

2009

Fundación IFRS: Material de formación sobre la *NIIF para las PYMES*

Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*



IFRS Foundation: Training Material for the *IFRS*[®] for *SMEs*

including the full text of
Section 35 *Transition to the IFRS for SMEs*
of the International Financial Reporting Standard (IFRS)
for Small and Medium-sized Entities (SMEs)
issued by the International Accounting Standards Board on 9 July 2009

with extensive explanations, self-assessment questions and case studies

IFRS Foundation®
30 Cannon Street
London EC4M 6XH
United Kingdom

Telephone: +44 (0)20 7246 6410
Fax: +44 (0)20 7246 6411
Email: info@ifrs.org

Publications Telephone: +44 (0)20 7332 2730
Publications Fax: +44 (0)20 7332 2749
Publications Email: publications@ifrs.org
Web: www.ifrs.org

This training material has been prepared by IFRS Foundation education staff. It has not been approved by the International Accounting Standards Board (IASB). The training material is designed to assist those training others to implement and consistently apply the *IFRS for SMEs*. For more information about the IFRS education initiative visit <http://www.ifrs.org/Use+around+the+world/Education/Education.htm>.

IFRS Foundation®
30 Cannon Street | London EC4M 6XH | United Kingdom
Telephone: +44 (0)20 7246 6410 | Fax: +44 (0)20 7246 6411
Email: info@ifrs.org Web: www.ifrs.org

Copyright © 2011 IFRS Foundation®

Right of use

Although the IFRS Foundation encourages you to use this training material, as a whole or in part, for educational purposes, you must do so in accordance with the copyright terms below.

Please note that the use of this module of training material is not subject to the payment of a fee.

Copyright notice

All rights, including copyright, in the content of this module of training material are owned or controlled by the IFRS Foundation.

Unless you are reproducing the training module in whole or in part to be used in a stand-alone document, you must not use or reproduce, or allow anyone else to use or reproduce, any trade marks that appear on or in the training material. For the avoidance of any doubt, you must not use or reproduce any trade mark that appears on or in the training material if you are using all or part of the training materials to incorporate into your own documentation. These trade marks include, but are not limited to, the IFRS Foundation and IASB names and logos.

When you copy any extract, in whole or in part, from a module of the IFRS Foundation training material, you must ensure that your documentation includes a copyright acknowledgement that the IFRS Foundation is the source of your training material. You must ensure that any extract you are copying from the IFRS Foundation training material is reproduced accurately and is not used in a misleading context. Any other proposed use of the IFRS Foundation training materials will require a licence in writing.

Please address publication and copyright matters to:
IFRS Foundation Publications Department
30 Cannon Street London EC4M 6XH United Kingdom
Telephone: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

The IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

The Spanish translation of the Training Material for the IFRS® for SMEs contained in this publication has not been approved by a review committee appointed by the IFRS Foundation. The Spanish translation is copyright of the IFRS Foundation.



The IFRS Foundation logo, the IASB logo, the IFRS for SMEs logo, the 'Hexagon Device', 'IFRS Foundation', 'eIFRS', 'IAS', 'IASB', 'IFRS Foundation', 'IFRSF', 'IFRS for SMEs', 'IASs', 'IFRS', 'IFRSs', 'International Accounting Standards' and 'International Financial Reporting Standards' are Trade Marks of the IFRS Foundation.

Fundación IFRS: Material de formación sobre la *NIIF para las PYMES*

que incluye el texto completo de la
Sección 35 *Transición a la NIIF para las PYMES*
de la Norma Internacional de Información Financiera
para las Pequeñas y Medianas Entidades (*NIIF para las PYMES*)
publicado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad el 9
de julio de 2009

*con explicaciones amplias, preguntas para la propia evaluación y casos
prácticos*

Fundación IFRS
30 Cannon Street
London EC4M 6XH
United Kingdom

Teléfono: +44 (0)20 7246 6410
Fax: +44 (0)20 7246 6411
Correo electrónico: info@ifrs.org

Publicaciones Teléfono: +44 (0)20 7332 2730
Publicaciones Fax: +44 (0)20 7332 2749
Publicaciones Correo electrónico: publications@ifrs.org
Web: www.ifrs.org

Este material de formación ha sido elaborado por el personal educativo de la Fundación IFRS. No ha sido aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). El material de formación está diseñado para asistir a los formadores en la implementación y la aplicación consistente de la *NIIF para las PYMES*. Para obtener más información sobre la iniciativa educativa de NIIF, visite: <http://www.ifrs.org/Use+around+the+world/Education/Education.htm>.

Fundación IFRS
30 Cannon Street | London EC4M 6XH | United Kingdom
Teléfono: +44 (0)20 7246 6410 | Fax: +44 (0)20 7246 6411
Correo electrónico: info@ifrs.org Web: www.ifrs.org

Copyright © 2011 Fundación IFRS

Derecho de uso

A pesar de que la Fundación IFRS lo anima a que utilice este material de formación, en su totalidad o en parte, para fines educativos, usted lo debe hacer en conformidad con los términos de propiedad intelectual que se detallan a continuación.

Cabe mencionar que el uso de este módulo de material de formación no implica pago de gasto alguno.

Aviso sobre la propiedad intelectual

Todos los derechos, incluido el de propiedad intelectual, en el contenido de este módulo de material de formación son propiedad o están bajo control de la Fundación IFRS.

Salvo que reproduzca el módulo en su totalidad o en parte para usarlo como un documento independiente, no debe usar o reproducir, ni permitir que nadie más use o reproduzca, cualquier marca registrada que aparezca impresa o incluida en el material de formación. Para aclarar cualquier duda, no debe usar ni reproducir ninguna marca registrada que aparezca impresa o incluida en el material de formación si usted está usando todos o parte de los materiales de formación para incorporarlos en su propia documentación. Estas marcas registradas incluyen, a título enunciativo, los nombres y los logotipos del IASB y la Fundación IFRS.

Cuando copie cualquier extracto, en su totalidad o en parte, de un módulo del material de formación de la Fundación IFRS, debe asegurarse de que su documentación incluya un reconocimiento de la propiedad intelectual que indique que la Fundación IFRS es la fuente de su material de formación. Debe asegurarse de que cualquier extracto que copie del material de formación de la Fundación IFRS sea reproducido con exactitud y no se lo utilice en un contexto que derive en una interpretación errónea. Para cualquier otro uso propuesto de los materiales de formación de la Fundación IFRS se necesitará una autorización por escrito.

Para consultar las cuestiones relativas a los derechos de propiedad y copia, dirigirse a:

IFRS Foundation Publications Department
30 Cannon Street London EC4M 6XH United Kingdom
Teléfono: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Correo electrónico: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

La Fundación IFRS, los autores y los editores no aceptan responsabilidad alguna por las pérdidas que se puedan causar a las personas que actúen o se abstengan de actuar basándose en el material incluido en esta publicación, ya sea que se haya causado esta pérdida por negligencia o por otra causa.

La traducción al español del Material de formación sobre la *NIIF para las PYMES* incluida en esta publicación no ha sido aprobada por un comité de revisión nombrado por la Fundación IFRS. La traducción al español es propiedad intelectual de la Fundación IFRS.



El logo de la Fundación IFRS, el logo de la IASB, el logo de NIIF para las PYMES, el logo en forma de hexágono, la "Fundación IFRS", así como las expresiones, "eIFRS", "IAS", "IASB", "Fundación IFRS", "IFRSF", "NIIF para las PYMES", "NIC", "NIIF", "Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)" y "Normas Internacionales de Información Financiera" son marcas registradas de la Fundación IFRS.

Índice

INTRODUCCIÓN	1
Objetivos de aprendizaje	1
<i>NIIF para las PYMES</i>	2
Introducción a los requerimientos	2
REQUERIMIENTOS Y EJEMPLOS	4
Alcance de esta sección	4
Adopción por primera vez	5
Procedimientos para preparar los estados financieros en la fecha de transición	13
Información a Revelar	50
ESTIMACIONES SIGNIFICATIVAS Y OTROS JUICIOS	60
La aplicación de la <i>NIIF para las PYMES</i>	60
Exenciones	60
Casos en los que la reexpresión o la revelación de información resultan impracticables	61
COMPARACIÓN CON LAS NIIF COMPLETAS	62
PONGA A PRUEBA SU CONOCIMIENTO	63
PONGA EN PRÁCTICA SU CONOCIMIENTO	69
Caso práctico 1	69
Respuesta al caso práctico 1	72
Caso práctico 2	74
Respuesta al caso práctico 2	77

Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

Este material de formación ha sido elaborado por el personal educativo de la Fundación IFRS y no ha sido aprobado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Los requerimientos contables pertinentes a las pequeñas y medianas entidades (PYMES) se establecen en la *Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para las PYMES*, emitida por el IASB en julio de 2009.

INTRODUCCIÓN

Este módulo se centra en los procedimientos contables que sigue una entidad que adopta por primera vez la *NIIF para las PYMES* como se especifica en la Sección 35 *Transición a la NIIF para las PYMES*, de la *NIIF para las PYMES*. Le presenta el tema al aprendiz, lo guía a través del texto oficial, facilita el entendimiento de los requerimientos a través de ejemplos y especifica juicios profesionales esenciales que se requieren en la contabilización de la transición a la *NIIF para las PYMES*. Además, el módulo incluye preguntas diseñadas para evaluar el conocimiento del aprendiz acerca de los requerimientos, y casos prácticos a fin de desarrollar su habilidad para contabilizar la adopción por primera vez de la *NIIF para las PYMES* y revelar la información requerida en los primeros estados financieros de una entidad en conformidad con esa NIIF.

Objetivos de aprendizaje

Al momento de concretar exitosamente este módulo, usted debe conocer los requerimientos de información financiera para las entidades que adoptan por primera vez la *NIIF para las PYMES*. Además, mediante la realización de casos prácticos que simulan aspectos de aplicación real de dicho conocimiento, usted debe haber mejorado su capacidad para contabilizar la transición a la *NIIF para las PYMES*. En el contexto de la *NIIF para las PYMES*, concretamente debe lograr lo siguiente:

- distinguir cuándo una entidad constituye una entidad que adopta por primera vez la *NIIF para las PYMES*;
- identificar la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES*;
- comprender lo que se requiere, lo que se permite y lo que se prohíbe al seleccionar las políticas contables de una entidad por primera vez de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*;
- preparar un estado de situación financiera de apertura;
- demostrar comprensión de las excepciones obligatorias y las exenciones opcionales que se detallan en la Sección 35 respecto de la aplicación retroactiva de la *NIIF para las PYMES* al adoptar la norma por primera vez;
- brindar la información a revelar que se requiere a las entidades que adoptan por primera vez la *NIIF para las PYMES*; y
- demostrar comprensión de los juicios significativos que se requieren al contabilizar la transición a la *NIIF para las PYMES*.

Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

NIIF para las PYMES

La *NIIF para las PYMES* tiene como objeto aplicarse a los estados financieros con propósito de información general de entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas (véase la Sección 1 *Pequeñas y Medianas Entidades*).

La *NIIF para las PYMES* incluye requerimientos obligatorios y otro material (que no es de carácter obligatorio) que se publica en conjunto.

El material que no es obligatorio incluye:

- un prólogo, que brinda una introducción general a la *NIIF para las PYMES* y explica su propósito, estructura y autoridad;
- una guía de implementación, que incluye los estados financieros ilustrativos y una lista de comprobación de la información a revelar;
- los Fundamentos de las Conclusiones, que resumen las principales consideraciones que tuvo en cuenta el IASB para llegar a sus conclusiones en la *NIIF para las PYMES*;
- la opinión en contrario de un miembro del IASB que estuvo en desacuerdo con la publicación de la *NIIF para las PYMES*.

En la *NIIF para las PYMES*, el Glosario es parte de los requerimientos obligatorios.

En la *NIIF para las PYMES*, hay apéndices en la Sección 21 *Provisiones y Contingencias*, la Sección 22 *Pasivos y Patrimonio*, y la Sección 23 *Ingreso de Actividades Ordinarias*. Estos apéndices son guías sin carácter obligatorio.

Introducción a los requerimientos

El objetivo de los estados financieros con propósito de información general de una pequeña o mediana entidad es proporcionar información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de la entidad que sea útil para la toma de decisiones económicas de una amplia gama de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. El objetivo de la Sección 35 es proporcionar un punto de partida adecuado para la contabilización de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*, y también garantizar que los estados financieros contengan información de excelencia que sea clara para los usuarios, que se pueda comparar a lo largo de todos los periodos presentados y que puedan generarse a un costo que no supere los beneficios de los usuarios. Por lo tanto, la Sección 35 define el tratamiento contable y los requerimientos de información a revelar para las entidades que adoptan por primera vez la *NIIF para las PYMES*.

Una entidad solo puede adoptar por primera vez la *NIIF para las PYMES* en una única ocasión.

Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la *NIIF para las PYMES* se elaboran acorde a los requerimientos incluidos en la versión de la *NIIF para las PYMES* que se encuentre vigente a la fecha de los estados financieros iniciales de la entidad, tal como haya sido modificada por cualquier exención específica (véanse los párrafos 35.9 a 35.11).

Los primeros estados financieros que una entidad elabore en conformidad con la *NIIF para las PYMES* deben incluir una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con la *NIIF para las PYMES*, información comparativa de un periodo como mínimo y una explicación del impacto de la transición de un marco contable anterior a la *NIIF para las PYMES* en su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo sobre los que informa.

La Sección 35 determina los requerimientos para elaborar el estado de situación financiera de

Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

apertura de una entidad a partir de la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES*, que se prepara como punto de partida para su contabilización conforme a esta NIIF. La fecha de transición a la *NIIF para las PYMES* es el comienzo del primer periodo para el cual se presenta información comparativa completa de acuerdo con esta NIIF. Por ejemplo, si los primeros estados financieros anuales de una entidad que cumplen con la *NIIF para las PYMES* corresponden al año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 y la entidad presenta información comparativa sólo por un año, su fecha de transición es el 1 de enero de 20X3 (equivalente al cierre de actividad el 31 de diciembre de 20X2).

Las mismas políticas contables se utilizan a través de todos los periodos presentados (es decir, incluyen información comparativa) en el primer conjunto de estados financieros que cumpla con la *NIIF para las PYMES*. Esas políticas contables deben aplicarse retroactivamente, salvo como se lo especifique en el párrafo 35.9 y cuando la entidad elija utilizar una o más exenciones del párrafo 35.10. Existe, también, una exención general a la aplicación retroactiva, cuando ésta fuera impracticable (véase el párrafo 35.11). Las políticas contables pueden diferir de aquellas utilizadas conforme al marco de información financiera anterior de la entidad. Los cambios en las políticas contables al adoptar por primera vez la *NIIF para las PYMES* pueden dar lugar a ajustes a las cifras informadas anteriormente para el o los periodos comparativos. Todos los ajustes relacionados con los periodos sobre los que se informa antes de la fecha de transición (es decir, al 1 de enero de 20X3) se reconocen directamente en las ganancias acumuladas (o, si es pertinente, en otra categoría de patrimonio) a la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES* (véase el párrafo 35.8).

Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

REQUERIMIENTOS Y EJEMPLOS

Los contenidos de la Sección 35 *Transición a la NIIF para las PYMES* de la *NIIF para las PYMES* se detallan a continuación y se encuentran **sombreados en gris**. Los términos definidos en el Glosario de la *NIIF para las PYMES* también forman parte de los requerimientos. Están en **letra negrita** la primera vez que aparecen en el texto de la Sección 35. Las notas y los ejemplos incluidos por el personal educativo de la Fundación IFRS no están sombreados. Los demás comentarios introducidos por el personal educativo de la Fundación IFRS aparecen dentro de corchetes en **letra cursiva negrita**. Las inserciones realizadas por el personal no forman parte de la *NIIF para las PYMES* y no han sido aprobadas por el IASB.

Alcance de esta sección

35.1 Esta Sección se aplicará a **una entidad que adopte por primera vez la NIIF para las PYMES**, independientemente de si su marco contable anterior estuvo basado en las **NIIF completas** o en otro conjunto de principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA), tales como sus normas contables nacionales, o en otro marco tal como la base del impuesto a las ganancias local.

Notas

Una entidad que adopta por primera vez la *NIIF para las PYMES* es una entidad que presenta su primer estado financiero anual conforme a la *NIIF para las PYMES*, independientemente de si su marco contable anterior consistía en las NIIF completas o en otro conjunto de normas contables o de si alguna vez se elaboraron estados financieros con propósito de información general en el pasado. Las NIIF completas son las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) diferentes de la *NIIF para las PYMES*.

El párrafo 35.4 requiere que la entidad que adopta por primera vez la *NIIF para las PYMES* debe presentar una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento en su primer conjunto completo anual de estados financieros que cumplen con la *NIIF para las PYMES*. Para asegurar el cumplimiento, una entidad debe cumplir con todos los requerimientos de la *NIIF para las PYMES*. Una entidad no puede elegir “a la carta” entre los requerimientos de la *NIIF para las PYMES* y aquellos de las NIIF completas.

La aplicación de la Sección 35 implica cuatro pasos principales:

- (1) Determinar si una entidad es una entidad que adopta por primera vez la *NIIF para las PYMES*.
- (2) Identificar la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES*.
- (3) Elaborar el estado de situación financiera de apertura a su fecha de transición a la *NIIF para las PYMES*.
- (4) Preparar los estados financieros que cumplen con la *NIIF para las PYMES*, incluida la información a revelar para explicar el efecto de la transición del marco de información financiera anterior a la *NIIF para las PYMES*.

35.2 Una entidad solo puede adoptar por primera vez la *NIIF para las PYMES* en una única ocasión. Si una entidad que utiliza la *NIIF para las PYMES* deja de usarla durante uno o más **periodos sobre los que se informa** y se le requiere o elige adoptarla nuevamente con posterioridad, las exenciones especiales, simplificaciones y otros requerimientos de esta sección no serán aplicables a nueva adopción.

Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

Notas

Una entidad que vuelva a utilizar la *NIIF para las PYMES* debe cumplir con todos los requerimientos de la *NIIF para las PYMES* como si nunca hubiera dejado de utilizar la NIIF. Por lo tanto, la entidad reexpresa la información comparativa presentada a partir de la fecha que dejó de aplicar la *NIIF para las PYMES*; es decir, aplica retroactivamente la *NIIF para las PYMES* a la fecha en que adoptó la norma por primera vez.

Ejemplo: una entidad puede adoptar por primera vez la *NIIF para las PYMES* en una única ocasión

- Ej 1 **Una entidad cumple las condiciones para adoptar por primera vez la NIIF en 20X0. En 20X0 y 20X1 la entidad emitió dos conjuntos completos de estados financieros: uno en conformidad con la *NIIF para las PYMES* y otro de acuerdo con los PCGA locales. En 20X2 y 20X3, la entidad emitió los estados financieros únicamente en conformidad con los PCGA locales. En 20X4, la entidad elabora los estados financieros únicamente de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*.**

Una entidad solo puede adoptar por primera vez la *NIIF para las PYMES* en una única ocasión. La Sección 35 se aplicó en los estados financieros de la entidad correspondientes a 20X0. Por lo tanto, la Sección 35 no se puede aplicar nuevamente al elaborar los estados financieros de la entidad para 20X4.

En 20X4, la entidad reexpresaría los importes de 20X3 a lo que habrían sido si la entidad no hubiera dejado de utilizar la *NIIF para las PYMES*.

Adopción por primera vez

- 35.3 Una entidad que adopte por primera vez la *NIIF para las PYMES* aplicará esta sección en sus primeros **estados financieros** preparados conforme a esta NIIF.

Notas

El objetivo de la Sección 35 es brindar orientación y simplificar la carga que implica la información financiera para una entidad que elabora por primera vez sus estados financieros de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*. Sin la Sección 35, a una entidad se le exigiría aplicar todos los requerimientos de la *NIIF para las PYMES* de forma retroactiva.

- 35.4 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 la *NIIF para las PYMES*. **[Véase: el párrafo 3.3]**. Los estados financieros preparados de acuerdo con esta NIIF son los primeros estados financieros de una entidad si, por ejemplo, tal entidad:
- (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.

Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

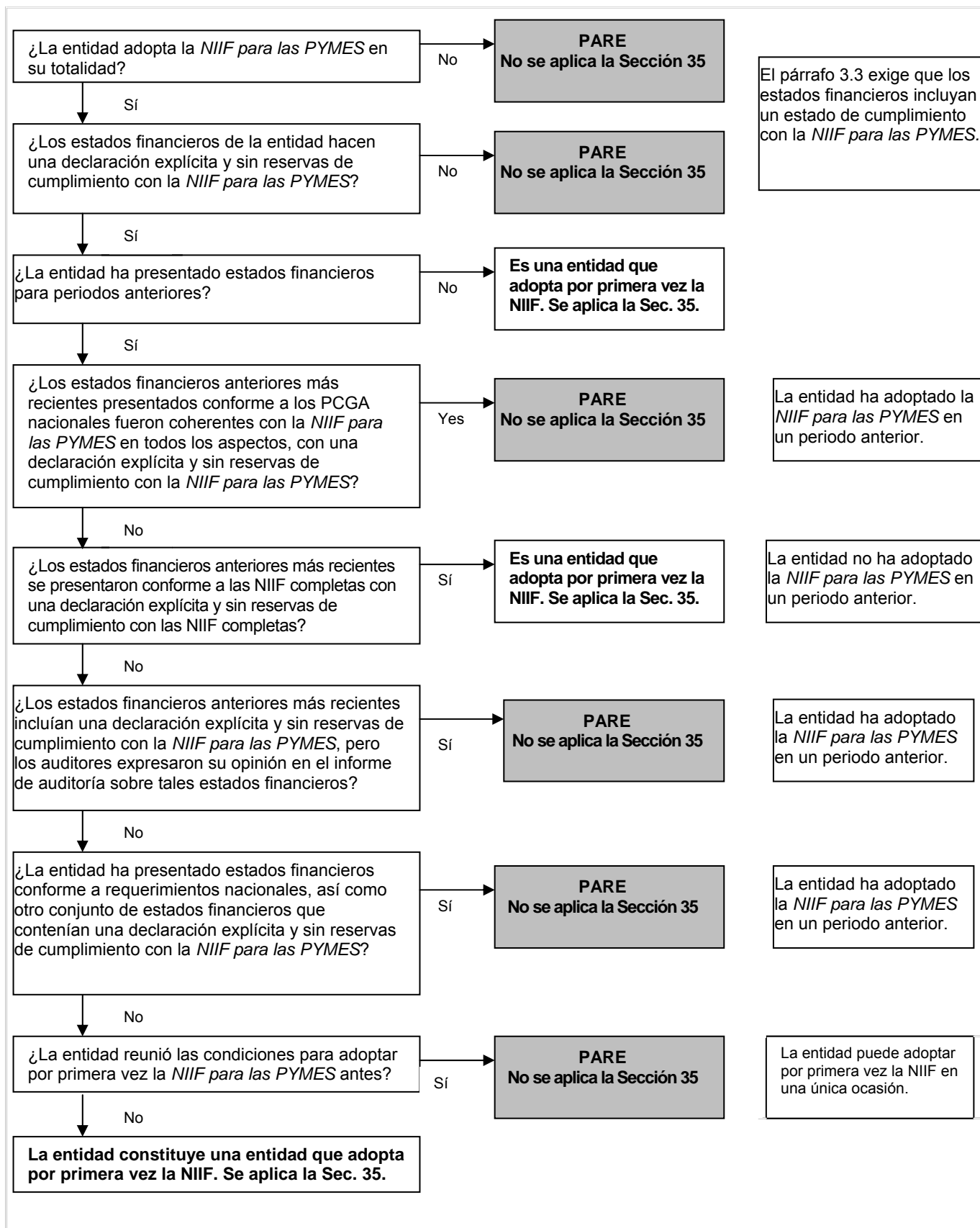
Notas

Una entidad no puede asegurar el cumplimiento con la *NIIF para las PYMES*, salvo que cumpla con todos los requerimientos de esta NIIF.

La determinación de si es la primera vez que una entidad adopta la *NIIF para las PYMES* es el primer paso para aplicar la Sección 35. En la mayoría de los casos, la determinación es directa. En ciertos casos, la determinación requerirá un juicio profesional. La Figura 1 en la página siguiente ilustra el proceso de decisión para realizar dicho juicio.

Módulo 35: Transición a la NIIF para las PYMES

Figura 1: Árbol de decisión: determinación de si una entidad adopta por primera vez la NIIF para las PYMES



Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

Ejemplos: estados financieros de apertura que cumplen con la *NIIF para las PYMES*

Ej 2 Desde el momento de su constitución, una entidad ha presentado sus estados financieros en conformidad con los PCGA locales. Para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3, también elaboró sus estados financieros pro forma de acuerdo con los requerimientos de la *NIIF para las PYMES*, pero aquellos estados financieros pro forma no incluían cifras comparativas ni declaración de cumplimiento con la *NIIF para las PYMES*.

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 cumplen con la *NIIF para las PYMES*. Por lo tanto, esos estados financieros incluyen cifras comparativas para 20X3 y una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con la *NIIF para las PYMES*.

El conjunto completo de estados financieros elaborados para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 constituye los primeros estados financieros que cumplen con la *NIIF para las PYMES*. En 20X4, la entidad se considera como una entidad que adopta por primera vez la *NIIF para las PYMES*. La Sección 35 se aplica, y la fecha de transición es el 1 de enero de 20X3.

La entidad incluiría una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con la *NIIF para las PYMES* en las notas a los estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4, como se muestra en el ejemplo que sigue:

2. Bases de elaboración

Estos estados financieros consolidados se han elaborado de conformidad con la *Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)* emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. Este conjunto completo de estados financieros (para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4) constituyen los primeros estados financieros que cumplen con la *NIIF para las PYMES*.

Ej 3 La norma local para las PYMES de una jurisdicción presenta algunas diferencias respecto de la *NIIF para las PYMES* (por ejemplo, algunos requerimientos para el reconocimiento y la medición difieren significativamente). A las PYMES en esa jurisdicción se les exige que utilice la norma local para las PYMES. Los primeros estados financieros de una PYME que cumplen con la norma local para las PYMES se elaboran para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con la norma local para las PYMES y también con la *NIIF para las PYMES*, salvo ciertos requerimientos.

Los estados financieros elaborados para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 no cumplen con todos los requerimientos detallados en la *NIIF para las PYMES*. Por lo tanto, la entidad no se clasifica como una entidad que adopta por primera vez la *NIIF para las PYMES* en sus estados financieros del 31 de diciembre de 20X4.

Ej 4 Una norma local para las PYMES de una jurisdicción presenta algunas diferencias respecto de la *NIIF para las PYMES*. A las PYMES en esa jurisdicción se les exige que sigan la norma local para las PYMES. Los primeros estados financieros de una PYME que cumplen con la norma local para las PYMES se elaboran para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros también cumplen con la *NIIF para las PYMES* e incluyen una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento tanto con la *NIIF para las PYMES* y la norma local para las PYMES.

Los estados financieros elaborados para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 cumplen con todos los requerimientos detallados en la *NIIF para las PYMES*. Por lo tanto, la entidad se clasifica como una entidad que adopta por primera vez la *NIIF para las PYMES* en sus estados financieros del 31 de diciembre de 20X4.

Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

Notas: Las circunstancias descritas en este ejemplo podrían suscitarse cuando:

- las diferencias entre la *NIIF para las PYMES* y la norma local para las PYMES se relacionan únicamente con los requerimientos para la información a revelar y la entidad cumple con todos los requerimientos referidos a este tema de ambas normas; y
- las diferencias entre la *NIIF para las PYMES* y la norma local para las PYMES se relacionan únicamente con los requerimientos de reconocimiento y medición específicos a las transacciones no contempladas por las PYMES o que no les son significativas.

Ej 5 Desde el momento de su constitución, una entidad ha presentado sus estados financieros en conformidad con los PCGA locales. El 1 de enero de 20X3 (su fecha de transición a la *NIIF para las PYMES*), la entidad publicó su estado de situación financiera de apertura a esa fecha.

El estado de situación financiera de apertura no constituye los primeros estados financieros de la entidad que cumplen con la *NIIF para las PYMES*.

Ej 6 Desde el momento de su constitución, una entidad ha presentado sus estados financieros en conformidad con las NIIF completas. Para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3, también elaboró sus estados financieros pro forma de acuerdo con los requerimientos de la *NIIF para las PYMES*, pero esos estados financieros no incluían cifras comparativas ni una declaración de cumplimiento con la *NIIF para las PYMES*.

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 cumplen con la *NIIF para las PYMES*. Por lo tanto, esos estados financieros incluyen cifras comparativas para 20X3 y una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con la *NIIF para las PYMES*.

El conjunto completo de estados financieros elaborados para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 constituye los primeros estados financieros que cumplen con la *NIIF para las PYMES*. En 20X4, la entidad adopta por primera vez la *NIIF para las PYMES*. La entidad incluye la información a revelar detallada en el ejemplo 2 en las notas a los estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4.

35.5 El párrafo 3.17 de esta NIIF define un conjunto completo de estados financieros.

Notas

De acuerdo con el párrafo 3.17, un “conjunto completo de estados financieros” incluye lo siguiente:

- (a) un estado de situación financiera a la fecha sobre la que se informa (véase la Sección 4);
- (b) una u otra de las siguientes informaciones: (véase la Sección 5):
 - (i) un solo estado del resultado integral para el periodo sobre el que se informa que muestre todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas durante el periodo, incluidas aquellas partidas reconocidas al determinar el resultado (que es un subtotal en el estado del resultado integral) y las partidas de otro resultado integral; o
 - (ii) un estado de resultados separado y un estado del resultado integral separado. Si una entidad elige presentar un estado de resultados y un estado del resultado integral, el estado del resultado integral comenzará con el resultado y, a continuación, mostrará las partidas de otro resultado integral.
- (c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo sobre el que se informa (véase la Sección 6);
- (d) un estado de flujos de efectivo del periodo sobre el que se informa (véase la Sección 7); y
- (e) notas, que comprenden un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa (véase la Sección 8).

Además, el párrafo 3.14 exige que la entidad presente información comparativa respecto del periodo comparable anterior.

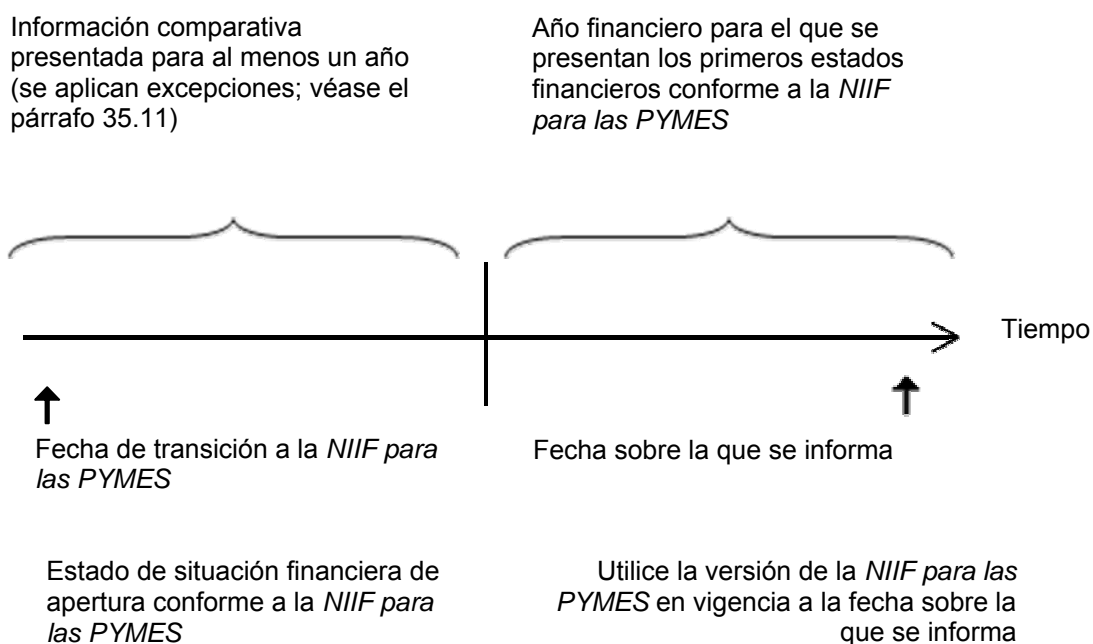
Módulo 35: Transición a la NIIF para las PYMES

35.6 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 periodo para el que la entidad presenta información comparativa completa, de acuerdo con esta NIIF, en sus primeros estados financieros conforme a esta NIIF.

Notas

El estado de situación financiera de apertura está elaborado a la fecha de transición a la NIIF para las PYMES (véanse los párrafos 35.7 a 35.11).

Figura 2: Ilustración de la diferencia entre la fecha de transición a la NIIF para las PYMES y la fecha sobre la que se informa.



Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

El párrafo 2.2 de la *NIIF para las PYMES* establece que el objetivo de los estados financieros es brindar información acerca de la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de la entidad que sea útil a los usuarios a la hora de tomar sus decisiones económicas (véase el párrafo P7). Las características cualitativas son los atributos que hacen útil, para los usuarios, la información suministrada en los estados financieros. Incluyen la relevancia, la fiabilidad (p. ej., la información no debe incluir errores significativos ni sesgo y debe brindar una representación fiel) y comparabilidad.

La comparabilidad de la información financiera puede lograrse:

- (a) dentro de los estados financieros de una entidad en el tiempo; o
- (b) entre entidades diferentes al mismo tiempo.

En el contexto de la adopción por primera vez de la *NIIF para las PYMES*, las comparaciones son útiles entre lo siguiente:

- (a) la situación financiera y el rendimiento de la entidad conforme a su marco de información financiera anterior y su situación financiera y rendimiento conforme a la *NIIF para las PYMES*;
- (b) la situación financiera y el rendimiento de la entidad conforme a la *NIIF para las PYMES* en el periodo comprendido entre la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES* y la fecha sobre la que se informa del primer conjunto de estados financieros que cumplen con la *NIIF para las PYMES* (es decir, entre el periodo sobre el que se informa y los periodos comparativos para los que se brinda la información);
- (c) las diferentes entidades que adoptan la *NIIF para las PYMES* por primera vez en un determinado momento; y
- (d) las entidades que adoptan por primera vez la *NIIF para las PYMES* y las entidades que ya la aplican.

El párrafo 35.12 exige una explicación de los cambios en la información financiera de la entidad que se presentan al comparar el marco de información financiera anterior con la *NIIF para las PYMES* ((a) arriba). La Sección 35 refleja la decisión del IASB acerca de la importancia de lograr la comparabilidad en el tiempo dentro del primer conjunto completo de estados financieros de una entidad que adopta por primera vez la *NIIF para las PYMES* ((b) arriba) y entre las diferentes entidades que adoptan la *NIIF para las PYMES* por primera vez en una fecha determinada ((c) arriba). Lograr la comparabilidad entre las entidades que adoptan por primera vez la *NIIF para las PYMES* y las entidades que ya la aplican ((d) arriba) constituye un objetivo secundario.

La transición de un marco de información financiera anterior a la *NIIF para las PYMES* posiblemente requiera cambios en las políticas contables. Para mejorar la comparabilidad de la información financiera, generalmente se requiere la aplicación retroactiva de todos los cambios en las políticas contables. Debido a que una reexpresión retroactiva no sería viable ni beneficiosa en términos de costos, hay casos específicos en que no se la exige (véanse los párrafos 35.10 y 35.11). En otros casos, la aplicación retroactiva exigiría el juicio profesional de la administración acerca de condiciones pasadas, donde ya se conoce el resultado de una transacción o un evento en particular. En tales casos, se prohíbe la aplicación retroactiva para evitar el abuso (véase el párrafo 35.9).

De acuerdo con el párrafo 3.14, salvo cuando esta NIIF lo permita o lo exija de otro modo, una entidad debe presentar y revelar información comparativa en relación con el periodo comparable anterior para todos los importes presentados en los estados financieros del periodo actual, incluidas las notas. Por lo tanto, una entidad incluye información comparativa para todos los importes que se hayan ajustado como lo establece la Sección 35. Únicamente se revela información narrativa comparativa cuando sea relevante para comprender los estados financieros del periodo actual.

Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

Ejemplos: fecha de transición a la *NIIF para las PYMES*

- Ej 7** En 20X1, la administración de una entidad decidió adoptar la *NIIF para las PYMES* para el año financiero que finaliza el 31 de diciembre de 20X4. Hasta ese momento, la entidad había continuado presentando sus estados financieros de acuerdo con los PCGA locales. Ni los PCGA locales ni la legislación local exige a las entidades que presenten información comparativa.

La *NIIF para las PYMES* exige que se presente información comparativa en conformidad con la *NIIF para las PYMES* por al menos un año (véase el párrafo 3.14). Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 constituyen los primeros estados financieros de la entidad que cumplen con la *NIIF para las PYMES*. Esos estados financieros deben incluir información comparativa de al menos un año anterior (es decir, 20X3) y una declaración explícita de cumplimiento con la *NIIF para las PYMES*.

Si la entidad elige presentar información comparativa de un solo año, entonces, su fecha de transición a la *NIIF para las PYMES* es el 1 de enero de 20X3: el comienzo del primer periodo para el que la entidad presenta información comparativa completa, de acuerdo con esta NIIF, en sus primeros estados financieros conforme a esta NIIF.

Si la entidad elige presentar, por ejemplo, información comparativa de dos años (es decir, 20X2 y 20X3), entonces, su fecha de transición a la *NIIF para las PYMES* es el 1 de enero de 20X2: el comienzo del primer periodo para el que la entidad presenta información comparativa completa, de acuerdo con esta NIIF, en sus primeros estados financieros conforme a esta NIIF.

Nota: Para cumplir con la *NIIF para las PYMES*, la entidad debe presentar y revelar información comparativa de al menos un año, aun si la legislación local no lo exija así.

- Ej 8** Los hechos son idénticos a los del ejemplo 7. No obstante, en este ejemplo, la legislación local exige que las entidades presenten información comparativa de al menos dos periodos anteriores.

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 constituyen los primeros estados financieros de la entidad que cumplen con la *NIIF para las PYMES*. Esos estados financieros incluyen información comparativa tanto para 20X2 como para 20X3 y una declaración explícita de cumplimiento con la *NIIF para las PYMES*.

La fecha de transición a la *NIIF para las PYMES* de la entidad es el 1 de enero de 20X2: el comienzo del primer periodo para el que la entidad presenta información comparativa completa, de acuerdo con esta NIIF, en sus primeros estados financieros conforme a esta NIIF.

- Ej 9** Una entidad que se constituyó el 1 de enero de 20X4 elaboró sus estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*.

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 constituyen los primeros estados financieros de la entidad que cumplen con la *NIIF para las PYMES*. Esos estados financieros no pueden incluir información comparativa porque comenzaron a elaborarse en el año en curso. La entidad revelaría ese hecho y la ausencia de información comparativa no impediría que la entidad cumpla con la *NIIF para las PYMES* (véase el párrafo 35.15). En este ejemplo, la fecha de transición es el 1 de enero de 20X4.

Nota: Por otro lado, si la entidad se hubiera constituido en 20X3, pero no hubiera elaborado ningún estado financiero (quizá únicamente una declaración fiscal), debe revelar la información comparativa exigida por *NIIF para las PYMES*, salvo que fuera impracticable.

Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

Procedimientos para preparar los estados financieros en la fecha de transición

- 35.7 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*;

Notas

El principio general sobre el que se fundamentan los subpárrafos 35.7(a) a (d) implica que una entidad que adopta por primera vez la *NIIF para las PYMES* debe aplicar retroactivamente todas las secciones de la versión de la NIIF vigentes al final del primer periodo sobre el que se informa conforme a la *NIIF para las PYMES*. Por lo tanto, los primeros estados financieros conforme a la *NIIF para las PYMES* se presentan como si la entidad siempre hubiera aplicado la *NIIF para las PYMES*. Los párrafos 35.9 a 35.11 detallan las excepciones al principio general.

Ejemplos: reconocimiento de todos los activos y pasivos (párrafo 35.7(a))

- Ej 10 Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la *NIIF para las PYMES* se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3).

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se presentaron de acuerdo con los PCGA locales. En conformidad con ese marco de información financiera, la entidad reconoció una plusvalía que surgió a raíz de una combinación de negocios producida en 20X0 como un gasto en ese mismo año. Al momento de la transición, la entidad no elige la exención detallada en el párrafo 35.10(a).

Debido a que el párrafo 19.22(a) le exige a la entidad adquirente, en la fecha de adquisición, que reconozca la plusvalía adquirida por una combinación de negocios como un activo, la entidad ajusta sus balances determinados de acuerdo con su marco de información financiera anterior para llegar a su estado de situación financiera de apertura al 1 de enero de 20X3 a través del reconocimiento de la plusvalía como un activo el 1 de enero de 20X3 (la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES*). Este ajuste se reconoce directamente en ganancias acumuladas (véase el párrafo 35.8).⁽¹⁾

El ajuste a plusvalía y ganancias acumuladas al 1 de enero de 20X3 se mide al valor neto de la amortización acumulada y cualquier deterioro del valor que se habría reconocido entre 20X0 y el 1 de enero de 20X3 si la plusvalía se hubiera contabilizado de acuerdo con la Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía* (véase el párrafo 35.7(d)). De forma similar, la información comparativa presentada para 20X3 conforme a los PCGA locales debe ajustarse para reconocer la amortización de la plusvalía en resultados para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3.

Véanse en el párrafo 35.10(a) y los ejemplos 29, 30 y 31 las exenciones de este requerimiento.

⁽¹⁾ Por razones de simplicidad, en este ejemplo y en todos los demás ejemplos de este módulo, se ha ignorado el efecto del impuesto a las ganancias.

Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

- Ej 11** Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la *NIIF para las PYMES* se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3).

El 1 de enero de 20X2, la entidad celebró, como arrendatario, un acuerdo de arrendamiento por una máquina. Si la entidad siempre hubiera contabilizado el arrendamiento de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*, el acuerdo de arrendamiento se habría clasificado como un arrendamiento financiero y, en el estado de situación financiera de la entidad al 31 de diciembre de 20X2, el activo arrendado y el pasivo derivado del arrendamiento se habrían medido a 97.413 u.m.⁽²⁾ y 88.649 u.m., respectivamente.

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se presentaron de acuerdo con los PCGA locales. En conformidad con ese marco de información financiera, la entidad contabilizó todos los arrendamientos como arrendamientos operativos. Por lo tanto, la entidad contabilizó los pagos por arrendamientos como un gasto en resultados de manera uniforme durante el plazo del arrendamiento. Debido a que el arrendamiento exigía pagos mensuales uniformes, la entidad no reconoció un activo o un pasivo en su estado de situación financiera.

En su estado de situación financiera de apertura al 1 de enero de 20X3, la entidad reconoce un activo de 97.413 u.m. y un pasivo de 88.649 u.m. (la obligación de hacer pagos mínimos futuros por arrendamientos) en concepto del arrendamiento financiero. Por lo tanto, aumentan sus ganancias acumuladas en 8.764 u.m. (es decir, 97.413 u.m. menos 88.649 u.m.).

- Ej 12** Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la *NIIF para las PYMES* se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3).

La entidad presentó sus estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 de acuerdo con los requerimientos del impuesto a las ganancias local. Conforme a ese marco de información financiera, se prohíbe el reconocimiento de un pasivo por una obligación implícita.

La Sección 21 *Provisiones y Contingencias* exige que una entidad reconozca una provisión por una obligación implícita existente a la fecha sobre la que se informa, como consecuencia de un evento pasado, cuando sea probable que la entidad transfiera sus beneficios económicos al momento de la liquidación y el importe de la obligación pueda estimarse de forma fiable (véanse los párrafos 21.4(a) y 21.6).

Si la obligación implícita surgió en 20X4 y no se liquidó al 31 de diciembre de 20X4, la entidad la reconoce como un pasivo y un gasto en 20X4.

Si la obligación implícita surgió en 20X3 y no se liquidó al 31 de diciembre de 20X3, la entidad reconoce un pasivo al 31 de diciembre de 20X3 y un gasto en 20X3. De acuerdo con el párrafo 21.11, la entidad revisa la provisión al 31 de diciembre de 20X4 y reconoce el ajuste por la nueva medición en resultados, en 20X4.

Si la obligación implícita surgió antes de 20X3, la entidad reconoce un pasivo al 1 de enero de 20X3 y un ajuste al patrimonio directamente en ganancias acumuladas al 1 de enero de 20X3 (véase el párrafo 35.8). De acuerdo con el párrafo 21.11, la entidad revisa la provisión al 31 de diciembre de 20X3 y 31 de diciembre de 20X4, y reconoce los ajustes por nueva medición en resultados, en el año en que se cambia el importe del pasivo (es decir, en 20X3 y en 20X4, respectivamente).

⁽²⁾ En este ejemplo, y en todos los demás ejemplos de este módulo, los importes monetarios se denominan en “unidades monetarias” (u.m.).

Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

De acuerdo con el párrafo 35.7, el pasivo se mide según la mejor estimación del importe que se exige para liquidar la obligación o transferirla a un tercero, según lo previsto a la fecha sobre la que se informa (es decir, el 1 de enero de 20X3 para el estado de situación financiera de apertura; el 31 de diciembre de 20X3 para las cifras comparativas y el 31 de diciembre de 20X4 para el estado de situación financiera a dicha fecha; véase el párrafo 21.7). La medición de la obligación se basa en información confiable que estaba disponible cuando los estados financieros para dichos periodos se autorizaron para su publicación, y se podría esperar de forma razonable que se obtuviera y tomara en cuenta (véase el párrafo 10.19). La administración no debe utilizar el beneficio de los ajustes retroactivos para hacer cambios en la estimación del pasivo basados en la información nueva o en los acontecimientos nuevos que no estaban disponibles al momento de estimar el pasivo por primera vez conforme al marco contable anterior (véase el párrafo 35.9(c) y las notas complementarias más abajo).

Nota: Al adoptar la *NIIF para las PYMES*, las provisiones que existían a la fecha de transición o al final de un periodo comparativo que no se reconocieron conforme al marco de información financiera anterior deben contabilizarse retroactivamente. La estimación debe reflejar las condiciones existentes a la fecha de transición o al final del periodo comparativo, respectivamente. Este tratamiento brinda una representación fiel de la obligación y el rendimiento de la entidad de una forma que puede compararse en el transcurso del tiempo y entre entidades.

[Continúa del párrafo 35.7: 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):]

(b) no reconocer partidas como activos o pasivos si esta *NIIF* no permite dicho reconocimiento;

Ejemplos: no reconocer las partidas como activos o pasivos (párrafo 35.7(b))

Ej 13 Los estados financieros de una entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 constituyen sus primeros estados financieros que cumplen con la *NIIF para las PYMES*. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (20X3).

Una entidad presentó sus estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 de acuerdo con los requerimientos del impuesto a las ganancias local. De acuerdo con ese marco de información financiera anterior, la entidad contabilizó todos los desembolsos en actividades de investigación y desarrollo como activos intangibles.

El párrafo 18.14 exige que el desembolso incurrido internamente en un elemento intangible (incluido en concepto de investigación y desarrollo) se reconozca en resultados cuando se lo incurra, salvo que forme parte del costo de otro activo que cumpla el criterio de reconocimiento en la *NIIF para las PYMES*. Por lo tanto, de acuerdo con el párrafo 35.8, la entidad ajusta sus balances iniciales a partir del 1 de enero de 20X3 (la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES*) para dar de baja la partida intangible de investigación y desarrollo en la que se incurrió antes del 1 de enero de 20X3 con un ajuste correspondiente a ganancias acumuladas.

Módulo 35: Transición a la NIIF para las PYMES

Nota: Cualquier desembolso en investigación y desarrollo incurrido en 20X3 y 20X4 se presenta en gastos en el estado del resultado integral para los años finalizados en 20X3 y 20X4. Si se reconociera alguna amortización (de acuerdo con el marco de información financiera anterior de la entidad) como un gasto en 20X3, las cifras comparativas de ese año elaboradas conforme a la NIIF para las PYMES excluyen dicha amortización.

- Ej 14 **Los estados financieros de una entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 constituyen sus primeros estados financieros que cumplen con la NIIF para las PYMES. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (20X3).**

La entidad presentó sus estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 de acuerdo con los PCGA locales. En su estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X3, la entidad reconoció un pasivo medido a 2.000 u.m. (20X2: 1.500 u.m.) por una partida que no cumple con el criterio de reconocimiento detallado en la Sección 21 de la NIIF para las PYMES (es decir, la partida constituye, en cambio, un pasivo contingente de acuerdo con el párrafo 21.12).

Si la entidad hubiera preparado sus estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 en conformidad con su marco de información financiera anterior, su estado de situación financiera habría incluido un pasivo por la partida de 2.200 u.m.

La entidad excluye el pasivo contingente de su estado de situación financiera de apertura al 1 de enero de 20X3. Por lo tanto, el 1 de enero de 20X3 (la fecha de transición a la NIIF para las PYMES), la entidad disminuye los pasivos y aumenta sus ganancias acumuladas iniciales (es decir, al 1 de enero de 20X3) en 1.500 u.m. (véase el párrafo 35.8).

El estado de situación financiera de la entidad al 31 de diciembre de 20X4 no incluye un pasivo por la partida, ni tampoco lo reconoce en la información comparativa (es decir, al 31 de diciembre de 20X3) como presentado en sus estados financieros del 31 de diciembre de 20X4. De forma similar, los estados del resultado integral para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 (y la información comparativa para 20X3) no incluyen un desembolso relacionado con el pasivo contingente. No obstante, en los estados financieros de la entidad al 31 de diciembre de 20X4, esos importes se revelarían en la nota que detalla las conciliaciones a patrimonio y resultados, cuya determinación se basa en el marco de información financiera anterior (véanse los párrafos 35.12 y 35.13).

Nota: A menos que la posibilidad de una salida de recursos sea remota, la entidad revelaría el pasivo contingente (véase el párrafo 21.15).

[Continúa del párrafo 35.7: 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):]

- (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

Ejemplos: reclasificación de las partidas (párrafo 35.7(c))

- Ej 15 **Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 constituyen sus primeros estados financieros que cumplen con la NIIF para las PYMES. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (20X3).**

La entidad presentó sus estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 de acuerdo con los PCGA locales. En conformidad con el marco

Módulo 35: Transición a la NIIF para las PYMES

de información financiera anterior, la entidad presenta la parte de sus activos por impuestos diferidos y pasivos por impuestos diferidos cuya liquidación se prevé dentro de los 12 meses a partir de la fecha sobre la que se informa como activos corrientes y pasivos corrientes, respectivamente, en su estado de situación financiera.

Debido a que el párrafo 29.28 prohíbe la presentación de activos (pasivos) por impuestos diferidos como activos (pasivos) corrientes, la entidad que adopta por primera vez la NIIF debe reclasificar la parte de los activos (pasivos) por impuestos diferidos que se presentó anteriormente como activos (pasivos) corrientes a activos (pasivos) no corrientes.

Siempre que el importe total del impuesto diferido (corriente y no corriente) reconocido de acuerdo con ambos marcos de información financiera se mediría al mismo importe; no hay ajuste a las ganancias acumuladas al 1 de enero de 20X3.

- Ej 16 **Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 constituyen sus primeros estados financieros que cumplen con la NIIF para las PYMES. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (20X3).**

La entidad presentó sus estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 de acuerdo con los PCGA locales. De acuerdo con el marco de información financiera anterior, la entidad contabilizó todas las acciones preferentes emitidas por la entidad como instrumentos de patrimonio, aunque la entidad deba rescatar sus acciones preferentes por 1.000 u.m. el 31 de diciembre de 20X7.

De acuerdo con el párrafo 22.5(e), las acciones preferentes son pasivos financieros, con un rescate obligatorio por el emisor por un importe fijo en una fecha futura fija. Por lo tanto, en su estado de situación financiera de apertura (es decir, al 1 de enero de 20X3), la entidad debe clasificar las acciones preferentes como pasivos y debe medir nuevamente el importe al costo amortizado de acuerdo con la Sección 11. La entidad ajusta sus balances iniciales al 1 de enero de 20X3 (la fecha de transición a la NIIF para las PYMES).

La entidad presenta las acciones preferentes como un pasivo en su estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X4 y en la información comparativa para 20X3. De forma similar, los estados del resultado integral de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 (y la información comparativa para 20X3) incluyen un gasto por los costos financieros que se produjeron a raíz del pasivo financiero (es decir, las acciones preferentes) como se lo determina utilizando el método del interés efectivo de acuerdo con la Sección 11. Si se dedujera un importe de las ganancias acumuladas por los dividendos pagados sobre las acciones preferentes, se lo adicionaría nuevamente. Las notas revelan las conciliaciones de patrimonio y resultados en función de su marco de información financiera anterior a patrimonio y resultados de acuerdo con la NIIF para las PYMES (véanse los párrafos 35.12 y 35.13).

[Continúa del párrafo 35.7: 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):]

- (d) aplicar esta NIIF al medir todos los activos y pasivos reconocidos.

Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

Ejemplos: medición de todos los activos y pasivos reconocidos (párrafo 35.7(d))

- Ej 17 Una entidad que anteriormente elaboraba sus estados financieros en conformidad con las NIIF completas contabilizó sus propiedades, planta y equipo mediante el modelo de revalorización (es decir, importe en libros = valor razonable a la fecha de revalorización menos toda depreciación acumulada posterior y pérdidas por deterioro posteriores. Los incrementos por revalorización se reconocen en otro resultado integral y se acumulan en patrimonio bajo el título de superávit de revalorización).

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 constituyen sus primeros estados financieros que cumplen con la *NIIF para las PYMES*. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (20X3). En la fecha de transición, la entidad no eligió aplicar el valor razonable o la revalorización como las exenciones de costo atribuido detalladas en los párrafos 35.10(c) y 35.10(d).

La *NIIF para las PYMES* no permite el uso del modelo de revalorización, que sí está permitido por las NIIF completas. La *NIIF para las PYMES* exige que todas las partidas de propiedades, planta y equipo se midan, tras el reconocimiento inicial, al costo menos toda depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas (véase el párrafo 17.15). Por lo tanto, en su estado de situación financiera de apertura, la entidad ajusta sus balances por propiedades, planta y equipo al 1 de enero de 20X3 (la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES*) para eliminar los efectos de cualquier revalorización contabilizada de acuerdo con las NIIF completas en periodos anteriores. Toda depreciación registrada como cargo en 20X3 sobre los importes revalorizados se eliminará de forma similar de la información comparativa en los primeros estados financieros de la entidad que cumplan con la *NIIF para las PYMES*, pero se reemplazarán por una nueva depreciación.

Dicho de otro modo, en sus primeros estados financieros que cumplan con la *NIIF para las PYMES* (es decir, aquellos que correspondan al año finalizado el 31 de diciembre de 20X4, incluidos los importes comparativos para 20X3), la entidad presenta propiedades, planta y equipo como si siempre los hubiera contabilizado utilizando el modelo de costo-depreciación-deterioro. No obstante, toda diferencia que surja entre los importes reconocidos de acuerdo con la *NIIF para las PYMES* y los importes reconocidos conforme a las NIIF completas (es decir, el modelo de revalorización-depreciación-deterioro del valor) debe revelarse en la nota que detalla las conciliaciones a patrimonio y resultados, cuya determinación se basa en el marco de información financiera anterior (véanse los párrafos 35.12 y 35.13).

Consulte la exención a este requerimiento en el párrafo 35.10(d) y los ejemplos 34 a 38.

- Ej 18 Los estados financieros de una entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 constituyen sus primeros estados financieros que cumplen con la *NIIF para las PYMES*. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (20X3). La entidad utiliza la fórmula de cálculo del costo basada en primera entrada, primera salida (FIFO) para medir el costo de sus inventarios.

Antes de 20X4, la entidad presentaba sus estados financieros de acuerdo con los requerimientos de impuesto a las ganancias de la jurisdicción en la que opera, incluido el uso de la fórmula de cálculo del costo de última entrada, primera salida (LIFO) para medir los inventarios.

Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

La *NIIF para las PYMES* no permite la utilización de la fórmula de cálculo del costo de última entrada, primera salida (LIFO); véase el párrafo 13.18. Por consiguiente, en su estado de situación financiera de apertura, la entidad mide sus inventarios mediante la fórmula de cálculo del costo FIFO y ajusta sus ganancias acumuladas iniciales al 1 de enero de 20X3 como corresponde (véase el párrafo 35.8). Por lo tanto, el costo de ventas para el año finalizado en 20X3 se ajusta de forma similar al preparar la información comparativa de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*.

En otros términos, en sus estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 (y los importes comparativos para 20X3), la entidad mide los inventarios mediante la fórmula de cálculo del costo FIFO. La nota a los estados financieros de la entidad al 31 de diciembre de 20X4 que detalla las conciliaciones de patrimonio y resultados cuya determinación se basa en el marco de información financiera anterior a patrimonio y resultados, determinados en conformidad con la *NIIF para las PYMES*, incluye ajustes para la medición de inventarios debido al cambio de la fórmula de cálculo del costo de LIFO a FIFO (véanse los párrafos 35.12 y 35.13).

35.8 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 lo 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).

Notas

Los ajustes de las partidas de ingresos y gastos relacionadas con transacciones, otros eventos o condiciones que surgieron antes de la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES* se reconocen directamente en ganancias acumuladas (o, si es pertinente, en otra categoría de patrimonio) a la fecha de transición.

Los ajustes de las partidas de ingresos y gastos en relación con transacciones, otros eventos o condiciones que surgieron en el periodo entre la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES* y la fecha sobre la que se informa de los primeros estados financieros de la entidad que cumplen con la *NIIF para las PYMES* se reconocen en los resultados del periodo en que se originaron. Este tratamiento logra la representación fiel y la comparabilidad de la información financiera en el tiempo y con otras entidades cuyos estados financieros cumplen con la *NIIF para las PYMES*.

35.9 En la adopción por primera vez de esta NIIF, una entidad no cambiará retroactivamente la contabilidad llevada a cabo según su marco de información financiera anterior para ninguna de las siguientes transacciones:

Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

Notas

El párrafo 35.9 incluye cinco situaciones en las que el IASB considera que no puede llevarse a cabo una aplicación retroactiva de la *NIIF para las PYMES* con suficiente fiabilidad o que existe la posibilidad de abuso dado que una aplicación retroactiva exigiría juicios por parte de la administración acerca de condiciones pasadas después de que se conozca el resultado de una transacción particular. Por lo tanto, las excepciones a la aplicación retroactiva detalladas en el párrafo 35.9 son obligatorias para todas las entidades que adopten por primera vez la *NIIF para las PYMES*.

Debido a que el párrafo 35.9 establece las excepciones a los principios sobre los que se fundamentan los párrafos 35.7 y 35.8, una entidad no puede aplicar el párrafo 35.9 por analogía a otras partidas, transacciones, eventos o circunstancias.

[Continúa del párrafo 35.9: En la adopción por primera vez de esta NIIF, una entidad no cambiará retroactivamente la contabilidad llevada a cabo según su marco de información financiera anterior para ninguna de las siguientes transacciones:]

- (a) **Baja en cuentas** de activos financieros y pasivos financieros. Los activos y pasivos financieros que, según el marco de contabilidad anterior de la entidad, se hayan dado de baja 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 fueron 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.

Notas: excepción, baja en cuentas de activos financieros y pasivos financieros

Una entidad que adopta la *NIIF para las PYMES* por primera vez generalmente aplica los requerimientos de baja en cuentas de las Secciones 11 y 12 de forma prospectiva para las transacciones que surjan a partir de la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES*. Por consiguiente, los activos financieros y pasivos financieros que se dieron de baja de acuerdo con el marco de información financiera anterior de la entidad antes de la fecha de transición no deben reconocerse en el momento de la adopción de la *NIIF para las PYMES*, aun si dichas partidas no se habrían dado de baja si la entidad siempre hubiera aplicado la *NIIF para las PYMES* (en lugar de su marco de información financiera anterior). Tales partidas no deben reconocerse nuevamente a menos que cumplan las condiciones para su reconocimiento conforme a la *NIIF para las PYMES*, como resultado de una transacción o un evento posterior que haya surgido a partir de la fecha de transición.

En el caso de los activos financieros y pasivos financieros que se habrían dado de baja para la fecha de la transición si la entidad siempre hubiera aplicado la *NIIF para las PYMES* (en lugar de su marco de información financiera anterior), la entidad puede elegir (a) darlos de baja en la transición (es decir, no aparecerían en el estado de situación financiera de apertura) o (b) continuar reconociéndolos hasta que se disponga de ellos o se los liquide (véase el párrafo 35.9(a)).

Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

Si una entidad elige la opción (b), comprobaría el deterioro del valor del activo financiero (si se mide al costo o al costo amortizado; véanse los párrafos 11.21 a 11.26)), o mediría nuevamente el activo o el pasivo financiero al valor razonable (si se mide al valor razonable; véanse los párrafos 11.27 a 11.32)) en la fecha sobre la que se informa y para las fechas para las que se presenta la información comparativa.

Ejemplos: excepción, baja en cuentas de los activos financieros (párrafo 35.9(a))

Ej 19 Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la *NIIF para las PYMES* se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3).

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se presentaron de acuerdo con los PCGA locales. En conformidad con el marco de información financiera anterior, la entidad dio de baja determinados activos financieros: cuentas comerciales por cobrar que la entidad vendió a un banco antes de la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES* por un importe inferior a su importe nominal. La entidad aceptó, al mismo tiempo, recomprar al banco cualquier parte de dichas cuentas por cobrar que haya quedado pendiente por más de 120 días. Si la *NIIF para las PYMES* se hubiera aplicado, esas cuentas por cobrar no se habrían dado de baja; se habrían medido a 10.000 u.m. el 31 de diciembre de 20X2 con un pasivo correspondiente por el importe anticipado del banco.

La entidad excluye los activos financieros de su estado de situación financiera inicial al 1 de enero de 20X3; es decir, los activos financieros (cuentas por cobrar) continúan dados de baja.

Nota: Si, tras la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES*, todos los deudores pagaran en su totalidad dentro de los 120 días, entonces las cuentas comerciales por cobrar no se reconocerían nuevamente por parte de la entidad en ningún momento. Si algunos de los deudores no pagaran dentro del periodo de 120 días, la entidad reconocería la cuenta comercial por cobrar (activo) y un pasivo correspondiente para recomprarle al banco la cuenta comercial por cobrar. También comprobaría el deterioro del valor de la cuenta comercial por cobrar. Por consiguiente, el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X4 (y la información comparativa al 31 de diciembre de 20X3) incluiría toda cuenta comercial por cobrar “recomprada” al banco, que no hubiera sido liquidada ni sufrido un deterioro del valor a cero posteriormente.

Ej 20 Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la *NIIF para las PYMES* se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3).

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se presentaron de acuerdo con los PCGA locales. Los PCGA locales exigían que la entidad midiera algunas de sus cuentas comerciales por cobrar al costo amortizado al 31 de diciembre de 20X2, aun si habían sido vendidas previamente al banco por un importe inferior a su importe nominal. El banco asume tanto el riesgo de crédito como el riesgo de que los deudores se retrasen. Si la entidad hubiera aplicado la *NIIF para las PYMES*, ese activo financiero se habría dado de baja al venderlo al banco el 31 de diciembre de 20X2.

Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

La entidad puede elegir continuar reconociendo la cuenta comercial por cobrar hasta su liquidación o excluir dicha cuenta de su estado de situación financiera de apertura al 1 de enero de 20X3 (es decir, dar de baja la cuenta).

Nota: Si la entidad elige continuar reconociendo la cuenta comercial por cobrar hasta su liquidación, la entidad comprueba el deterioro del valor del activo financiero (véanse las Secciones 11 y 12).

[Continúa del párrafo 35.9: En la adopción por primera vez de esta NIIF, una entidad no cambiará retroactivamente la contabilidad llevada a cabo según su marco de información financiera anterior para ninguna de las siguientes transacciones:]

(b) Contabilidad de coberturas. 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.

Notas: contabilidad de coberturas

A la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES*, una entidad aplica los requerimientos para la contabilidad de coberturas detallados en la Sección 12 *Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros* a todas las relaciones de cobertura que existan a la fecha de transición.

La contabilidad de coberturas conforme a la Sección 12 puede aplicarse de forma prospectiva únicamente a partir de lo que suceda posteriormente, entre las siguientes opciones:

- la fecha de transición; y
- la fecha en que la relación de cobertura cumple los requerimientos conforme a la Sección 12 (o de acuerdo con la NIC 39, si se elige esta opción), lo que incluye la correcta designación y documentación.

A la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES*, la entidad refleja en su estado de situación financiera de apertura únicamente aquellas relaciones de cobertura que reúnen las condiciones para la contabilización de coberturas conforme a la Sección 12.

La designación y documentación de una relación de cobertura debe completarse antes de la fecha de transición a las NIIF si la relación de cobertura ha de cumplir las condiciones para la contabilidad de cobertura desde esa fecha.

Ejemplos: excepción, contabilidad de coberturas (párrafo 35.9(b))

Ej 21 Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la *NIIF para las PYMES* se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3).

Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se presentaron de acuerdo con los PCGA locales. La entidad no tiene relaciones de cobertura activas a la fecha de la transición a la *NIIF para las PYMES*. No obstante, en conformidad con el acuerdo de información financiera anterior, la entidad ha utilizado un tipo de contabilidad de coberturas (reconoció el cambio en el valor razonable de la partida cubierta y el cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura en resultados en el periodo del cambio) para muchas partidas que no reunirían las condiciones para la contabilidad de coberturas de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*.

Debido a que las relaciones de cobertura ya no existen en la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES*, la entidad no realiza ajustes por la contabilidad de coberturas pasadas al preparar su estado de situación financiera de apertura (es decir, al 1 de enero de 20X3).

- Ej 22 Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la *NIIF para las PYMES* se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3).

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se presentaron de acuerdo con los PCGA locales. La entidad tenía una sola relación de cobertura activa a la fecha de la transición a la *NIIF para las PYMES* (es decir, al 1 de enero de 20X3). En conformidad con su marco de información financiera anterior, la entidad ha utilizado la contabilización de coberturas para reconocer el cambio en el valor razonable de la partida cubierta (inversión en bonos de clase B emitidos por el gobierno registrados al costo amortizado) y el instrumento de cobertura (una opción) en resultados en el mismo periodo (es decir, el periodo del cambio en el valor razonable). Debido a que la *NIIF para las PYMES* no permite la designación de una opción como un instrumento de cobertura ni tampoco permite la cobertura del cambio total en el valor razonable de un instrumento de deuda, la Sección 12 no proporciona los requerimientos para el cese de ese tipo de contabilidad de coberturas.

Ya que la *NIIF para las PYMES* no permite la designación de una opción como instrumento de cobertura ni tampoco permite la contabilidad de coberturas para todo el cambio en el valor razonable de un pasivo, la entidad no puede utilizar la contabilidad de cobertura con vigencia a partir de la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES*.

La entidad prepara su estado de situación financiera de apertura (es decir, al 1 de enero de 20X3) como si la entidad nunca hubiera aplicado la contabilidad de coberturas. Esto requerirá un ajuste a las ganancias acumuladas iniciales al 1 de enero de 20X3.

[Continúa del párrafo 35.9: En la adopción por primera vez de esta NIIF, una entidad no cambiará retroactivamente la contabilidad llevada a cabo según su marco de información financiera anterior para ninguna de las siguientes transacciones:]

(c) Estimaciones contables.

Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

Notas: estimaciones contables

El motivo de contar con esta exención en la Sección 35 es evitar que la entidad utilice el beneficio de los ajustes retroactivos para ajustar las estimaciones contables sobre la base de información que no estaba disponible al momento en que se estimaron los importes por primera vez, de acuerdo con el marco de información financiera anterior.

Las estimaciones constituyen una parte integrante de la información financiera. Las estimaciones que la entidad realiza a la fecha de la transición a la *NIIF para las PYMES* deben ser coherentes con las estimaciones realizadas para la misma fecha conforme a su marco de información financiera anterior (tras los ajustes para reflejar cualquier diferencia en las políticas contables).

Notas:

Si las estimaciones previas incluyeron errores (omisiones o inexactitudes) al momento en que se realizaron por primera vez, se corrigen de forma retroactiva, es decir, mediante la reexpresión retroactiva de un error de un periodo anterior (véase el párrafo 35.14).

Por otro lado, las estimaciones anteriores no se cambian como resultado de información que comenzó a estar disponible después de la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES*. La recepción de información a partir de la fecha de transición a esta NIIF se trata de igual manera que un evento que no implica ajuste después del final del periodo sobre el que se informa (véanse los párrafos 32.6 y 32.7).

Ejemplo: excepción, las estimaciones contables (párrafo 35.9(c))

Ej 23 Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la *NIIF para las PYMES* se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3).

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se presentaron de acuerdo con los PCGA locales. En su estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X3, la entidad midió su pasivo por restauración medioambiental a 10.000 u.m. (20X2: 9.500 u.m.).

Los requerimientos para reconocer y medir la provisión mediante su marco de información financiera anterior son idénticos a los detallados en la Sección 21 *Provisiones y Contingencias* de la *NIIF para las PYMES*.

A fines de 20X4, ciertos avances tecnológicos inesperados redujeron en gran medida los costos previstos para la restauración medioambiental. Por lo tanto, la entidad midió el pasivo a 5200 u.m. en su estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X4. Si la información sobre la nueva tecnología hubiera estado disponible al 31 de diciembre de 20X3 y al 31 de diciembre de 20X2, la entidad habría medido entonces el pasivo a 5.000 u.m. y a 4.750 u.m., respectivamente.

En su estado de situación financiera de apertura (es decir, al 1 de enero de 20X3), la entidad mide la provisión a 9.500 u.m. (es decir, no ajusta sus ganancias acumuladas iniciales al 1 de enero de 20X3 porque la estimación contable realizada a través de su marco de información financiera anterior era adecuada al momento de su realización, el 31 de diciembre de 20X2).

En su estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X4, la entidad mide el pasivo de acuerdo con la Sección 21 a 5.200 u.m. (20X3: 10.000 u.m.). De acuerdo con la

Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

Sección 10, el efecto del cambio en la estimación contable se incluye en resultados para el periodo en que la información acerca de la nueva tecnología comenzó a estar disponible (es decir, el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4). En otras palabras, la contabilización en los primeros estados financieros que cumplen con la *NIIF para las PYMES* no debe tomar un enfoque retroactivo a partir de la nueva información.

Ejemplos: sin estimaciones contables

- Ej 24 **Los hechos son idénticos a los del ejemplo 23. No obstante, en este ejemplo, la información acerca de los avances tecnológicos nuevos estaba disponible al 31 de diciembre de 20X2 y la administración de la entidad eligió ignorarla.**

La información no debería haber sido ignorada y el pasivo se expresó en exceso al 31 de diciembre de 20X3. El error de un periodo anterior se corrige de forma retroactiva. En su estado de situación financiera de apertura (al 1 de enero de 20X3), la entidad mide la provisión a 4.750 u.m. (es decir, incrementa sus ganancias acumuladas iniciales al 1 de enero de 20X3) para presentar una reexpresión retroactiva de un error de un periodo anterior que se produjo al utilizar el marco de información financiera anterior.

En su estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X4, la entidad mide el pasivo de acuerdo con la Sección 21 a 5.200 u.m. (20X3: 5.000 u.m.). El error de un periodo anterior se corrige de forma retroactiva (véase también el párrafo 35.14).

- Ej 25 **Los hechos son idénticos a los del ejemplo 23. No obstante, en este ejemplo, en sus estados financieros que cumplen con los PCGA locales, la entidad no reconoció un pasivo por restauración medioambiental porque no tenía la obligación de hacerlo. Si la entidad hubiera aplicado la *NIIF para las PYMES*, habría reconocido una provisión de acuerdo con la Sección 21 *Provisiones y Contingencias*.**

De acuerdo con el párrafo 35.8, la entidad mide y reconoce la provisión a 9.500 u.m. en su estado de situación financiera de apertura al 1 de enero de 20X3 (es decir, disminuyen sus ganancias acumuladas iniciales al 1 de enero de 20X3 al aplicar los requerimientos de la Sección 21 al 1 de enero de 20X3).

Nota: Este tratamiento es similar a la aplicación retroactiva de la nueva política contable.

En su estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X4, la entidad mide y reconoce el pasivo de acuerdo con la Sección 21 a 5.200 u.m. (20X3: 10.000 u.m.). De acuerdo con la Sección 10, el efecto del cambio en la estimación contable se incluye en resultados para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 (es decir, el periodo en que la información acerca de la nueva tecnología comenzó a estar disponible).

[Continúa del párrafo 35.9: En la adopción por primera vez de esta NIIF, una entidad no cambiará retroactivamente la contabilidad llevada a cabo según su marco de información financiera anterior para ninguna de las siguientes transacciones:]

- (d) **Operaciones discontinuadas.**

Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

Notas: operaciones discontinuadas

En la *NIIF para las PYMES*, una operación discontinuada se define como sigue:

un componente de la entidad que ha sido dispuesto, o mantenido para la venta, y

- (a) representa una línea de 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 entidad dependiente adquirida exclusivamente con la finalidad de revenderla.

De acuerdo con la *NIIF para las PYMES*, si un componente se clasifica como una operación discontinuada, su resultado después de impuestos y cualquier ganancia o pérdida en la medición al valor razonable menos los costos de venta o en la disposición se clasifica por separado en el estado del resultado integral (véase el párrafo 5.5).

El marco de información financiera anterior de una entidad puede tener una definición diferente de una operación discontinuada o especificar una contabilización diferente para las operaciones discontinuadas. En tales casos, no se reconoce reclasificación ni nueva medición alguna para las operaciones discontinuadas previamente contabilizadas mediante el marco de información financiera anterior.

Si no existen requerimientos contables especiales para las operaciones discontinuadas en el marco contable anterior, al adoptar la *NIIF para las PYMES* se aplican los requerimientos para las operaciones discontinuadas de forma prospectiva a partir del 1 de enero de 20X3.

Ejemplo: excepción, operaciones discontinuadas (párrafo 35.9(d))

- Ej 26 **Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la *NIIF para las PYMES* se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3).**

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se presentaron de acuerdo con los PCGA locales. Los PCGA locales no detallan requerimientos especiales para las operaciones discontinuadas. A principios de 20X2, la entidad vendió determinadas operaciones que se ajustan a la definición de una operación discontinuada en la *NIIF para las PYMES*.

De acuerdo con el párrafo 35.9(d), los requerimientos para las operaciones discontinuadas en la *NIIF para las PYMES* se aplican de forma prospectiva a las operaciones que cumplen la definición de operaciones discontinuadas a partir de la fecha de la transición (1 de enero de 20X3). Al 1 de enero de 20X3 (la fecha de transición), la entidad no posee operaciones discontinuadas; ha dispuesto de aquellas operaciones que se ajustaban a la definición de operaciones a principios de 20X2.

Nota: Si, en cambio, la operación se hubiera mantenido para la venta en 20X2 y dispuesto de ella en 20X3, se la clasificaría como una operación discontinuada en los primeros estados financieros de la entidad que cumplen con la *NIIF para las PYMES* por cumplir la definición de una operación discontinuada en la fecha de la transición (el 1 de enero de 20X3).

Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

- Ej 27 **Los hechos son idénticos a los del ejemplo 26. No obstante, en este ejemplo la entidad vendió las operaciones que cumplen la definición de una operación discontinuada en 20X3 (al 31 de diciembre de 20X2, la entidad no poseía operación discontinuada alguna).**

La exención en el párrafo 35.9(d) no se aplica porque la discontinuidad se produjo después de la fecha de la transición. Por consiguiente, el negocio del que se dispuso se clasificaría como una operación discontinuada en los primeros estados financieros de la entidad que cumplen con la *NIIF para las PYMES* (es decir, en la información comparativa: 20X3).

[Continúa del párrafo 35.9: En la adopción por primera vez de esta NIIF, una entidad no cambiará retroactivamente la contabilidad llevada a cabo según su marco de información financiera anterior para ninguna de las siguientes transacciones:]

- (e) Medición de **participaciones no controladoras**. 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).

Notas: participaciones no controladoras

A pesar de que los ajustes a los activos y pasivos de la subsidiaria en la fecha de la transición a la *NIIF para las PYMES* afecten la medición de las participaciones no controladoras, la entidad que adopta por primera vez la NIIF no cambia la contabilidad que siguió para las participaciones no controladoras en función de su marco de información financiera anterior, salvo que decida aplicar esta NIIF para reexpresar las combinaciones de negocios a partir de una fecha anterior (véanse el párrafo 35.10(a) y la Sección 19).

Ejemplo: excepción, participaciones no controladoras (párrafo 35.9(e))

- Ej 28 **Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la *NIIF para las PYMES* se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3).**

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se presentaron de acuerdo con los PCGA locales. De acuerdo con el marco de información financiera anterior, a la entidad se le exigía presentar los estados financieros consolidados, pero no se le exigía que asignara parte de su resultado integral total consolidado a la participación no controladora.

De acuerdo con el párrafo 35.9(e), en su estado de situación financiera de apertura el grupo no ajusta sus ganancias acumuladas iniciales al 1 de enero de 20X3 para redistribuir la parte de las ganancias acumuladas del grupo que, de acuerdo con el párrafo 5.6, se habrían atribuido a la participación no controladora si la entidad hubiera aplicado la *NIIF para las PYMES*.

- 35.10 Una entidad podrá utilizar una o más de las siguientes exenciones al preparar sus primeros estados financieros conforme a esta NIIF:

Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

Notas

La aplicación retroactiva de los requerimientos particulares en la *NIIF para las PYMES* podría exigir un costo o esfuerzo significativo, y en algunos casos, puede ser impracticable. Por lo tanto, el IASB decidió que los costos de aplicar requerimientos particulares en la *NIIF para las PYMES* de forma retroactiva pueden superar los beneficios de hacerlo. El párrafo 35.10, entonces, brinda algunas exenciones opcionales del principio general de la aplicación retroactiva completa para las entidades que adopten por primera vez la *NIIF para las PYMES*. Cada entidad decide qué exenciones (si hubiera alguna) seguirá en función de un equilibrio entre costo y beneficio (véanse los párrafos 2.13 y 2.14).

Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede elegir libremente aplicar ciertas exenciones y otras no. Sin embargo, si una entidad que adopta por primera vez la NIIF elige aplicar (o no aplicar) una determinada exención, entonces debe aplicar (o no) esa misma exención a todas las transacciones, otros eventos o condiciones similares, tal como lo requiere el párrafo 10.7 (acerca de la uniformidad de las políticas contables).

Debido a que el párrafo 35.10 establece las excepciones al principio de comparabilidad sobre el que se fundamentan los párrafos 35.7 y 35.8, una entidad no puede aplicar por analogía estas excepciones a otras transacciones, otros eventos o condiciones similares.

[Continúa del párrafo 35.10: Una entidad podrá utilizar una o más de las siguientes exenciones al preparar sus primeros estados financieros conforme a esta NIIF:]

- (a) **Combinaciones de negocios.** 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.

Notas: combinaciones de negocios

Para todas las combinaciones de negocios que se produjeron antes de la fecha de transición a esta NIIF, una entidad puede aplicar la Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía* de forma retroactiva o conservar su marco de información financiera anterior para contabilizar tales combinaciones de negocios.

Si la entidad elige reexpresar cualquier combinación de negocio realizada antes de la fecha de transición para cumplir con la Sección 19, deberá reexpresar todas las combinaciones de negocios a partir de ese momento.

Nota: En algunos casos, la aplicación retroactiva total de la Sección 19 podría ser onerosa o impracticable. Una entidad que elige no utilizar la exención detallada en el párrafo 35.10(a) tendrá que establecer, por ejemplo, los valores razonables a la fecha de adquisición (no la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES*) para todos los activos adquiridos y todos los pasivos y pasivos contingentes asumidos en todas las combinaciones de negocios cuya fecha de adquisición sea anterior a la fecha de transición a la NIIF.

Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

Ejemplo: exención, combinaciones de negocios (párrafo 35.10(a))

Ej 29 Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la *NIIF para las PYMES* se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3). La entidad posee dos subsidiarias, una adquirida en 20X0 y otra en 20X2.

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se presentaron de acuerdo con los PCGA locales. De acuerdo con los PCGA locales, la entidad, en el reconocimiento inicial, midió la plusvalía adquirida al margen en exceso del costo de la combinación de negocios sobre el interés de la entidad adquirente en los activos netos de la entidad adquirida medidos al importe en libros de estos en los estados financieros de la entidad adquirida a la fecha de adquisición. Dicho de otro modo, al momento de la adquisición, los activos y pasivos de la entidad adquirida se registraron en los estados financieros consolidados a los mismos importes en libros que en los estados financieros individuales de la entidad adquirida, a pesar de que los importes interentidades fueron eliminados.

De acuerdo con el párrafo 19.14, la entidad adquirente distribuirá, en la fecha de adquisición, el costo de una combinación de negocios a través del reconocimiento de los activos y pasivos, y una provisión para los pasivos contingentes identificables de la entidad adquirida que cumplen los criterios de reconocimiento a sus valores razonables en esa fecha. El párrafo 19.14 también exige que cualquier diferencia entre el costo de la combinación de negocios y la participación de la adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y las provisiones para los pasivos contingentes identificables así reconocidos, deba contabilizarse como plusvalía.

No obstante, ya que la entidad adopta por primera vez la NIIF en 20X4, puede elegir no reexpresar las dos combinaciones de negocios que entraron en vigencia antes de la fecha de transición (1 de enero de 20X3).

Por consiguiente, el 1 de enero de 20X3, la entidad puede elegir medir la plusvalía al mismo importe al que fuera medida a esa fecha de acuerdo con los PCGA locales, sujeto a una comprobación del deterioro del valor al 1 de enero de 20X3, llevada a cabo de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*. Asimismo, la amortización y el deterioro del valor en 20X3 y 20X4 se determinarían de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*.

No existe nueva medición de los importes en libros de los PCGA locales originales determinados al momento de la combinación de negocios (fecha de adquisición) aunque esos valores se basaran en importe en libros en los estados financieros de la entidad adquirida (es decir, el importe en libros se considerará un costo atribuido en la fecha de adquisición).

Notas:

Es posible que se apliquen otras exenciones a estos activos en la fecha de transición (p. ej., el uso del valor razonable como un costo atribuido para activos particulares de acuerdo con el párrafo 35.10(c)).

Si una entidad que adopta por primera vez la NIIF elige reexpresar cualquier combinación de negocios, deberá reexpresar todas las combinaciones de negocios subsiguientes. Por lo tanto, en este ejemplo, las opciones a disposición de una entidad que adopta por primera vez la NIIF son las que siguen:

- no reexpresar (si la entidad elige usar la exención en su totalidad); o

Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

- reexpresar las combinaciones de negocios producidas en 20X2 (si la entidad elige usar la exención únicamente en relación con todas las combinaciones de negocios anteriores a 20X2); o
- reexpresar tanto las combinaciones de negocios producidas en 20X0 como las de 20X2 (si la entidad elige no usar la exención).

Ej 30 Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la *NIIF para las PYMES* se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3).

La única combinación de negocios que el grupo celebró fue la adquisición del 100% del patrimonio de otra entidad el 1 de enero de 20X2 a cambio de 10.000 u.m. El 1 de enero de 20X2, el importe en libros de los activos netos de la entidad adquirida era de 5.000 u.m. En ese momento, el valor razonable de sus activos, pasivos y pasivos contingentes identificables era de 8.000 u.m.

De acuerdo con los PCGA locales, la entidad, en el reconocimiento inicial, midió la plusvalía adquirida a 5.000 u.m. (es decir, al margen en exceso del costo de la combinación de negocios (10.000 u.m.) sobre el interés de la entidad adquiriente en los activos netos de la entidad adquirida medidos al importe en libros de estos en los estados financieros de la entidad adquirida a la fecha de adquisición (5.000 u.m.)).

La diferencia de 3.000 u.m. entre el importe en libros y el valor razonable de los activos netos de la entidad adquirida el 1 de enero de 20X2 se atribuye en su totalidad a maquinaria que tal entidad está depreciando de forma lineal hasta su valor residual de cero a lo largo del resto de su vida útil de 10 años, medida a partir del 1 de enero de 20X2. Si el grupo hubiera aplicado la *NIIF para las PYMES*, también habría depreciado la máquina de forma lineal hasta un valor residual de cero a lo largo del resto de su vida útil de 10 años, medida a partir del 1 de enero de 20X2.

Conforme el marco de información financiera anterior, el grupo amortizó la plusvalía de forma lineal hasta su valor residual de cero a lo largo de 5 años. Si el grupo hubiera aplicado la *NIIF para las PYMES*, habría amortizado 2.000 u.m. de plusvalía (es decir, 10.000 u.m. menos 8.000 u.m.) de forma lineal hasta un valor residual de cero a lo largo de 5 años.

El grupo eligió aplicar la exención en el párrafo 35.10 (es decir, eligió no aplicar la Sección 19 a sus combinaciones de negocios que se produjeron antes de la fecha de transición).

El grupo es muy rentable y ninguno de sus activos requiere deterioro del valor.

Debido a que el grupo elige usar la exención detallada en el párrafo 35.10, en su estado de situación financiera de apertura (al 1 de enero de 20X3), mide la plusvalía a 4.000 u.m. (el importe determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior; es decir, 5.000 u.m. \times 4/5 años de vida útil restante = 4.000 u.m.) y, por consiguiente, no ajusta sus ganancias acumuladas consolidadas iniciales al 1 de enero de 20X3.

En su estado consolidado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X4, el grupo mide la plusvalía a 2.000 u.m. (20X3: 3.000 u.m.). La ganancia del grupo para el año finalizado en 20X4 se estima luego de que el grupo haya deducido 1.000 u.m. (es decir, 5.000 u.m. \times 1/5 años de vida útil = 1.000 u.m.) como gasto por la amortización de la plusvalía (20X3: 1.000 u.m.).

Módulo 35: Transición a la NIIF para las PYMES

Ej 31 Los hechos son idénticos a los del ejemplo 30. No obstante, en este ejemplo, el grupo no eligió aplicar la exención detallada en el párrafo 35.10 (es decir, aplica la Sección 19 de forma retroactiva a su combinación de negocios).

En su estado consolidado de situación financiera de apertura (es decir, al 1 de enero de 20X3), el grupo mide la plusvalía a 1.600 u.m. (el importe determinado de acuerdo con la Sección 19; es decir, $2.000 \times 4/5$ años de vida útil restante = 1.600 u.m.) en lugar de 4.000 u.m. a las que se habría medido si hubiera utilizado el marco de información financiera anterior. No obstante, el grupo también debe medir sus propiedades, planta y equipo a 2.700 u.m. por encima de la medición acorde al marco de información financiera anterior al 31 de diciembre de 20X2; es decir, $3.000 \text{ u.m.} \times 9/10$ de años de vida útil restante = 2.700 u.m. Por consiguiente, el grupo ajusta sus ganancias acumuladas consolidadas iniciales al 1 de enero de 20X3 según la medición acorde a su marco de información financiera anterior con un incremento en 300 u.m. al preparar su estado de situación financiera de apertura (es decir, 2.700 u.m. de incremento en propiedades, planta y equipo menos 2.400 u.m. de disminución en plusvalía).

En sus primeros estados financieros que cumplen con la *NIIF para las PYMES*, el grupo reconoce:

- al 31 de diciembre de 20X3 (es decir, la información comparativa), la plusvalía a 1.200 u.m. (es decir, $2.000 \text{ u.m.} \times 3/5$ años de vida útil restante = 1.200 u.m.) y propiedades, planta y equipo a 2.400 u.m. por encima de lo que habría sido su medición acorde al marco de información financiera anterior (es decir, $3.000 \text{ u.m.} \times 8/10$ de años de vida útil restante = 2.400 u.m.);
- al 31 de diciembre de 20X4, la plusvalía a 800 u.m. (es decir, $2.000 \text{ u.m.} \times 2/5$ años de vida útil restante = 800 u.m.) y propiedades, planta y equipo a 2.100 u.m. por encima de lo que habría sido su medición acorde al marco de información financiera anterior (es decir, $3.000 \text{ u.m.} \times 7/10$ de años de vida útil restante = 2.100 u.m.);
- para los años finalizados el 31 de diciembre de 20X4 y 20X3, el gasto por amortización de la plusvalía a 400 u.m. (es decir $2.000 \text{ u.m.} \times 1/5$ años de vida útil = 400 u.m.) y el gasto adicional por depreciación en relación con propiedades, planta y equipo a 300 u.m. (es decir, $3.000 \text{ u.m.} \times 1/10$ años de vida útil = 300 u.m.).

[Continúa del párrafo 35.10: Una entidad podrá utilizar una o más de las siguientes exenciones al preparar sus primeros estados financieros conforme a esta NIIF:]

(b) **Transacciones con pagos basados en acciones.** 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.

Ejemplos: exención, transacciones con pagos basados en acciones (párrafo 35.10(b))

Ej 32 Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la NIIF para las PYMES se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3).

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se presentaron de acuerdo con los PCGA locales. Ese marco de información financiera anterior prohibía el reconocimiento de transacciones con pagos basados en acciones liquidadas mediante instrumentos de patrimonio. En 20X2, la entidad otorgó acciones a sus empleados a cambio de sus servicios durante ese periodo. De

Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

acuerdo con los PCGA locales, tal transacción no afecta el patrimonio total. No obstante, la entidad reclasifica los importes dentro del patrimonio, como lo exige la legislación local para reflejar la emisión de acciones.

Si la entidad elige utilizar la exención detallada en el párrafo 35.10(b), no hace ajuste alguno a la clasificación de su patrimonio en el estado de situación financiera de apertura el 1 de enero de 20X3: la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES*.

Nota: Si la entidad eligiera no utilizar la exención detallada en el párrafo 35.10(b), ajustaría, de acuerdo con los párrafos 35.7(c), 26.3 y 26.4, sus ganancias acumuladas y saldos de patrimonio aportados en su estado de situación financiera de apertura en la fecha de transición (es decir, el 1 de enero de 20X3) a fines de medir los servicios recibidos a cambio de las acciones de la entidad a valor razonable (véase el párrafo 26.7).

Ej 33 Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la *NIIF para las PYMES* se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3).

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se presentaron de acuerdo con los PCGA locales. En 20X0, la entidad emitió derechos sobre la revaluación de acciones en un acuerdo de pagos basados en acciones liquidadas en efectivo a los empleados a cambio de sus servicios. La entidad liquidó derechos sobre la revaluación de acciones (es decir, pagó en efectivo a los empleados) en 20X2.

El marco de información financiera anterior de la entidad reconocía las transacciones con pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo únicamente cuando la entidad pagara a sus empleados en efectivo.

Debido a que la obligación se liquidó antes de la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES* (1 de enero de 20X3), la entidad puede elegir aplicar la exención detallada en el párrafo 35.10(b) y, por lo tanto, no hacer ajuste alguno para los pagos basados en acciones liquidados en efectivo a la fecha de transición.

Nota: Bajo la suposición de que, conforme a los PCGA locales, el importe pagado para liquidar los derechos de revaluación de acciones fue reconocido como un gasto en resultados en 20X2, o antes, aun si la entidad no eligiera la excepción, no habría efecto alguno sobre los importes informados en 20X3 y 20X4.

[Continúa del párrafo 35.10: Una entidad podrá utilizar una o más de las siguientes exenciones al preparar sus primeros estados financieros conforme a esta NIIF:]

- (c) **Valor razonable como costo atribuido.** 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.
- (d) **Revaluación como costo atribuido.** Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por utilizar una revaluación según los PCGA anteriores **[es decir, su marco de información financiera anterior]**, 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.

Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

Notas: valor razonable o revaluación como costo atribuido

El valor razonable o el importe de una revaluación anterior pueden utilizarse como costo atribuido para algunos activos específicos a la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES*. La entidad que adopta por primera vez la NIIF puede elegir ya sea el valor razonable o el importe de una revaluación anterior que se determinen de acuerdo con las políticas contables de la entidad a través de su marco de información financiera anterior, como base para el costo atribuido en la fecha de transición.

Valor razonable

Valor razonable es el importe al cual un activo podría ser intercambiado entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

Revaluación conforme al marco de información financiera anterior

La revaluación de propiedades, planta y equipo y de activos intangibles no está permitida por la *NIIF para las PYMES*, y por lo tanto, “revaluación” no es un término definido. Sin embargo, el “importe revaluado de un activo” está definido en el Glosario de las NIIF completas como “el valor razonable de un activo a la fecha de la revaluación, menos la depreciación acumulada posteriormente y la pérdida por deterioro de valor acumulada posteriormente”.

Ejemplos: exención, valor razonable como costo atribuido (párrafo 35.10(c))

Ej 34 Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la *NIIF para las PYMES* se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3).

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se presentaron de acuerdo con los PCGA locales. De acuerdo con el marco de información financiera anterior, la entidad midió propiedades, planta y equipo al valor razonable, con cambios en el valor razonable reconocido en resultados en el periodo del cambio en dicho valor.

El párrafo 17.15 exige la medición de todas las partidas de propiedades, planta y equipo tras su reconocimiento inicial al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

No obstante, en la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES* (es decir, al 1 de enero de 20X3), de acuerdo con el párrafo 35.10(c), la entidad puede elegir medir sus propiedades, planta y equipo (partida por partida) a su costo atribuido (es decir, su valor razonable al 1 de enero de 20X3). Por ello, no se realizó ajuste alguno a las ganancias acumuladas al 1 de enero de 20X3 (la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES*) para propiedades, planta y equipo.

Nota: La exención está disponible para aplicarla partida por partida. Por lo tanto, una entidad puede elegir utilizar el valor razonable como costo atribuido para ciertas partidas de una clase, y decidir aplicar el modelo de costo-depreciación-deterioro del valor de acuerdo con la Sección 17 de forma retroactiva para otras partidas en la clase. Si la entidad elige no utilizar la exención detallada en el párrafo 35.10(c) para una parte o el total de las partidas, ajustaría (de acuerdo con los párrafos 35.7(c) y 17.9 a 17.26) las

Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

ganancias acumuladas y propiedades, planta y equipo en su estado de situación financiera de apertura en la fecha de transición (es decir, al 1 de enero de 20X3) a fines de medir propiedades, planta y equipo a través del modelo de costo-depreciación-deterioro del valor en conformidad con la Sección 17.

- Ej 35 **Los hechos son idénticos a los del ejemplo 34. No obstante, en este ejemplo, de acuerdo con su marco de información financiera anterior, la entidad midió sus propiedades, planta y equipo a su costo de adquisición (es decir, no depreció ni deterioró el valor de sus propiedades, planta y equipo).**

El párrafo 17.15 exige la medición de todas las partidas de propiedades, planta y equipo tras su reconocimiento inicial al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

La entidad no puede decidir que el costo de adquisición de propiedades, planta y equipo sea el costo atribuido al 1 de enero de 20X3 porque no constituye el valor razonable ni un importe revaluado. Por consiguiente, en su estado de situación financiera de apertura al 1 de enero de 20X3, la entidad debe contabilizar, de forma retroactiva, sus propiedades, planta y equipo de acuerdo con la Sección 17 (es decir, mediante el modelo de costo-depreciación-deterioro del valor), excepto en la medida en que elija medir determinadas partidas de propiedades, planta y equipo el 1 de enero de 20X3 al costo atribuido conforme al párrafo 35.10(c). Si una entidad usa el valor razonable como costo atribuido para cualquier partida, ajusta las ganancias acumuladas y propiedades, planta y equipo en su estado de situación financiera de apertura en la fecha de transición (es decir, al 1 de enero de 20X3) a fines de medir propiedades, planta y equipo a su costo atribuido (valor razonable el 1 de enero de 20X3).

Nota: Si la entidad eligió no utilizar la exención detallada en el párrafo 35.10(c), ajustaría (de acuerdo con los párrafos 35.7(c) y 17.9 a 17.26) las ganancias acumuladas y propiedades, planta y equipo en su estado de situación financiera de apertura en la fecha de transición (es decir, al 1 de enero de 20X3) a fines de medir propiedades, planta y equipo a través del modelo de costo-depreciación-deterioro del valor en conformidad con la Sección 17.

Ejemplos: exención, revaluación como costo atribuido (párrafo 35.10(d))

- Ej 36 **Los hechos son idénticos a los del ejemplo 34. No obstante, en este ejemplo, de acuerdo con su marco de información financiera anterior, la entidad midió sus propiedades, planta y equipo a los importes revaluados (es decir, el valor razonable menos la depreciación acumulada menos las pérdidas por deterioro del valor) con incrementos en la revaluación incluidos en una reserva de revaluación. La entidad revaluó sus propiedades, planta y equipo al valor razonable el 31 de diciembre de 20X2.**

El párrafo 17.15 exige la medición de todas las partidas de propiedades, planta y equipo tras su reconocimiento inicial al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

No obstante, en la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES* (es decir, al 1 de enero de 20X3), de acuerdo con el párrafo 35.10(d), la entidad puede elegir medir sus propiedades, planta y equipo a su costo atribuido; es decir, su valor revaluado (valor razonable) determinado al 31 de diciembre de 20X2. Por ello, no se realizaría ajuste alguno a las

Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

ganancias acumuladas al 1 de enero de 20X3 (la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES*) para propiedades, planta y equipo.

Nota: Si la entidad eligiera no utilizar la exención detallada en el párrafo 35.10(d), ajustaría (de acuerdo con los párrafos 35.7(c) y 17.9 a 17.26) el patrimonio y propiedades, planta y equipo en su estado de situación financiera de apertura en la fecha de transición (es decir, al 1 de enero de 20X3) a fines de medir propiedades, planta y equipo a través del modelo de costo-depreciación-deterioro del valor en conformidad con la Sección 17.

Ej 37 Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la *NIIF para las PYMES* se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3).

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se presentaron de acuerdo con los PCGA locales. La entidad fue privatizada el 30 de junio de 20X2 y, en esa fecha, los valores razonables de todas las propiedades, planta y equipo fueron determinados como parte de la transacción. En sus estados financieros del 31 de diciembre de 20X3 conforme a los PCGA locales, la entidad midió propiedades, planta y equipo al valor razonable de propiedades, planta y equipo, como se determinaron al 30 de junio de 20X2.

De acuerdo con el párrafo 35.10(d), la entidad elige atribuir el costo de sus propiedades, planta y equipo al valor razonable determinado el 30 de junio de 20X2 (es decir, la fecha de valoración).

El párrafo 17.15 exige la medición de todas las partidas de propiedades, planta y equipo tras su reconocimiento inicial al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

No obstante, en la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES* (es decir, al 1 de enero de 20X3), de acuerdo con el párrafo 35.10(d), la entidad puede elegir usar la revaluación del 30 de junio de 20X2 (valoración derivada de un suceso) como el costo atribuido. Por lo tanto, la entidad podría elegir medir sus propiedades, planta y equipo en su estado de situación financiera de apertura al 1 de enero de 20X3 como sigue: el importe revaluado determinado al 30 de junio de 20X2 menos la depreciación para el periodo comprendido entre el 1 de julio de 20X2 y el 31 de diciembre de 20X2 determinada de acuerdo con la Sección 17 y las pérdidas por deterioro del valor al 31 de diciembre de 20X2 (si corresponde) determinadas conforme a la Sección 27.

De acuerdo con el párrafo 35.7(c), la entidad ajusta sus ganancias acumuladas y propiedades, planta y equipo en su estado de situación financiera de apertura en la fecha de transición (es decir, al 1 de enero de 20X3) a fines de medir propiedades, planta y equipo a su costo atribuido (como se describe anteriormente) el 1 de enero de 20X3.

Nota: Si la entidad eligiera no utilizar las exenciones detalladas en los párrafos 35.10(c) o (d), ajustaría (de acuerdo con los párrafos 35.7(c) y 17.9 a 17.26) las ganancias acumuladas y propiedades, planta y equipo en su estado de situación financiera de apertura en la fecha de transición (es decir, al 1 de enero de 20X3) a fines de medir propiedades, planta y equipo a través del modelo de costo-depreciación-deterioro del valor en conformidad con la Sección 17.

Ej 38 Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la *NIIF para las PYMES* se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3).

Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se presentaron de acuerdo con las NIIF completas. De acuerdo con la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, la entidad siguió una política contable para medir su maquinaria tras el reconocimiento mediante el modelo de revaluación. La entidad posee sólo una máquina que fue adquirida el 1 de enero de 20X0 por 10.000 u.m. y su vida útil estimada es de 10 años medida a partir de la fecha de su adquisición. Se deprecia en forma lineal hasta un valor residual de cero.

De acuerdo con la NIC 16, la entidad revaluó su máquina a 9.500 u.m. al 30 de junio de 20X2. En su estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X2, la entidad midió la máquina a 8.867 u.m. (9.500 u.m. de importe bruto menos 633 u.m. de depreciación por el periodo de seis meses finalizado el 31 de diciembre de 20X2).

El uso del modelo de revaluación no está permitido por la *NIIF para las PYMES* (véase el párrafo 17.15). La *NIIF para las PYMES* exige que todas las partidas de propiedades, planta y equipo se midan, tras el reconocimiento inicial, al costo menos toda depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas.

No obstante, en la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES* (es decir, al 1 de enero de 20X3), de acuerdo con el párrafo 35.10(d), la entidad puede elegir utilizar el importe revaluado determinado de acuerdo con la NIC 16 como el costo atribuido al cual se medirá la máquina en su estado de situación financiera de apertura al 1 de enero de 20X3. Dado que los requerimientos para la depreciación de la máquina coinciden con los de las NIIF completas y la *NIIF para las PYMES*, la entidad no ajustaría sus ganancias en su estado de situación financiera de apertura en la fecha de transición (es decir, al 1 de enero de 20X3) porque su costo atribuido es de 8.867 u.m. (es decir, el mismo importe al que se midió la máquina conforme al marco de información financiera anterior).

Nota: Si la entidad eligiera no usar las exenciones en los párrafos 35.10(c) o (d), reduciría (de acuerdo con los párrafos 35.7(c) y 17.9 a 17.26, propiedades, planta y equipo en su estado de situación financiera en la fecha de transición (es decir, al 1 de enero de 20X3) en 1.867 u.m. (8.867 u.m. mediante el modelo de revaluación en la NIC 16 menos 7.000 u.m. del modelo del costo en la Sección 17; es decir, 10.000 u.m. \times 7/10 años de vida útil restante = 7.000 u.m.). Por consiguiente, las ganancias acumuladas se reducirían en 1.867 u.m. por haber medido propiedades, planta y equipo de forma retroactiva conforme al modelo de costo-depreciación-deterioro del valor conforme a la Sección 17.

[Continúa del párrafo 35.10: Una entidad podrá utilizar una o más de las siguientes exenciones al preparar sus primeros estados financieros conforme a esta NIIF:]

- (e) **Diferencias de conversión acumuladas.** 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”).

Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

Ejemplo: exención, diferencias de conversión acumuladas (párrafo 35.10(e))

Ej 39 Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la *NIIF para las PYMES* se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3).

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se presentaron de acuerdo con los PCGA locales. El marco de información financiera anterior prohibía que la clasificación de ganancias o pérdidas por diferencias de cambio sobre las partidas monetarias por cobrar o por pagar a un negocio en el extranjero que, en esencia, forman parte de la inversión neta de la entidad en tal negocio en el extranjero, se presentara como un componente separado del patrimonio.

Los párrafos 30.12 y 30.13 requieren el reconocimiento inicial de las diferencias de cambio que surgen a raíz de una partida monetaria que forma parte de la inversión neta de una entidad que informa en una operación en el extranjero; tal reconocimiento debe hacerse en otro resultado integral e informarse como un componente separado de la entidad, en los estados financieros consolidados.

Si el grupo elige usar la exención en el párrafo 35.10(e), no es necesario ajustar sus ganancias acumuladas consolidadas en su estado consolidado de situación financiera en la fecha de transición (es decir, al 1 de enero de 20X3) por la diferencia de conversión acumulada que de otro modo se habría informado como un componente separado de patrimonio, de acuerdo con el párrafo 30.13.

Nota: Si la entidad eligiera no utilizar la exención en el párrafo 35.10(e), ajustaría (de acuerdo con los párrafos 35.7(c), 30.12 y 30.13) su estado consolidado de situación financiera de apertura en la fecha de transición (es decir, al 1 de enero de 20X3) al transferir de las ganancias acumuladas consolidadas un importe equivalente a la diferencia de conversión acumulada en un componente separado de patrimonio.

[Continúa del párrafo 35.10: Una entidad podrá utilizar una o más de las siguientes exenciones al preparar sus primeros estados financieros conforme a esta NIIF:]

(f) **Estados financieros separados.** 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 [**marco de información financiera anterior**] en esa fecha.

Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

Notas: estados financieros separados

Estados financieros separados son los presentados por una entidad controladora, un inversor en una asociada o un partícipe en una entidad controlada de forma conjunta, en los que las inversiones se contabilizan a raíz de la participación directa en el patrimonio, y no en función de los resultados presentados y de los activos netos poseídos por la entidad en la que se ha invertido.

La *NIIF para las PYMES* no exige la presentación de estados financieros separados (véase el párrafo 9.24).

La entidad aplica la misma política contable para todas las inversiones en una única clase. Por consiguiente, una entidad podría, por ejemplo, medir las inversiones en asociadas al valor razonable y las inversiones en subsidiarias al costo menos el deterioro del valor. No obstante, no puede utilizar el costo para algunas de sus inversiones en asociadas y el valor razonable para otras inversiones en asociadas.

Ejemplo: exención, estados financieros separados (párrafo 35.10(f))

- Ej 40 **Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la *NIIF para las PYMES* se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3).**

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se presentaron de acuerdo con los PCGA locales.

La legislación de la jurisdicción en la que opera la entidad exige que todas las entidades preparen estados financieros separados. El marco de información financiera anterior exigía que la entidad contabilizara las inversiones en entidades subsidiarias, asociadas y controladas conjuntamente en sus estados financieros separados, mediante el método de la participación.

De acuerdo con el requerimiento en el párrafo 9.26 para medir cada categoría de inversión (es decir, inversión en entidades subsidiarias, asociadas y controladas conjuntamente) en sus estados financieros separados, la entidad debe elegir una política contable que se base en uno de estos modelos: el modelo del costo menos el deterioro del valor o el modelo del valor razonable.

Modelo del valor razonable

Si la entidad elige el modelo del valor razonable, no hay exenciones a disposición de la entidad. La entidad mide sus inversiones en entidades subsidiarias, asociadas o controladas conjuntamente al valor razonable, a la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES*, y ajusta, según el caso, las ganancias acumuladas iniciales en su estado de situación financiera de apertura en la fecha de transición (es decir, al 1 de enero de 20X3).

Modelo del costo

Si la entidad elige el modelo del costo, el párrafo 35.10(f) permite el uso de dos exenciones para determinar el costo atribuido de la inversión:

- (a) el valor razonable a la fecha de transición (es decir, el costo atribuido); o
- (b) el importe en libros en la fecha de transición, medido con el marco de información financiera anterior, sujeto a la comprobación del deterioro del valor (es decir, el costo atribuido).

La entidad mide sus inversiones en sus entidades subsidiarias, asociadas y controladas conjuntamente al costo de acuerdo con la Sección 9 o al costo atribuido (es decir, en conformidad con (a) o (b) arriba) a la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES*. Si tal importe en libros es diferente del importe determinado mediante el marco de información

Módulo 35: Transición a la NIIF para las PYMES

financiera anterior, entonces la entidad ajusta las ganancias acumuladas iniciales en su estado de situación financiera de apertura en la fecha de transición (es decir, el 1 de enero de 20X3) en consecuencia. Si los importes se reconocieron en otros componentes de patrimonio conforme al método de la participación, es posible que se requiera una transferencia a ganancias acumuladas.

Nota: Si la entidad eligiera no utilizar la exención detallada en el párrafo 35.10(f), ajustaría (de acuerdo con el párrafo 35.7(c) y la Sección 9) su estado de situación financiera de apertura en la fecha de transición (es decir, al 1 de enero de 20X3) al ajustar las ganancias acumuladas por la diferencia acumulada entre el importe en libros de sus inversiones en entidades subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos medido con el método de la participación (conforme al marco de información financiera anterior) y su importe en libros medido de acuerdo con el párrafo 9.26 (es decir, usando la base de medición elegida, ya sea de costo o valor razonable). Si los importes se reconocieron en otros componentes de patrimonio conforme al método de la participación, es posible que se requiera una transferencia a ganancias acumuladas.

[Continúa del párrafo 35.10: Una entidad podrá utilizar una o más de las siguientes exenciones al preparar sus primeros estados financieros conforme a esta NIIF:]

(g) **Instrumentos financieros compuestos.** 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.

Notas: instrumentos financieros compuestos

Si una entidad elige no utilizar la exención detallada en el párrafo 35.10(g), la entidad presentaría (de acuerdo con el párrafo 35.7(c) y la Sección 22) su estado de situación financiera en la fecha de transición a la NIIF para las PYMES como si siempre hubiera aplicado el párrafo 22.13 a todos los instrumentos financieros compuestos emitidos.

La exención detallada en el párrafo 35.10(g) proporciona una excepción únicamente al respecto de aquellos instrumentos que se han liquidado antes de la fecha de transición a la NIIF para las PYMES. Por consiguiente, la entidad debe determinar si el componente de pasivo de dichos instrumentos financieros compuestos se encuentra pendiente de pago a la fecha de transición. Si es así, la entidad debe aplicar el párrafo 22.13 al preparar su estado de situación financiera de apertura.

La clasificación (pasivo/patrimonio) se determina conforme a la esencia del acuerdo contractual en el momento en que el instrumento cumple los criterios de reconocimiento de la Sección 22 por primera vez. La entidad no toma en cuenta hechos posteriores a esa fecha (distintos de los cambios en los plazos de los instrumentos). Por ejemplo, los cambios en los precios de mercado no derivan en una revisión de la clasificación de un instrumento convertible. Por ello, para los instrumentos financieros compuestos pendientes de pago a la fecha de transición, la entidad determina el importe en libros inicial de los componentes sobre la base de las circunstancias existentes al momento de la emisión del instrumento.

El párrafo 22.13 exige que, al inicio, los instrumentos compuestos se separen en componentes de pasivo y componentes de patrimonio neto. Si el componente de pasivo ha dejado de existir, la aplicación retroactiva del párrafo 22.13 implica la separación de dos porciones del patrimonio:

- (a) Una porción estará en las ganancias acumuladas y representará la suma de los intereses totales acumulados (o devengados) por el componente de pasivo.

Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

- (b) La otra porción representará el componente original de patrimonio del instrumento financiero.

De acuerdo con el párrafo 35.10(g), si el componente de pasivo ya no está pendiente de pago en la fecha de transición a la NIIF, una entidad puede elegir no separar el componente de pasivo original (posiblemente dentro de ganancias acumuladas) del componente de patrimonio inicial (generalmente de naturaleza capital) del instrumento financiero (es decir, no se exige la clasificación dentro del patrimonio).

Ejemplos: exención, instrumentos financieros compuestos (párrafo 35.10(g))

- Ej 41** Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la *NIIF para las PYMES* se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X9. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X8).

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X8 se presentaron de acuerdo con los PCGA locales. El marco de información financiera anterior requería que la entidad contabilizara su deuda convertible que había emitido completamente como un pasivo. No obstante, cuando los tenedores de bonos ejerzan sus derechos de conversión, el importe en libros del bono convertido se transfiere de pasivos a patrimonio.

El 1 de enero de 20X1, una entidad emitió 500 bonos convertibles. Los bonos son emitidos a la par con un valor nominal de 100 u.m. por título y son por cinco años, sin costos de transacción. El producto total de la emisión fue de 50.000 u.m. El interés se paga anualmente, a periodo vencido, a una tasa de interés anual del 4 por ciento. Cada bono es convertible, a discreción del tenedor, en 25 acciones ordinarias en cualquier momento hasta el vencimiento. En el momento de la emisión de los bonos, la tasa de interés de mercado para una deuda similar sin posibilidad de conversión es del 6 por ciento. Al final del periodo de cinco años, si no se convierten, los bonos se reintegran a la par, incluidos los intereses que se hayan acumulado.

De acuerdo con los párrafos 22.13 a 22.15, la entidad debe repartir el producto de lo recibido a raíz de la emisión de los bonos entre el componente de pasivo y el componente de patrimonio neto del instrumento emitido. Ese reparto no se revisa en periodos posteriores. El Apéndice de la Sección 22 *Pasivos y Patrimonio* ilustra la contabilización exigida para este ejemplo.

En este ejemplo, a la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES* (es decir, al 1 de enero de 20X8), el componente de pasivo ya no se encuentra pendiente de pago (es decir, cada bono ya se habría convertido en 25 acciones ordinarias, o, el 31 de diciembre de 20X5, se habría canjeado por efectivo). Por consiguiente, de acuerdo con el párrafo 35.10(g), la entidad puede elegir eximirse de calcular los efectos de separar los instrumentos financieros compuestos en el componente de pasivo y el componente de patrimonio neto. Si elige la exención, la entidad continúa con la contabilidad que utilizaba conforme a su marco de información financiera anterior en su estado de situación financiera de apertura (es decir, al 1 de enero de 20X8); de acuerdo con esto, no se realizan ajustes a las ganancias acumuladas.

Nota: Si la entidad eligiera no utilizar la exención detallada en el párrafo 35.10(g), ajustaría (de acuerdo con el párrafo 35.7(c) y la Sección 22) su estado de situación financiera de apertura en la fecha de transición (es decir, el 1 de enero de 20X8) al ajustar las ganancias acumuladas y los componentes de patrimonio neto (determinados en conformidad con la legislación pertinente) a fines de la contabilización retroactiva del bono, conforme a la Sección 22. Esto incluiría revisar la medición de los gastos por interés al 6 por ciento.

- Ej 42** Los hechos son idénticos a los del ejemplo 41. No obstante, en este ejemplo, los primeros estados financieros de la entidad que cumplen con la *NIIF para las PYMES* se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3).

Módulo 35: Transición a la NIIF para las PYMES

Ninguno de los tenedores de bonos había elegido convertir sus bonos en acciones ordinarias para el 31 de diciembre de 20X4.

Dado que el componente de pasivo de los bonos convertibles está pendiente de pago a la fecha de transición a la NIIF para las PYMES (es decir, al 1 de enero de 20X3), la entidad no puede aplicar la exención detallada en el párrafo 35.10(g).

Por lo tanto, la entidad debe determinar el importe en libros del pasivo al 1 de enero de 20X8 (la fecha de transición a la NIIF para las PYMES) de acuerdo con la NIIF para las PYMES, como sigue:

Cuando se emite el instrumento, primero se debe valorar el componente de pasivo, y la diferencia entre el importe total de la emisión (que es el valor razonable del instrumento en su totalidad) y el valor razonable del componente de pasivo se asigna al componente de patrimonio. El valor razonable del componente de pasivo se calcula mediante la determinación de su valor presente usando la tasa de descuento del 6 por ciento. Los cálculos se ilustran a continuación:

	u.m.
Importe obtenido de la emisión del bono (A)	50.000
Valor presente del principal al final de cinco años (véanse abajo los cálculos)	37.363
Valor presente del interés pagadero anualmente al final del periodo de cinco años	8.425
Valor presente del pasivo, que es el valor razonable del componente de pasivo (B)	45.788
Valor residual, que es el valor razonable del componente de patrimonio (A) – (B)	4.212

Cálculos:

Valor presente del principal de 50.000 u.m. al 6 por ciento

$$50.000 \text{ u.m.} / (1,06)^5 = 37.363$$

Valor presente de la anualidad por intereses de 2.000 u.m. (= 50.000 u.m. × 4 por ciento) a pagar al final de cada cinco años.

Los pagos anuales por intereses de 2.000 u.m. constituyen una renta vitalicia: una corriente de flujo de efectivo con un número limitado (n) de pagos periódicos (C), por cobrar en las fechas de la "1" a la "n". Para calcular el valor presente de esta anualidad, los pagos futuros se descuentan mediante la tasa de interés periódica (i) usando la siguiente fórmula:

$$PV = \frac{C}{i} \times \left[1 - \frac{1}{(1+i)^n} \right]$$

Por lo tanto, el valor presente de los pagos por intereses de 2.000 u.m. es $(2.000/0,06) \times [1 - (1/1,06)^5] = 8.425 \text{ u.m.}$

Módulo 35: Transición a la NIIF para las PYMES

Después de la emisión, el emisor amortizará el descuento del bono de acuerdo con la siguiente tabla:

	(a) Pago por intereses (u.m.)	(b) Total de gastos por intereses (u.m.) = 6% x (e)	(c) Amortización de descuento del bono (u.m.) = (b) – (a)	(d) Descuento del bono (u.m.) = (d) – (c)	(e) Pasivo neto (u.m.) = 50.000 – (d)
1/1/20X1				4.212	45.788
31/12/20X1	2.000	2.747	747	3.465	46.535
31/12/20X2	2.000	2.792	792	2.673	47.327
31/12/20X3	2.000	2.840	840	1.833	48.167
31/12/20X4	2.000	2.890	890	943	49.057
31/12/20X5	2.000	2.943	943	0	50.000
Totales	10.000	14.212	4.212		

Por consiguiente, de acuerdo con el párrafo 35.7(c) y la Sección 22, en su estado de situación financiera de apertura en la fecha de transición (es decir, al 1 de enero de 20X3), la entidad presenta el bono convertible como un pasivo de 47.327 u.m. (una disminución de 2.673 u.m.) y un patrimonio de 4.212 u.m. (un aumento de 4.212 u.m.) y ajusta en 1.539 u.m. sus ganancias acumuladas a fines de la contabilización retroactiva del bono en conformidad con la Sección 22.

Elaboración:

	Pasivo	Patrimonio: derecho de conversión	Patrimonio: ganancias acumuladas (interés)
Marco de información financiera anterior	50.000 u.m.	–	(4.000 u.m.)
NIIF para las PYMES (véase el fin de 20X2 arriba)	47.327 u.m.	4.212 u.m.	(5.539 u.m.)
Diferencia	2.673 u.m.	(4.212 u.m.)	1.539 u.m.

[Continúa del párrafo 35.10: Una entidad podrá utilizar una o más de las siguientes exenciones al preparar sus primeros estados financieros conforme a esta NIIF:]

(h) **Impuestos diferidos.** 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.

Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

Notas: impuestos diferidos

El párrafo 35.10(h) exime a las entidades que adoptan por primera vez la NIIF de reconocer un activo o un pasivo por impuestos diferidos a la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES*, únicamente cuando tal reconocimiento implicaría un costo o esfuerzo desproporcionado (es decir, no es una elección "libre", sino que está disponible sólo si la medición de un activo o un pasivo por impuestos diferidos deriva en costo o esfuerzo desproporcionado). Asimismo, la exención no se aplica al reconocimiento del activo subyacente que da lugar al activo o el pasivo por impuestos diferidos.

[Continúa del párrafo 35.10: Una entidad podrá utilizar una o más de las siguientes exenciones al preparar sus primeros estados financieros conforme a esta NIIF:]

- (i) **Acuerdos de concesión de servicios.** 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.

Notas: acuerdos de concesión de servicios

Un acuerdo de concesión de servicios es un acuerdo mediante el cual un gobierno u otro organismo del sector público contrata a un operador privado para desarrollar (o mejorar), operar y mantener los activos de infraestructura de la concedente, tales como carreteras, puentes, túneles, aeropuertos, redes de distribución de energía, prisiones u hospitales. Los párrafos 34.12 a 34.16 detallan los requerimientos para los acuerdos de concesión de servicios. Para aquellos acuerdos de concesión de servicios celebrados antes de la fecha de transición, la entidad puede continuar utilizando su contabilidad conforme al marco de información financiera anterior, hasta la finalización del acuerdo, aun cuando esto suceda después de la fecha de transición.

[Continúa del párrafo 35.10: Una entidad podrá utilizar una o más de las siguientes exenciones al preparar sus primeros estados financieros conforme a esta NIIF:]

- (j) **Actividades de extracción.** Una entidad que adopta por primera vez la NIIF, y utiliza la contabilidad de costo completo conforme a PCGA anteriores **[marco de información financiera anterior]**, 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 **[marco de información financiera anterior]**. 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*.

Notas: actividades de extracción

Según la contabilidad de costo total, los costos de exploración y desarrollo se contabilizan en centros de costo que generalmente se relacionan con un área geográfica grande, como un país. Un centro de costo total generalmente incluye los costos asociados a los

Módulo 35: Transición a la NIIF para las PYMES

proyectos de exploración y desarrollo que se llevan a cabo con éxito o no. La Sección 35 permite, en términos generales, a las entidades que adoptan por primera vez la NIIF y que habían utilizado previamente esta base para su contabilidad, que elijan medir los activos de petróleo y gas a la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES* al importe determinado conforme al marco de información financiera anterior de la entidad. Las entidades que elijan utilizar la exención deben comprobar el deterioro del valor tanto de los activos para exploración y evaluación como los activos en fases de desarrollo y producción, a la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES*. Toda pérdida que se identifique por deterioro del valor debe reconocerse a la fecha de transición.

Tras la transición a la *NIIF para las PYMES*, una entidad aplica el párrafo 34.11, que detalla que una entidad dedicada a la exploración⁽¹⁾, evaluación⁽²⁾ o extracción⁽³⁾ de recursos minerales (actividades de extracción), contabiliza los desembolsos por la adquisición o el desarrollo⁽⁴⁾ de activos tangibles o intangibles para su uso en actividades de extracción aplicando la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo* y la Sección 18 *Activos Intangibles distintos a la Plusvalía*, respectivamente.

Ejemplo: exención, actividades de extracción (párrafo 35.10(j))

Ej 43 Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la *NIIF para las PYMES* se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3).

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se presentaron de acuerdo con los PCGA locales, que permitían que la entidad utilizara la contabilidad de costo total para contabilizar todas sus propiedades de petróleo y gas ubicadas en el país X, en un único centro de costos. (Según la contabilidad de costo total, los costos de exploración y desarrollo relacionados con propiedades individuales de petróleo y gas se contabilizan en centros de costos que incluyen todas las propiedades dentro un área geográfica grande, como un país).

Al elaborar sus primeros estados financieros que cumplen con la *NIIF para las PYMES*, la entidad elige medir sus activos de petróleo y gas en su estado de situación financiera de apertura al 1 de enero de 20X3 al importe determinado según su marco de información financiera anterior (es decir, de acuerdo con la contabilidad de costo total).

Debido a que el centro de costos para contabilizar los activos de petróleo y gas de la entidad de acuerdo con la contabilidad de costo total es una unidad de cuenta más grande que la que la entidad elige para su uso al aplicar la *NIIF para las PYMES*, la entidad asigna el importe en libros del centro de costos a los activos de petróleo y gas subyacentes en

⁽¹⁾ No se define “exploración” en la *NIIF para las PYMES*. La NIIF 6 define “exploración y evaluación de recursos minerales” como un único término. En el Apéndice A del Documento de discusión *Actividades de Extracción* del IASB, se describe “exploración” como el examen detallado de un área geográfica de interés que ha probado contar con suficiente potencial para la producción de mineral para ameritar una exploración más profunda. Las actividades de exploración incluyen la realización de estudios topográficos, geológicos, geoquímicos y geofísicos; y actividades de muestreo, zanjado y perforación para dicho fin.

⁽²⁾ No se define “evaluación” en la *NIIF para las PYMES*. La NIIF 6 define “exploración y evaluación de recursos minerales” como un único término. En el Apéndice A del Documento de discusión *Actividades de Extracción* del IASB, se describe “evaluación” como una actividad que implica determinar la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de los depósitos minerales que se hayan encontrado durante la exploración.

⁽³⁾ No se define “extracción” en la *NIIF para las PYMES* ni tampoco en el Apéndice A del Documento de discusión *Actividades de Extracción* del IASB. No obstante, a la extracción de minerales o de petróleo y gas también se la denomina comúnmente producción de minerales o de petróleo y gas. En el Apéndice A del Documento de discusión *Actividades de Extracción* del IASB, se describe “producción” como la extracción de recursos naturales de la tierra y otros procesos relacionados necesarios para poder comercializar y transportar los recursos extraídos.

⁽⁴⁾ “Desarrollo” es un término definido en la *NIIF para las PYMES*, pero tal definición no se relaciona con el desarrollo de recursos minerales (véase el Glosario). En el Apéndice A del Documento de discusión *Actividades de Extracción* del IASB, “desarrollo” se describe como el establecimiento del acceso a la reserva mineral y demás preparativos para la producción comercial. Las actividades de desarrollo generalmente continúan durante la producción.

Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

ese centro de costos. La entidad elige asignar ese importe a cada uno de sus activos de petróleo y gas de forma proporcional mediante cantidades o valores de reserva a esa fecha. La entidad aplica entonces la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos* para comprobar el deterioro del valor de los activos de petróleo y gas subyacentes.

Tras el estado de situación financiera de apertura, la entidad contabiliza sus activos de petróleo y gas de acuerdo con el párrafo 34.11.

[Continúa del párrafo 35.10: Una entidad podrá utilizar una o más de las siguientes exenciones al preparar sus primeros estados financieros conforme a esta NIIF:]

(k) **Acuerdos que contienen un arrendamiento.** 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.

Notas: acuerdos que contienen un arrendamiento

Algunos acuerdos, como los acuerdos de subcontratación particulares que otorgan derechos sobre capacidad, no adquieren la forma legal de un arrendamiento, pero transmiten derechos de utilización de activos a cambio de pago. El párrafo 20.3 exige que dichos acuerdos se contabilicen conforme a la Sección 20 *Arrendamientos*. Tal clasificación de arrendamiento se basa en los términos originales del acuerdo de arrendamiento y en las circunstancias existentes al comienzo del arrendamiento.

El párrafo 35.10(k) permite que una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por determinar si un acuerdo, vigente a la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES*, contiene un arrendamiento 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. No obstante, no exime a la entidad de tomar dicha determinación.

Ejemplo: exención, acuerdos que contienen un arrendamiento (párrafo 35.10(k))

Ej 44 Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la *NIIF para las PYMES* se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3).

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se presentaron de acuerdo con los PCGA locales.

El marco de información financiera anterior exigía que la entidad contabilizara los acuerdos de arrendamiento sólo si los términos del acuerdo tomaban la forma de un acuerdo contractual, independientemente de si el acuerdo transmitía derechos de utilización de activos a cambio de pago.

El 12 de abril de 20X1, la entidad celebró un acuerdo que contenía un arrendamiento, tal como se define en la *NIIF para las PYMES*. No obstante, la entidad no contabilizó el acuerdo como un arrendamiento, pero sí contabilizó los pagos como un gasto de acuerdo con su marco de información financiera anterior.

Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

En la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES* (es decir, al 1 de enero de 20X3), la entidad debe evaluar si es parte de algún acuerdo que contenga un arrendamiento, de acuerdo con los párrafos 20.2 y 20.3. La entidad realiza tal evaluación ya sea sobre la base de los hechos y las circunstancias existentes al momento de celebrar el acuerdo (es decir, el 12 de abril de 20X1) o, conforme al párrafo 35.10(k), puede realizar tal evaluación sobre la base de los hechos y las circunstancias existentes a la fecha de transición (es decir, al 1 de enero de 20X3).

Ej 45 Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la *NIIF para las PYMES* se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3).

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se presentaron de acuerdo con los PCGA locales.

El 1 de enero de 20X0, la entidad celebró un acuerdo con un proveedor para adquirir una cantidad mínima de gas para su uso en su proceso productivo para un periodo de tiempo específico (acuerdo del tipo “tomar o pagar”).

El 1 de enero de 20X2, hubo un cambio en los términos contractuales del acuerdo.

En la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES* (es decir, al 1 de enero de 20X3), si la entidad utiliza la exención detallada en el párrafo 35.10(k), puede determinar si el acuerdo contiene un arrendamiento al aplicar los criterios mencionados en el párrafo 20.4 sobre la base de los hechos y las circunstancias existentes en esa fecha, tal como lo permite la exención del párrafo 35.10(k).

Otra posibilidad es que, si la entidad no utiliza la exención detallada en el párrafo 35.10(k), aplique los criterios sobre la base de los hechos y las circunstancias existentes el 1 de enero de 20X0 y reevalúe el acuerdo el 1 de enero de 20X2 debido al cambio contractual.

[Continúa del párrafo 35.10: Una entidad podrá utilizar una o más de las siguientes exenciones al preparar sus primeros estados financieros conforme a esta NIIF:]

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

Notas: pasivos por retiro del servicio incluidos en el costo de propiedades, planta y equipo

La aplicación retroactiva del párrafo 17.10(c) en la fecha de transición a esta NIIF requeriría que una entidad elaborara un informe histórico de todos los cambios al pasivo que habrían sido hechos en el pasado. También requeriría un ajuste al costo inicial registrado para propiedades, planta y equipo al momento de la adquisición y en relación con la depreciación cargada en periodos anteriores. En muchos casos esto no será

Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

practicable. El párrafo 35.10(l) permite que una entidad quede exenta de estos requerimientos para cambios en tales pasivos que se produjeron antes de la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES*. Si una entidad que adopta por primera vez la NIIF utiliza esta exención, deberá realizar lo siguiente:

- medir el pasivo a la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES* de acuerdo con la Sección 21;
- estimar el importe que se habría incluido en el costo del activo relacionado cuando el pasivo se originó por primera vez al descontar el pasivo a esa fecha, mediante una estimación de la tasa de descuento histórico, ajustada por el riesgo, que habría sido aplicado para ese pasivo a lo largo del periodo correspondiente;
- calcular la depreciación acumulada sobre ese importe, hasta la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES*, sobre la base de la política de depreciación y la estimación de la vida útil de acuerdo con la *NIIF para las PYMES* a la fecha de transición.

Ejemplo: exención, pasivos por retiro del servicio incluidos en el costo de propiedades, planta y equipo (párrafo 35.10(l))

Ej 46 Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la *NIIF para las PYMES* se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, 20X3).

Los estados financieros de la entidad para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 se presentaron de acuerdo con los PCGA locales. El marco de información financiera anterior prohibía el reconocimiento del pasivo por retiro del servicio que se originó el 1 de enero de 20X1 debido a la construcción de la planta de la entidad. Por consiguiente, una estimación del costo de cumplir con dicha obligación no se incluyó en el costo de la partida relacionada de propiedades, planta y equipo ni se reconoció como un pasivo. La planta se registró a 20.000 u.m.

Al 1 de enero de 20X3, de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*, el pasivo se mediría a 1.210 u.m. Suponga que la tasa de descuento ajustada al riesgo correspondiente para el pasivo entre el 1 de enero de 20X1 y el 31 de diciembre de 20X2 es del 10 por ciento anual.

La entidad deprecia su planta de forma lineal durante los 20 años de vida útil estimada hasta un valor residual estimado de cero, de acuerdo con los PCGA locales. Esto también es la depreciación adecuada en conformidad con la *NIIF para las PYMES*. Por lo tanto, el 1 de enero de 20X3, la vida útil restante es de 18 años.

De acuerdo con el párrafo 17.10(c), una entidad debe incluir en la medición inicial de sus propiedades, planta y equipo, la obligación presente de retirar su planta del servicio.

Si la entidad elige usar la exención detallada en el párrafo 35.10(l), haría lo que sigue:

- medir el pasivo para dismantelar la planta que surgió de la construcción de su planta en su estado de situación financiera de apertura al 1 de enero de 20X3 a 1.210 u.m.;
- descontar el pasivo por dos años para estimar el importe que se habría incluido en el costo del activo relacionado cuando el pasivo se originó por primera vez. La estimación del importe para sumar a la planta al 1 de enero de 20X1 es de 1.000 u.m. (es decir, $1.210 \text{ u.m.} / (1,1^2)$). Por lo tanto, la depreciación acumulada adicional sobre la planta al 1 de enero de 20X3 sería 100 u.m. (es decir, $1.000 \text{ u.m.} \times 2/20$ años);

Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

- en su estado de situación financiera de apertura a la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES*, la planta debería medirse a 18.900 u.m. (es decir, 21.000 u.m. del costo de la planta menos 2 años \times 1.050 u.m. por año).

Nota: Si la entidad no eligiera usar la exención detallada en el párrafo 35.10(I), en su estado de situación financiera de apertura al 1 de enero de 20X3, mediría el pasivo al 1 de enero de 20X1 de acuerdo con la Sección 21, usando la información disponible en ese momento. Consecuente con los principios de contabilidad para los cambios en las estimaciones contables, cuando la exención detallada en el párrafo 35.10(i) no se aplica, los cambios en el pasivo por retiro del servicio entre el 1 de enero de 20X1 y el 31 de diciembre de 20X2 afectan el importe del pasivo por retiro del servicio, el costo de la planta y la depreciación de forma prospectiva a partir de la fecha del cambio en la estimación contable.

35.11 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.

Nota

“Impracticable” significa que existe un gran obstáculo. La aplicación de un requisito será *impracticable* únicamente cuando la entidad no pueda aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo. Esto es una prueba más estricta que la del “costo o esfuerzo desproporcionado”. Por ejemplo, la aplicación de un requerimiento no es impracticable simplemente porque sería onerosa (p. ej., la entidad incurriría en el costo de los honorarios del evaluador).

Para un periodo anterior específico, sería impracticable reexpresar el estado de situación financiera de apertura a la fecha de transición para uno o más ajustes requeridos por el párrafo 35.7 si, por ejemplo, los efectos no pudieran determinarse.

Ejemplos: resulta impracticable reexpresar el estado de situación financiera de apertura a la fecha de transición

Ej 47 Los primeros estados financieros de una entidad que cumplen con la *NIIF para las PYMES* se presentan para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esos estados financieros incluyen la información comparativa de dos años (es decir, 20X3 y 20X2).

Los estados financieros de la entidad para los años finalizados el 31 de diciembre de 20X3 y el 31 de diciembre de 20X2 se presentaron de acuerdo con los PCGA locales. El marco de información financiera anterior exigía el uso de la fórmula de cálculo del costo de última entrada, primera salida (LIFO) para los inventarios.

De acuerdo con el párrafo 13.18, la entidad usa la fórmula de cálculo del costo de primera entrada, primera salida (FIFO) para los inventarios. No obstante, dado que los registros de inventarios de la entidad se destruyeron en un incendio el 31 de diciembre de 20X1, la entidad no puede reexpresar los inventarios (es decir, es

Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

impracticable hacerlo) en su estado de situación financiera de apertura al 1 de enero de 20X2 (la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES*).

Todos los inventarios que la entidad mantenía al 1 de enero de 20X2 se vendieron antes del 31 de diciembre de 20X2.

Dado que es impracticable reexpresar el estado de situación financiera de apertura de la entidad para su uso en la fórmula de cálculo del costo FIFO para los inventarios, de acuerdo con el párrafo 35.11, la entidad mide los inventarios mediante la fórmula de cálculo del costo LIFO en su estado de situación financiera de apertura (es decir, al 1 de enero de 20X2).

Al 31 de diciembre de 20X2, los inventarios de la entidad se medirían mediante la fórmula de cálculo del costo FIFO. Por consiguiente, en sus estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 (los primeros estados financieros que cumplen con la *NIIF para las PYMES*), la entidad revelaría que, en su estado del resultado integral para 20X2, el costo de las partidas de los gastos por ventas y resultados para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X2 no pueden compararse con las mismas partidas presentadas para 20X3 y 20X4. La información a revelar explicaría que la falta de comparabilidad se debe a que los inventarios al 1 de enero de 20X2 se miden mediante la fórmula de cálculo del costo LIFO ya que el fuego destruyó los registros necesarios para que la entidad mida los inventarios con la fórmula de cálculo del costo FIFO.

Ej 48 Los hechos son idénticos a los del ejemplo 47. No obstante, en este ejemplo, todos los inventarios mantenidos por la entidad al 1 de enero de 20X2 se vendieron antes del 31 de diciembre de 20X3.

Dado que es impracticable reexpresar el estado de situación financiera de apertura de la entidad para su uso en la fórmula de cálculo del costo FIFO para los inventarios, de acuerdo con el párrafo 35.11, la entidad mide los inventarios mediante la fórmula de cálculo del costo LIFO en su estado de situación financiera de apertura (es decir, al 1 de enero de 20X2).

Al 31 de diciembre de 20X2, algunos de los inventarios de la entidad se medirían con la fórmula de cálculo del costo FIFO (es decir, los inventarios adquiridos a partir del 1 de enero de 20X2) y algunos se medirían con la fórmula de cálculo del costo LIFO (es decir, los inventarios adquiridos antes del 1 de enero de 20X2). Al 31 de diciembre de 20X3, los inventarios de la entidad se medirían mediante la fórmula de cálculo del costo FIFO.

Por lo tanto, en sus estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 (los primeros estados financieros que cumplen con la *NIIF para las PYMES*), la entidad revelaría lo siguiente:

- el hecho de que, en su estado de situación financiera, las partidas de inventarios al 31 de diciembre de 20X2 no pueden compararse con el importe presentado al 31 de diciembre de 20X3 y 20X4;
- el hecho de que, en su estado del resultado integral, las partidas de costo de gastos por ventas y resultados para los años finalizados el 31 de diciembre de 20X2, 20X3 y 20X4 no pueden compararse;
- una explicación de la falta de comparabilidad; por ejemplo, la falta de comparabilidad se debe a que los inventarios al 1 de enero de 20X2 (la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES*) se miden a la fórmula de cálculo del costo LIFO porque el fuego destruyó los registros necesarios para que la entidad realizara el ajuste requerido para medir los inventarios con la fórmula de cálculo del costo FIFO. La información a revelar incluiría la proporción de los inventarios mantenidos al 31 de diciembre de 20X2 medida mediante la fórmula de cálculo del costo LIFO al 1 de enero de 20X2.

Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

Información a Revelar

Explicación de la transición a la *NIIF para las PYMES*

- 35.12 Una entidad explicará cómo afectó la transición del marco de información financiera anterior a esta NIIF a su **situación financiera**, **rendimiento financiero** y **flujos de efectivo** presentados.

Conciliaciones

- 35.13 Para cumplir con el párrafo 35.12, los primeros estados financieros preparados conforme a esta NIIF de una entidad incluirán:
- (a) Una descripción de la naturaleza de cada cambio en la política contable.
 - (b) Conciliaciones de su patrimonio, determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior, con su 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.

Notas

Los primeros estados financieros de una entidad conforme a la *NIIF para las PYMES* deben cumplir con todos los requerimientos de información a revelar en la *NIIF para las PYMES*. La Sección 35 no brinda ninguna exención opcional de los requerimientos de información a revelar. A pesar de que el párrafo 35.11 brinda una exención de “impracticabilidad” general de la información a revelar, esto implica que hay un gran obstáculo para cumplir (como se explica anteriormente).

La explicación de la entidad acerca de cómo la transición de su marco de información financiera anterior a la *NIIF para las PYMES* afectó la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo presentados es más relevante para las partes implicadas externas a la entidad a fin de comprender su información financiera. La descripción narrativa de cada cambio en la política contable (véase el párrafo 35.13(a)) y los efectos cuantitativos de la adopción de la *NIIF para las PYMES* (véase el párrafo 35.13(b) y (c)) sobre patrimonio (lo que incluye los efectos de todos los cambios en la medición de los activos y pasivos reconocidos) y los resultados ayuda a los usuarios, por ejemplo a los posibles proveedores y prestamistas bancarios, a evaluar si otorgarle a la entidad un préstamo u otra forma de crédito.

Ejemplo: explicación de los efectos de adoptar esta NIIF

- Ej 49 Una forma en que la entidad podría revelar cómo la transición de su marco de información financiera anterior a la *NIIF para las PYMES* afectó su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo presentados se muestra a continuación.

Extracto de las notas a los estados financieros consolidados para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4.

Nota 2 Bases de elaboración y políticas contables

Estos estados financieros consolidados se han elaborado de acuerdo con la *Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para*

Módulo 35: Transición a la NIIF para las PYMES

las PYMES) emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Están presentados en las unidades monetarias (u.m.) del país A.

Antes de 20X4, los estados financieros consolidados se elaboraban de acuerdo con los PCGA de A, como fueron emitidos por el Consejo de Normas de Contabilidad del País A. Los efectos financieros de la transición a la NIIF para las PYMES se establecen en la nota 3 más abajo.

...

Nota 3 Transición a la NIIF para las PYMES

Estos estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4 constituyen los primeros estados financieros de la entidad que cumplen con la NIIF para las PYMES. La fecha de transición del grupo a la NIIF para las PYMES es el 1 de enero de 20X3. Sus últimos estados financieros elaborados de acuerdo con los PCGA de A correspondieron al año finalizado el 31 de diciembre de 20X3.

La transición a la NIIF para las PYMES ha derivado en una cantidad de cambios en las políticas contables de la entidad comparadas con aquellas utilizadas al aplicar los PCGA de A.

Las siguientes notas explicativas a los estados financieros consolidados describen las diferencias entre el patrimonio y los resultados presentados conforme a los PCGA de A y los importes presentados recientemente de acuerdo con la NIIF para las PYMES para el periodo sobre el que se informa finalizado al 31 de diciembre de 20X3 (es decir, información comparativa), y también describen el patrimonio presentado en el estado de situación financiera de apertura (es decir, al 1 de enero de 20X3). Asimismo, detalla todos los cambios requeridos en las políticas contables realizados al adoptar por primera vez la NIIF para las PYMES.

En la tabla a continuación, el patrimonio determinado de acuerdo con la NIIF para las PYMES se concilia en patrimonio determinado en conformidad con los PCGA de A tanto al 1 de enero de 20X3 (la fecha de transición a la NIIF para las PYMES) y al 31 de diciembre de 20X3 (el final del último periodo presentado en los estados financieros consolidados más recientemente conforme a los PCGA de A).

Conciliación de patrimonio

Nota	al 1 enero de 20X3			al 31 de diciembre de 20X3			
	PCGA de A u.m.	Efecto de la transición u.m.	NIIF para las PYMES u.m.	PCGA de A u.m.	Efecto de la transición u.m.	NIIF para las PYMES u.m.	
3.1	Activos intangibles	530	(245)	285	446	(196)	250
3.2	Propiedades, planta y equipo	1.288	57	1.345	1.202	44	1.246
3.3	Activos financieros	333	28	361	658	(20)	638
3.4	Inventarios	470	94	564	230	115	345
	Activos totales	2.621	(66)	2.555	2.536	(57)	2.479
3.2	Arrendamiento a pagar	–	72	72	–	58	58
3.3	Pasivos financieros	320	50	370	126	50	176
3.5	Beneficios a los empleados	–	132	132	–	148	148
	Pasivos totales	320	254	574	126	256	382
3.3	Capital emitido	1.975	(50)	1.925	1.975	(50)	1.925
	Ganancias acumuladas	326	(270)	56	434	(262)	172
	Patrimonio total	2.301	(320)	1.981	2.409	(312)	2.097

Módulo 35: Transición a la NIIF para las PYMES

Conciliación de los resultados consolidados para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3

Nota		PCGA de A u.m.	Efecto de la transición u.m.	NIIF para las PYMES u.m.
3.6	Ventas netas	1.058	(58)	1.000
3.2, 3.4 y 3.5	Costo de bienes vendidos	(630)	21	(609)
	Ganancia bruta	428	(37)	391
3.1, 3.2 y 3.5	Gastos operativos	(263)	38	(225)
	Ganancias operativas	165	1	166
	Valor razonable de los activos financieros	–	10	10
3.2, 3.3 y 3.5	Gastos financieros	(7)	(3)	(10)
	Ganancias (o pérdidas) del periodo	158	8	166

Las notas presentadas a continuación constituyen la conciliación del patrimonio que se mencionó anteriormente. Dos partidas de información adicionales son las que siguen:

- La entidad declaró y pagó 50 u.m. por dividendos en 20X3.
- En este ejemplo, a fines de simplicidad, se ha ignorado la reversión del descuento para el componente de pasivo de la deuda convertible (instrumento financiero compuesto).

Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

Notas a la conciliación del patrimonio

3.1 *Activos intangibles*

Los costos de investigación y desarrollo reconocidos como un activo de acuerdo con los PCGA de A se reconocen como un gasto conforme a la *NIIF para las PYMES*. Al 1 de enero de 20X3, el ajuste de transición acumulado disminuyó el importe en libros de los activos intangibles en 245 u.m. Por lo tanto, en 20X3, el gasto por la amortización de los activos intangibles fue de 49 u.m. menos de acuerdo con la *NIIF para las PYMES* que con los PCGA de A. Durante 20X3, la entidad no incurrió en gasto alguno relacionado con la investigación y el desarrollo.

3.2 *Propiedades, planta y equipo*

Activos arrendados

Algunos contratos de arrendamiento que, en conformidad con los PCGA de A se contabilizan al reconocer los pagos por arrendamiento como un gasto de forma lineal, se clasifican como arrendamientos financieros de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*.

El 1 de enero de 20X3 (la fecha de transición), la entidad reconoció por primera vez activos por 87 u.m. (por sus derechos contractuales de utilización de los activos arrendados) y un pasivo por 72 u.m. (por su obligación contractual de realizar futuros pagos por arrendamiento).

Por lo tanto, la ganancia para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 es 3 u.m. mayor de acuerdo con la *NIIF para las PYMES* de lo que habría sido conforme a los PCGA de A debido al efecto neto de lo siguiente:

- El gasto por depreciación de los activos arrendados es 11 u.m. más alto.
- Los costos financieros por el pasivo de arrendamiento reconocido son 4 u.m. más altos.
- Los gastos del arrendamiento operativo son 18 u.m. más bajos.

Deterioro del valor

La comprobación de deterioro del valor para propiedades, planta y equipo requerida por los PCGA de A y la *NIIF para las PYMES* difiere sólo en un aspecto: a diferencia de la *NIIF para las PYMES* (que requieren el descuento de los flujos de efectivo al computar el valor de una partida en uso), los PCGA de A utilizan flujos de efectivo no descontados al computar el valor de una partida en uso. Por lo tanto, en su estado de situación financiera de apertura al 1 de enero de 20X3 (la fecha de transición), la entidad reduce el importe en libros de su planta en 30 u.m.

Debido a que el importe depreciable es menor, el gasto de depreciación para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 es 2 u.m. menor de acuerdo con la *NIIF para las PYMES* que en conformidad con los PCGA de A.

Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

3.3 Instrumentos financieros

Activos financieros

De acuerdo con los PCGA de A, las inversiones en acciones preferidas no convertibles que se cotizan en bolsa se miden al costo histórico. De acuerdo con la *NIIF para las PYMES*, dichas inversiones se miden al valor razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en resultados. Por lo tanto, en su estado de situación financiera de apertura al 1 de enero de 20X3 (la fecha de transición), la entidad aumenta el importe en libros de sus inversiones en 28 u.m.

El incremento de 10 u.m. en el valor razonable de las inversiones en 20X3 se reconoce en resultados determinados de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*.

Pasivos financieros

De acuerdo con los PCGA de A, la deuda convertible se clasifica en su totalidad como patrimonio. De acuerdo con la *NIIF para las PYMES*, al emitir la deuda convertible (un instrumento financiero compuesto), una entidad reparte los importes emitidos entre el componente de pasivo y el componente de patrimonio.

Por consiguiente, en el estado de situación financiera de apertura al 1 de enero de 20X3 (la fecha de transición), se hizo una reclasificación de 50 u.m. de patrimonio a pasivo por el componente de pasivo de la deuda convertible emitida por la entidad que estaba pendiente de pago el 1 de enero de 20X3.

3.4 Inventarios

De acuerdo con los PCGA de A, los inventarios se miden mediante la fórmula de cálculo del costo de última entrada, primera salida (LIFO). De acuerdo con la *NIIF para las PYMES*, la entidad mide los inventarios mediante la fórmula de cálculo del costo promedio ponderado. Por lo tanto, en su estado de situación financiera de apertura al 1 de enero de 20X3 (la fecha de transición), la entidad aumenta el importe en libros de sus inventarios en 94 u.m.

Debido al cambio en la fórmula de cálculo del costo, el costo de los bienes vendidos de la entidad es 21 u.m. menos en 20X3 mediante la fórmula del cálculo de costo ponderado (de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*) que lo que habría sido mediante la fórmula del cálculo de costo LIFO (de acuerdo con los PCGA de A).

3.5 Beneficios a los empleados

La entidad brinda a sus empleados un plan de pensiones basado en el salario final. El plan no cuenta con financiación.

De acuerdo con los PCGA de A, la entidad no reconoce sus obligaciones para pagar pensiones a sus empleados y exempleados (es decir, los beneficios post-empleo se reconocen como un gasto únicamente cuando se pagan).

De acuerdo con la *NIIF para las PYMES*, la entidad reconoce un pasivo por las obligaciones de la entidad conforme el plan de beneficios definidos mediante el método de la unidad de crédito proyectada y el cambio neto en el pasivo en un periodo se reconoce como un gasto.

Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

Por consiguiente, en su estado de situación financiera de apertura al 1 de enero de 20X3 (la fecha de transición), la entidad aumentó sus pasivos en 132 u.m., y los gastos de 20X3 son 16 u.m. más altos que conforme a la *NIIF para las PYMES*.

3.6 Ingresos de actividades ordinarias

Ventas en consignación

De acuerdo con los PCGA de A, la entidad reconocía el ingreso de actividades ordinarias relacionadas con partidas sujetas a acuerdos de consignación cuando se entregaban al receptor (comprador), independientemente de si el receptor había vendido la partida a un tercero (consumidor final) en nombre de la entidad (vendedor). La *NIIF para las PYMES* exige que los ingresos por ventas relacionados con dicha transacción se reconozcan por la entidad (vendedor) únicamente cuando los bienes sean vendidos por el receptor a un tercero (como se ilustra en el párrafo 23A.6). Por lo tanto, en su estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X3, el ingreso es de 20 u.m. menos conforme a la *NIIF para las PYMES*.

Ventas cobradas a la entrega

Las ventas por Internet representan alrededor del 28 por ciento de las ventas de la entidad. Las ventas por Internet no pueden pagarse con tarjetas de crédito porque la entidad no las acepta, y quedan sujetas a una condición de pago (ventas cobradas a la entrega). Las partidas vendidas a través de Internet se entregan a los clientes de 5 a 40 días a partir de la fecha de venta, en función de la distancia y las condiciones de logística.

Conforme a los PCGA de A, la entidad reconocía los ingresos relacionados con tales ventas cuando los pedidos se recibían por Internet. La *NIIF para las PYMES* exige que los ingresos por ventas relacionados con dichas transacciones deban reconocerse cuando se realiza la entrega y se reciba el efectivo por parte del vendedor o su representante (de acuerdo con el párrafo 23A.7). Por lo tanto, en su estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X3, las ganancias son 38 u.m. menos conforme a la *NIIF para las PYMES*.

35.14 Si una entidad tuviese conocimiento de errores contenidos en la información elaborada conforme al marco de información financiera anterior, las conciliaciones requeridas por el párrafo 35.13(b) y (c) distinguirán, en la medida en que resulte practicable, las correcciones de esos errores de los cambios en las políticas contables.

Notas

Son políticas contables los principios, bases, convenciones, reglas y procedimientos específicos adoptados por una entidad al preparar y presentar estados financieros (véase el Glosario).

Los errores son omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o más ejercicios anteriores, resultantes de un fallo al emplear o de un error al utilizar información fiable que:

Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

- (a) estaba disponible cuando los estados financieros para esos periodos fueron autorizados a emitirse, y
- (b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de esos estados financieros (véase el Glosario).

La corrección de errores de un periodo anterior y los cambios en la política contable (salvo que la norma específicamente permita o exija otro tratamiento) se contabilizan de forma retroactiva (es decir, la información comparativa se presenta como si el error nunca se hubiera cometido o la nueva política contable siempre se hubiera aplicado; véanse los párrafos 10.21, 10.22, 10.11(c) y 10.12).

De acuerdo con el párrafo 35.7, una entidad aplica la *NIIF para las PYMES* en el reconocimiento y la medición de sus activos y pasivos en su estado de situación financiera de apertura. Dado que las políticas contables que una entidad utiliza de acuerdo con la *NIIF para las PYMES* difieren de aquellas en su marco de información financiera anterior (y en la medida en que la entidad elige exenciones particulares), los ajustes se realizan a las ganancias acumuladas en el estado de situación financiera de la entidad. Debido a que se exige la presentación por separado de la corrección de errores de un periodo anterior (de acuerdo con el párrafo 35.14), los usuarios de los primeros estados financieros de la entidad que cumplen con la *NIIF para las PYMES* pueden evaluar los efectos de los cambios en las políticas contables (y otros efectos de la transición hacia la NIIF) de forma separada de los efectos de errores de un periodo anterior.

Al prepararse para la transición a la *NIIF para las PYMES*, es posible que una entidad descubra que ha cometido errores conforme a los PCGA anteriores. Si se cometió un error antes de la fecha de transición, se lo debe corregir mediante un ajuste en ganancias acumuladas en el estado de situación financiera de apertura de la misma forma que los ajustes surgidos a raíz de cambios en las políticas contables, al pasar de los PCGA anteriores a la *NIIF para las PYMES*, como lo exige el párrafo 35.7. No obstante, las conciliaciones de patrimonio o resultados requeridas por el párrafo 35.13 exigen que se diferencie la corrección del error de un periodo anterior de los ajustes surgidos a raíz de cambios en las políticas contables en la transición hacia la *NIIF para las PYMES*.

Ejemplo: diferencia entre la corrección de esos errores y cambios en las políticas contables

- Ej 50 **Los hechos son idénticos a los del ejemplo 49. No obstante, en este ejemplo, en 20X4 la entidad descubrió un error sistemático en el cálculo de los gastos por la amortización de activos intangibles, diferentes de investigación y desarrollo para 20X0 a 20X3. El efecto acumulativo del error sobre las ganancias acumuladas de la entidad al 1 de enero de 20X3 es una sobrevaloración de 80.000 u.m. El error dio como resultado una sobrevaloración de las ganancias en 20.000 u.m. para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3.**

Extracto de las notas a los estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4

...

Módulo 35: Transición a la NIIF para las PYMES

Nota 12 Corrección de un error de un periodo anterior

En 20X4, la entidad corrigió los errores matemáticos que derivaron en la subvaloración del gasto por amortización relacionado con los activos intangibles diferentes de investigación y desarrollo durante los cuatro años anteriores. La corrección del error se contabiliza retroactivamente y la información comparativa para 20X3 se ha reexpresado. El efecto del cambio consiste en una reducción de 20.000 u.m. en ganancia para el año que finalizó el 31 de diciembre de 20X3. Además, las ganancias acumuladas iniciales para 20X3 se han reducido en 80.000 u.m., que es el importe del error relacionado con los periodos anteriores a 20X3.

Conciliación de patrimonio

Nota	al 1 enero de 20X3					al 31 de diciembre de 20X3			
	PCGA de A originales	Corrección de errores de periodos anteriores	PCGA de A reexpresados	Efecto de la transición	NIIF para las PYMES	PCGA de A reexpresados	Efecto de la transición	NIIF para las PYMES	
	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.	
3.1	Activos intangibles	530	(80)	450	(245)	205	346	(196)	150
3.2	Propiedades, planta y equipo	1.288	–	1.288	57	1.345	1.202	44	1.246
3.3	Activos financieros	333	–	333	28	361	658	(20)	638
3.4	Inventarios	470	–	470	94	564	230	115	345
	Activos totales	2.621	(80)	2.541	(66)	2.475	2.436	(57)	2.379
3.2	Arrendamiento a pagar	–	–	–	72	72	–	58	58
3.3	Pasivos financieros	320	–	320	50	370	126	50	176
3.5	Beneficios a los empleados	–	–	–	132	132	–	148	148
	Pasivos totales	320	–	320	254	574	126	256	382
3.3	Capital emitido	1.975	–	1.975	(50)	1.925	1.975	(50)	1.925
	Ganancias acumuladas	326	(80)	246	(270)	(24)	334	(262)	72
	Patrimonio total	2.301	(80)	2.221	(320)	1.901	2.309	(312)	1.997

Módulo 35: Transición a la NIIF para las PYMES

Conciliación de los resultados consolidados para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3

Nota	PCGA de A originales u.m.	Corrección de errores de periodos anteriores u.m.	PCGA de A reexpresados u.m.	Efecto de la transición u.m.	NIIF para las PYMES u.m.	
3.6	Ventas netas	1.058	–	1.058	(58)	1.000
3.2, 3.4 y 3.5	Costo de bienes vendidos	(630)	–	(630)	21	(609)
	Ganancia bruta	428	–	428	(37)	391
3.1, 3.2 y 3.5	Gastos operativos	(263)	(20)	(283)	38	(245)
	Ganancias operativas	165	–	145	1	146
	Valor razonable de los activos financieros	0	–	0	10	10
3.2, 3.3 y 3.5	Gastos financieros	(7)	–	(7)	(3)	(10)
	Ganancias (o pérdidas) del periodo	158	(20)	138	8	146
	Ganancias acumuladas al comienzo del año			246	(270)	(24)
	- como se expresó anteriormente			326	(350)	(24)
	- efecto de la corrección de errores de periodos anteriores			(80)	80	–
	- dividendos en efectivo			(50)	–	(50)
	Ganancias acumuladas al final del año			334	(262)	72

35.15 Si una entidad no presentó estados financieros en periodos anteriores, revelará este hecho en sus primeros estados financieros conforme a esta NIIF.

Ejemplo: divulgación del hecho de que la entidad no presentó informes financieros para los periodos anteriores

Ej 51 Una entidad elaboró estados financieros con propósito de información general por primera vez para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Tales estados financieros cumplen con la NIIF para las PYMES. La entidad podría divulgar información acerca del hecho como sigue:

Extracto de las notas a los estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4

Nota 2 Bases de elaboración y políticas contables

Estos estados financieros consolidados se han elaborado de acuerdo con la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES) emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad en julio de 2009. Están presentados en las unidades monetarias (u.m.) del país A.

...

Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

Nota 3 Adopción de la *NIIF para las PYMES*

Estos son los primeros estados financieros de la entidad. Se elaboran de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*. Los estados financieros incluyen información comparativa para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3.

De acuerdo con la Sección 35 *Transición a la NIIF para las PYMES*, la entidad eligió utilizar las siguientes exenciones respecto de la aplicación de los requerimientos de la NIIF de forma retroactiva:

1. al 1 de enero de 20X3, la entidad mide cada partida de propiedades, planta y equipo a su valor razonable, y utilizar ese valor razonable como su costo atribuido a esa fecha;
2. al 1 de enero de 20X3, la entidad determina si un acuerdo vigente a esa fecha contiene un arrendamiento sobre la base de hechos y circunstancias existentes a la fecha de transición, en lugar de la fecha en la que se celebró el acuerdo;
3. etcétera.

Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

ESTIMACIONES SIGNIFICATIVAS Y OTROS JUICIOS

Aplicar los requerimientos de la *NIIF para las PYMES* a las transacciones y los sucesos generalmente requiere de juicio profesional. La información acerca de los juicios profesionales significativos y las fuentes clave de incertidumbre en la estimación son útiles en la evaluación de la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de una entidad. En consecuencia, de acuerdo con el párrafo 8.6, una entidad debe revelar los juicios profesionales efectuados por la gerencia en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad y que tengan el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros.

Además, de acuerdo con el párrafo 8.7, una entidad debe revelar información sobre los supuestos clave acerca del futuro y otras fuentes clave de incertidumbre en la estimación en la fecha sobre la que se informa, que tengan un riesgo significativo de ocasionar ajustes importantes en el importe en libros de los activos y pasivos dentro del ejercicio contable siguiente. En otras secciones de la *NIIF para las PYMES*, se requiere que se revele información sobre juicios profesionales e incertidumbres particulares en la estimación.

Los siguientes son ejemplos de estimaciones significativas y otros juicios necesarios al aplicar la Sección 35.

La aplicación de la *NIIF para las PYMES*

Una vez que la entidad aplica la *NIIF para las PYMES* por primera vez, no sólo debe realizar estimaciones significativas y juicios relacionados con los requerimientos presentados en la Sección 35 *Transición a la NIIF para las PYMES*, sino que también queda sujeta a las estimaciones significativas y los juicios que requieren aplicar las Secciones 1 a 34 de esta NIIF. Consulte detalles acerca de tales estimaciones significativas y juicios en el material de formación para estos módulos.

Exenciones

Si se elige aplicar muchas de las exenciones detalladas en el párrafo 35.10, se reducirá la cantidad de estimaciones y juicios complejos que se le requieren a una entidad que adopta la *NIIF para las PYMES*, por ejemplo:

- Serán necesarios juicios de importancia para determinar los valores razonables a la fecha de adquisición de los activos adquiridos y los pasivos y pasivos contingentes asumidos si tales juicios no se realizaron al momento de la combinación de negocios (párrafo 35.10(a)).
- Serán necesarios juicios de importancia para determinar la valoración correcta de estas transacciones con pagos basados en acciones de forma retroactiva si no se procuraron con anterioridad (párrafo 35.10(b)).
- Puede ser necesaria una estimación de importancia para reconstruir información de costos y otros datos transaccionales para propiedades, planta y equipo y otros activos a largo plazo si las entidades no conservaron la información histórica que se necesita para el caso (párrafo 35.10(c) y (b)).

Por otro lado, la aplicación de algunas de las exenciones detalladas en la Sección 35.10 requiere realizar juicios. Por ejemplo, si una entidad elige medir el costo de una partida de propiedades, planta y equipo a su valor razonable a la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES*, debe realizar las estimaciones y los juicios necesarios para determinar tal valor. La orientación que se brinda en los párrafos 11.27 a 11.32 es útil para informar tales estimaciones y juicios.

Módulo 35: Transición a la *NIIF para las PYMES*

Casos en los que la reexpresión o la revelación de información resultan impracticables

La posibilidad de exención por impracticabilidad provista en el párrafo 35.11 puede eximir a la entidad de lo siguiente:

- (a) la aplicación retroactiva de algunos de los ajustes exigidos en los párrafos 35.7 a 35.9;
- (b) la revelación de información exigida en los párrafos 35.12 a 35.15.

Sin embargo, la exención no puede utilizarse a discreción. Una entidad podrá utilizar la exención sólo cuando resulte impracticable seguir los requerimientos generales detallados en la Sección 35.

COMPARACIÓN CON LAS NIIF COMPLETAS

Las principales diferencias entre los requerimientos para la contabilización e información financiera al adoptar por primera vez la *NIIF para las PYMES* (véase la Sección 35 *Transición a la NIIF para las PYMES*) y las NIIF completas (véase la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*) incluyen lo siguiente:

- La *NIIF para las PYMES* está redactada en lenguaje sencillo e incluye mucho menos orientación sobre cómo aplicar los principios.
- La *NIIF para las PYMES* incluye una exención por “impracticabilidad” (ausente en la NIIF 1). No se requiere la reexpresión de uno o más ajustes, si resulta impracticable. De forma similar, no se requiere proporcionar información comparativa si resulta impracticable (véase el párrafo 35.11).
- Las excepciones especificadas en el párrafo 35.9(a), (b) y (e) son similares a las excepciones en la NIIF 1. No obstante, difieren en los detalles, lo que se traducirá en diferencias en la práctica.
- La mayoría de las excepciones detalladas en el párrafo 35.10 también se permiten conforme a la NIIF 1, salvo que difieren en los detalles, lo que se traducirá en diferencias en la práctica.
- La excepción en el párrafo 35.9(d) en relación con las operaciones discontinuadas no se encuentra en la NIIF 1.
- El párrafo 35.10(h) les permite a las entidades que adoptan por primera vez la *NIIF para las PYMES* que no reconozcan a la fecha de transición a la NIIF, los activos y pasivos por impuestos diferidos. Esta exención no se incluye en la NIIF 1.
- Ciertas exenciones que se incluyen en la NIIF 1 no se encuentran en la Sección 35 porque no son relevantes para los requerimientos contables en la *NIIF para las PYMES* (p. ej., exenciones relacionadas con seguros, beneficios a los empleados, activos y pasivos de subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos, y la designación de instrumentos financieros reconocidos con anterioridad).
- La Sección 35 no exige ciertas revelaciones en la NIIF 1; por ejemplo en relación con lo siguiente:
 - el uso del valor razonable como costo atribuido (párrafo 30 de la NIIF 1);
 - el uso de costo atribuido para inversiones en entidades subsidiarias, asociadas y controladas conjuntamente (párrafo 31 de la NIIF 1); y
 - el uso del costo atribuido para los activos de petróleo y gas (párrafo 31A de la NIIF 1).