

2009

Fundación IASC: Material de formación sobre la NIIF para las PYMES

Módulo 1: Pequeñas y Medianas Entidades

PONGA EN PRÁCTICA SU CONOCIMIENTO



IASC Foundation
Education®

PONGA EN PRÁCTICA SU CONOCIMIENTO

Resuelva el caso práctico a continuación y ponga así en práctica su conocimiento de los requerimientos de la Sección 1 *Pequeñas y Medianas Entidades* de la *NIIF para las PYMES*.

Una vez que haya completado el caso práctico, coteje su respuesta con la que se detalla debajo de esta prueba.

Caso práctico

Una entidad multinacional (la controladora) que cotiza en una bolsa de valores tiene subsidiarias en muchos países. El grupo prepara sus estados financieros consolidados usando las NIIF completas. Las subsidiarias preparan sus estados financieros usando los requerimientos de información financiera que se aplican a la jurisdicción en la que están ubicadas (es decir, los PCGA locales). Al preparar los estados financieros consolidados del grupo para el periodo contable anterior, el equipo de información financiera primero concilió los estados financieros de sus subsidiarias de los PCGA a las NIIF. Esto exige contar con conocimiento de los diferentes PCGA locales en 10 jurisdicciones.

Este grupo quiere simplificar el proceso de preparar sus estados financieros consolidados y está contemplando las siguientes opciones:

- Opción 1: Solicitar a sus subsidiarias que preparen sus estados financieros de acuerdo con los requerimientos sobre reconocimiento y medición de las NIIF completas y proporcionar la información a revelar exigida por la *NIIF para las PYMES*.
- Opción 2: Solicitar a sus subsidiarias que preparen sus estados financieros de acuerdo con los requerimientos sobre reconocimiento y medición de la *NIIF para las PYMES*, a excepción de los instrumentos financieros, lo que se debería reconocer y medir conforme a las NIIF completas (es decir, NIC 39 *Instrumentos financieros: Reconocimiento y Medición*) y proporcionar la información a revelar exigida por la *NIIF para las PYMES*.
- Opción 3: Solicitar a sus subsidiarias que preparen sus estados financieros de acuerdo con los requerimientos sobre reconocimiento y medición de la *NIIF para las PYMES*, a excepción de los costos por préstamos, lo que se debería reconocer y medir conforme a las NIIF completas (es decir, NIC 23 *Costos por Préstamos*), y proporcionar la información a revelar exigida por la *NIIF para las PYMES*.
- Opción 4: Solicitar a sus subsidiarias que preparen sus estados financieros de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*.

Ninguno de los instrumentos de pasivo ni de patrimonio de ninguna de sus subsidiarias se negocia en un mercado público.

El país en el que está ubicada la subsidiaria J no permite el uso de la *NIIF para las PYMES*. Los países en los que se ubican las otras subsidiarias exigen o permiten el uso de la *NIIF para las PYMES* a las entidades sin obligación pública de rendir cuentas. El país en el que se ubica la subsidiaria D también exige el uso de la *NIIF para las PYMES* a las entidades con obligación pública de rendir cuentas.

Módulo 1: Pequeñas y Medianas Entidades

En el periodo contable actual, la subsidiaria A comenzó el proceso de emitir obligaciones de tipo fijo con rescate obligatorio en la bolsa de valores de su país (un mercado público).

El negocio principal de la subsidiaria B es la operación de un colegio independiente (colegio privado). Al momento de solicitar un lugar en el colegio, el solicitante paga un depósito a la entidad. Si la solicitud no es exitosa, se le informa esto al solicitante y en ese momento se le reembolsa el depósito. Si al solicitante sí se le otorga un lugar en el colegio, el depósito se reembolsa cuando el alumno concluye sus estudios en dicha institución. Si al solicitante se le otorga un lugar en el colegio, pero elige no ocuparlo, el solicitante pierde el derecho al depósito.

La subsidiaria C opera una agencia de viajes. Les exige a sus clientes que paguen un depósito equivalente al 80 por ciento del precio de un paquete de vacaciones al momento de la reservación. El saldo (20 por ciento) se paga 30 días antes de la partida. El depósito se reembolsa por completo siempre que el cliente cancele la reservación con más de 60 días de antelación a la fecha de partida. No se ofrecen reembolsos para aquellas cancelaciones que se realicen dentro de los 60 días de la partida.

El principal negocio de la subsidiaria D es la venta de alimentos al por menor. Como un ramo suplementario, también toma depósitos de sus clientes a cambio de una promesa de devolver al cliente el capital más un rendimiento del 3 por ciento del monto depositado 120 días después de haber recibido el efectivo (depósito) del cliente.

El principal negocio de la subsidiaria E es la venta de alimentos al por menor. También ofrece a sus empleados préstamos a corto plazo sin interés para que puedan comprar tarjetas anuales de viajes en tren y así trasladarse, ida y vuelta, entre su hogar y su lugar de trabajo. Para recuperar el importe del préstamo, la entidad deduce los pagos en 12 cuotas mensuales iguales del salario de los empleados.

Todas las demás subsidiarias de la entidad venden ropa al por menor.

Parte A: ¿Qué subsidiarias de la entidad multinacional reúnen los requisitos para usar la NIIF para las PYMES?

Parte B: ¿Cuál de las opciones que contempla la entidad multinacional para simplificar la preparación de los estados financieros consolidados no infringe la NIIF para las PYMES?

Módulo 1: Pequeñas y Medianas Entidades

Respuesta al caso práctico: Parte A

Todas las subsidiarias, excepto las subsidiarias A y D, son pequeñas y medianas entidades según lo define el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Como se explica a continuación, nada de lo que se expresa en la *NIIF para las PYMES* impide que las subsidiarias, excepto la A y la D, preparen sus estados financieros de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*. Sin embargo, la regulación de la jurisdicción en la que opera la subsidiaria J le prohíbe a ésta usar la *NIIF para las PYMES*.

Información previa

Las PYMES deben evaluar si cumplen las condiciones para usar la *NIIF para las PYMES* a partir de sus propias circunstancias, incluso si también presentan la información financiera conforme a las NIIF completas a su entidad controladora. Se deben responder dos preguntas para saber si una entidad reúne los requisitos para usar la *NIIF para las PYMES*: (i) ¿la entidad satisface la definición de pequeña y mediana entidad propuesta por el IASB? y (ii) ¿a la entidad se le exige o permite por ley usar la *NIIF para las PYMES*?

Las decisiones sobre a qué entidades se les requiere o permite utilizar la *NIIF para las PYMES* recaen en las autoridades legislativas y reguladoras y en los emisores de normas en cada jurisdicción (párrafo 13 del prólogo de la *NIIF para las PYMES*). Sin embargo, es esencial una clara definición de la clase de entidades a las que se dirige la *NIIF para las PYMES*, de forma que las autoridades legislativas y reguladoras, los emisores de normas, así como las entidades que informan y sus auditores estén informados del alcance pretendido de aplicabilidad de la *NIIF para las PYMES*, y también para que las entidades que no son pequeñas y medianas entidades, y, por tanto, no cumplen los requisitos para utilizar la *NIIF para las PYMES*, no afirmen que están cumpliendo con ella (véase el párrafo 1.5).

Por consiguiente, a ciertas entidades que satisfacen la definición de PYMES propuesta por el IASB se les prohíbe informar que usan la *NIIF para las PYMES* en la jurisdicción en la que operan (p. ej., véase subsidiaria J a continuación). Por el contrario, a otras entidades que no satisfacen la definición de PYMES propuesta por el IASB se les puede exigir por ley que usen la *NIIF para las PYMES* en la jurisdicción en la que operan (p. ej., véase subsidiaria D a continuación).

No se ajustan a la definición de PYMES propuesta por el IASB

Las subsidiarias A y D tienen obligación pública de rendir cuentas y, por lo tanto, no constituyen pequeñas y medianas entidades según lo define la *NIIF para las PYMES*. La subsidiaria A tiene obligación pública de rendir cuentas porque está en el proceso de emitir instrumentos de pasivo en un mercado público (véase párrafo 1.3(a)). La subsidiaria D tiene obligación pública de rendir cuentas porque en su operación bancaria mantiene activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros como uno de sus negocios principales (véase párrafo 1.3(b)). El negocio bancario no es accesorio a sus operaciones de venta de alimentos al por menor.

Nota: El hecho de que a la entidad D se le exija por ley preparar sus estados financieros no hace que dicha entidad se ajuste a la definición de PYMES propuesta por el IASB. De acuerdo con el párrafo 1.5 de la *NIIF para las PYMES*, la entidad no debe describir sus estados financieros como en conformidad con la *NIIF para las PYMES*.

Módulo 1: Pequeñas y Medianas Entidades

La regulación de la jurisdicción en la que está ubicada la subsidiaria J no permite el uso de la *NIIF para las PYMES*. Esto no impide que la subsidiaria J cumpla con la definición de pequeña y mediana entidad propuesta por el IASB.

Las PYMES según la definición propuesta por el IASB

Al igual que la subsidiaria D, las subsidiarias B y C también mantienen activos en calidad de fiduciarias para un amplio grupo de terceros. Sin embargo, debido a que (a diferencia de la subsidiaria D) las subsidiarias B y C lo hacen por motivos accesorios a sus negocios principales, esto no las convierte en entidades con obligación pública de rendir cuentas (véase párrafo 1.4). A menos que otros factores hagan que las subsidiarias B y C tengan obligación pública de rendir cuentas, éstas satisfacen la definición de PYMES propuesta por el IASB.

Todas las demás subsidiarias en el grupo también parecen ser PYMES según la definición del IASB (es decir, preparan los estados financieros con propósito de información general y no tienen obligación pública de rendir cuentas). El hecho de que la subsidiaria E ofrezca a sus empleados préstamos a corto plazo sin interés no le proporciona la condición de tener obligación pública de rendir cuentas. La actividad de otorgar préstamos, por sí misma, no constituye mantener activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros.

Respuesta al caso práctico: Parte B

Opción 1: Solicitar a sus subsidiarias que preparen sus estados financieros de acuerdo con los requerimientos sobre reconocimiento y medición de las NIIF completas y proporcionar la información a revelar exigida por la NIIF para las PYMES.

Esta opción no puede ser implementada por la entidad porque infringe la *NIIF para las PYMES*: a una subsidiaria cuya controladora usa las NIIF completas, o forma parte de un grupo consolidado que usa las NIIF completas no se le permite revelar información simplificada conforme a la *NIIF para las PYMES* ni seguir los principios contables de reconocimiento y medición de las NIIF completas que utiliza su controladora si estos son diferentes de los principios contables de reconocimiento y medición de la *NIIF para las PYMES* (es decir, la *NIIF para las PYMES* es una norma adecuada para las entidades sin obligación pública de rendir cuentas, y no un conjunto de opciones “a la carta”). Si los estados financieros de una entidad se describen como en conformidad con la *NIIF para las PYMES*, esta debe cumplir con todas disposiciones de la *NIIF para las PYMES* (véanse los párrafos 1.6 y 3.3).

Notas:

Puesto que la *NIIF para las PYMES* ofrece opciones de políticas contables para algunos principios de reconocimiento y medición, las diferencias con respecto a las NIIF completas se pueden minimizar mediante las elecciones de política contable de una entidad. Las circunstancias en las que la *NIIF para las PYMES* exigiría un principio de reconocimiento o medición que sea diferente de la medición conforme a las NIIF completas son limitadas. Hasta el 9 de julio de 2009, los que se mencionan a continuación son los ejemplos principales (véase el párrafo BC68 de los Fundamentos de las Conclusiones en la *NIIF para las PYMES*):

- (a) Activos no corrientes (o grupos de activos y pasivos) mantenidos para la venta
 - *NIIF para las PYMES*: Mantener activos para la venta produce una evaluación del deterioro del valor pero, aparte de esto, no hay ningún otro requerimiento contable especial o clasificación de “mantenido para la venta”.
 - NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas* Medidos al menor entre el importe en libros y el valor razonable menos los costos de venta. La depreciación cesa cuando se clasifican como mantenidos para la venta.
- (b) Costo de servicios pasados no consolidados de los planes por pensiones de beneficios definidos
 - *NIIF para las PYMES*: Reconocido inmediatamente en resultados.
 - NIC 19 *Beneficios a los Empleados*: Reconocido como un gasto de forma lineal durante el periodo medio hasta que los beneficios pasen a ser consolidados.
- (c) Diferencias de cambio en partidas monetarias que forman parte de una inversión neta en un negocio en el extranjero, en estados financieros consolidados
 - *NIIF para las PYMES*: Se reconocen en otro resultado integral y no se reclasifican en resultados en la disposición de la inversión.
 - NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* Se reclasifican en resultados al realizar la disposición de la inversión.

Módulo 1: Pequeñas y Medianas Entidades

- (d) Costos por préstamos
- *NIIF para las PYMES*: Se deben cargar a gastos.
 - *NIC 23 Costos por Préstamos*: Los costos directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto deben capitalizarse.
- (e) Inversión en una asociada para la que hay un precio de cotización publicado
- *NIIF para las PYMES*: Medida al valor razonable con cambios en resultados.
 - *NIC 28 Inversiones en Asociadas*: Debe medirse con el método de la participación.
- (f) Inversión en una entidad controlada de forma conjunta para la que hay un precio de cotización publicado
- *NIIF para las PYMES*: Medida al valor razonable con cambios en resultados.
 - *NIC 31 Participaciones en Negocios Conjuntos*: Debe medirse con el método de la participación o consolidación proporcional.
- (g) Propiedades de inversión cuyo valor razonable se puede medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado
- *NIIF para las PYMES*: Medida al valor razonable con cambios en resultados.
 - *NIC 40 Propiedades de Inversión*: Elección de política contable entre valor razonable con cambios en resultados o modelo de costo-depreciación-deterioro del valor.
- (h) Activos biológicos
- *NIIF para las PYMES*: Se miden al valor razonable con cambios en resultados solo si el valor razonable se determina fácilmente sin costo o esfuerzo desproporcionado.
 - *NIC 41 Agricultura*: Se supone que el valor razonable puede medirse de forma fiable.
- (i) Impuesto a las ganancias
- *NIIF para las PYMES*: Cuando se aplica una tasa impositiva diferente de los ingresos distribuidos, se miden inicialmente los impuestos corrientes y diferidos a la tasa aplicable a las ganancias no distribuidas.
 - Proyecto de Norma *Impuesto a las Ganancias*: En este caso, se miden inicialmente los impuestos corrientes y diferidos a la tasa que se espera aplicar cuando se distribuyan las ganancias.⁽²⁾
- (j) Pagos basados en acciones con alternativas de liquidación en efectivo en las que los términos del acuerdo proporcionan a la contraparte la elección del medio de liquidación.
- *NIIF para las PYMES*: Se contabiliza la transacción como transacción con pagos basados en acciones liquidadas en efectivo a menos que la entidad tenga una práctica pasada de liquidación mediante la emisión

⁽²⁾ Las propuestas en el Proyecto de Norma no son iguales a los requerimientos de la NIC 12 emitida por el IASB el 9 de julio de 2009. Las diferencias se establecen en la Comparación con las NIIF completas que forman parte del Módulo 29 *Impuesto a las Ganancias* de este material de formación.

Módulo 1: Pequeñas y Medianas Entidades

de instrumentos de patrimonio o la opción de liquidar en efectivo no tenga carácter comercial.

- NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones*: Contabilización similar a un instrumento compuesto.

Opción 2: Solicitar a sus subsidiarias que preparen sus estados financieros de acuerdo con los requerimientos sobre reconocimiento y medición de la NIIF para las PYMES, a excepción de los instrumentos financieros, lo que se debería reconocer y medir conforme a las NIIF completas (es decir, NIC 39 *Instrumentos financieros: Reconocimiento y Medición*) y proporcionar la información a revelar exigida por la NIIF para las PYMES.

Esta opción puede ser implementada por aquellas subsidiarias que no tienen obligación pública de rendir cuentas (es decir, sin incluir a las subsidiarias A y D; véase la respuesta a la parte A) y que no se les impide de algún otro modo aplicar la NIIF para las PYMES (es decir, sin incluir la subsidiaria J; véase respuesta a la parte A).

De acuerdo con el párrafo 11.2, una entidad puede elegir aplicar las disposiciones tanto de la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos* como de la Sección 12 *Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros* en su totalidad o las disposiciones de reconocimiento y medición de la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* y los requerimientos de información a revelar de las Secciones 11 y 12.

Opción 3: Solicitar a sus subsidiarias que preparen sus estados financieros de acuerdo con los requerimientos sobre reconocimiento y medición de la NIIF para las PYMES, a excepción de los costos por préstamos, lo que se debería reconocer y medir conforme a las NIIF completas (es decir, NIC 23 *Costos por Préstamos*), y proporcionar la información a revelar exigida por la NIIF para las PYMES.

Esta opción no puede ser implementada por la entidad porque infringe la NIIF para las PYMES: a una subsidiaria cuya controladora usa las NIIF completas, o forma parte de un grupo consolidado que usa las NIIF completas, no se le permite seguir los principios seleccionados de reconocimiento y medición de las NIIF completas que utiliza su controladora si estos son diferentes de los principios contables de reconocimiento y medición de la NIIF para las PYMES (es decir, la NIIF para las PYMES es una norma adecuada para las entidades sin obligación pública de rendir cuentas, y no un conjunto de opciones “a la carta”). La única excepción a este principio concierne al reconocimiento y la medición de los instrumentos financieros (véase opción 2 arriba). Sin embargo, esa excepción no abarca la capitalización de los costos por préstamos.

Si los estados financieros de una entidad se describen como en conformidad con la NIIF para las PYMES, esta debe cumplir con todas disposiciones de la NIIF para las PYMES (véanse los párrafos 1.6 y 3.3).

Opción 4: Solicitar a sus subsidiarias que preparen sus estados financieros de acuerdo con la NIIF para las PYMES.

Esta opción puede ser implementada por aquellas subsidiarias que no tienen obligación pública de rendir cuentas (es decir, sin incluir a las subsidiarias A y D; véase la respuesta a la parte A) y que no se les impide de algún otro modo aplicar la NIIF para las PYMES (es decir, sin incluir la subsidiaria J; véase respuesta a la parte A).