. ([Sección 9](#))

Revelaciones – Beneficios por Terminación de la Relación Laboral

Eliminación del requisito de revelación en la elección de política contable de los Beneficios por Terminación de la Relación Laboral ([Sección 28](#))

Exención de consolidación

Aclaración de que una subsidiaria adquirida y mantenida para la venta está exenta de consolidación ([Sección 9](#)). El equipo sugiere mayor orientación si la entidad controladora cambia su intención de vender la subsidiaria.

Distribución de activos no monetarios

Orientación adicional en la contabilidad para el registro de la distribución de activos no monetarios. Cuando una entidad declara tal distribución y tiene una obligación de distribuir activos no monetarios a sus propietarios, debe reconocer un pasivo. Debe medir el pasivo a valor razonable de los activos a ser distribuidos a menos que no pueda ser medido de forma confiable sin costo o esfuerzo desproporcionado, en tal caso el pasivo debe ser medido al valor según libros de los activos a ser distribuidos.

Evidencia de valor razonable

El borrador propone una aclaratoria de que la mejor evidencia de valor razonable puede ser un precio en un compromiso formal de venta ([Sección 11](#)). Sin embargo es Staff del IASB y el SMEIG han sugerido una mejora de redacción considerando que la mejor evidencia de valor razonable es el precio cotizado en un mercado activo.

Aclaratoria de clasificación: Propiedades, Planta y Equipo o inventario.

Aclaratoria en la clasificación de repuestos, equipo de sustitución y de mantenimiento como PPE o inventario ([Sección 17](#))

Opciones de Políticas Contables: Impacto en las economías emergentes

El IASB recibió respuestas al proyecto propuesto solicitando que se permitiera el modelo de revaluación para PPE. El IASB también recibió solicitudes para permitir la capitalización de los costos préstamos y los costos de desarrollo. El Staff y el SMEIG han

coincidió con la posición original del IASB, no permitir el uso de esas opciones de políticas contables.

Sin embargo, el IASB en sus deliberaciones finales en Octubre ha acordado aceptar tentativamente el modelo de revaluación para subsecuentes valoraciones de la PPE. Para los costos por préstamos y de desarrollo el IASB mantiene su posición de no permitir la capitalización de estos gastos.

En América Latina, históricamente las entidades casi siempre han usado el modelo contable de costo-depreciación-deterioro para PPE. Aún ahora con la implementación de NIIF Plenas (que permite el uso del modelo de revaluación) las entidades, en su mayoría, aún continúan usando el modelo costo-depreciación-deterioro en vez del modelo de revaluación. Generalmente, aplicar el modelo de revaluación implica contratar tasadores, controles internos rigurosos y sistemas de información para facilitar el reporte de información financiera relevante requerida en los registros contables. Pienso que la inclusión tentativa del modelo de revaluación para PPE no es una propuesta muy significativa para las compañías en América Latina.

Durante el proceso de consulta al SMEIG, se ha propuesto que la definición de valor razonable de la NIIF para PYMES debe ser consistente con la [NIIF 13](#) Valor Razonable. Sin embargo, este cambio no ha sido aceptado por el Consejo debido a que implicaría una reestructuración significativa de la norma. El Staff del IASB ha sugerido que se cree una nueva sección para ello.

Otro cambio propuesto por el SMEIG es simplificar la contabilidad del tratamiento de plantas productoras (actualmente contabilizados como activos biológicos bajo la sección 34) a ser contabilizados como PPE. Esto alinearía la sección con las últimas enmiendas hechas a NIIF 16 Propiedad, Planta y Equipo y NIIF 41 Agricultura. La incorporación de esta propuesta en la versión final sería muy útil para granjas y otras entidades en América Latina que en su mayoría utilizan NIIF para las Pymes y no NIIF Plenas.

Otras mejoras propuestas en el proyecto de norma son la alineación de la definición de partes relacionadas (Sección 33) con NIC 34 Revelaciones de Partes Relacionadas así como también permitir el uso del método de la participación como una opción para medir inversiones en asociadas, negocios conjuntos y subsidiarias en estados financieros separados. La última propuesta ha sido, tentativamente aceptada por el IASB y es muy importante para los preparadores de estados financieros en América Latina donde esta práctica ha estado ocurriendo por muchos años antes de la transición a NIIF.

Disposiciones transitorias y fecha de vigencia

De acuerdo con las propuestas, cuando la nueva versión de NIIF para las PYMES sea publicada, la aplicación de los requerimientos será retrospectiva, a menos que sea impracticable hacer eso. Habrá la posibilidad de una aplicación prospectiva de la sección 29 (revisada)