

2009

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

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

**PONGA EN PRÁCTICA SU CONOCIMIENTO**



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

### PONGA EN PRÁCTICA SU CONOCIMIENTO

Resuelva los casos prácticos a continuación y aplique así su conocimiento acerca de los requerimientos para la transición a la NIIF de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*.

Una vez que haya completado los casos prácticos, coteje sus respuestas con las que se detallan debajo de esta prueba.

#### Caso práctico 1

La entidad Z inició sus operaciones el 1 de enero de 20X0 y eligió el 31 de diciembre como fecha de los estados financieros. La entidad ha estado elaborando sus estados financieros de acuerdo con su base de impuesto a las ganancias (su marco de información financiera anterior) a partir del 1 de enero de 20X0.

De acuerdo con su marco de información financiera anterior, la entidad utilizaba la fórmula de cálculo del costo de última entrada, primera salida (LIFO) para medir sus inventarios.

En 20X3, la administración de la entidad decidió adoptar la *NIIF para las PYMES* y utilizar la fórmula de cálculo del costo de primera entrada, primera salida (FIFO) para medir sus inventarios. Los estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 constituyen los primeros estados financieros anuales de la entidad que cumplen con la *NIIF para las PYMES* e incluyen una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con la *NIIF para las PYMES*.

La entidad Z proporcionó información comparativa completa únicamente para su año anterior más reciente en sus estados financieros anuales (es decir, la información comparativa se proporciona sólo para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X2).

La tabla a continuación detalla información acerca de los inventarios de la entidad a partir de que comenzó a operar:

Fecha	Unidades	Costo por unidad u.m.	Costo u.m.	Unidades vendidas en el año	Costo de los bienes vendidos en el año (LIFO) u.m.	Inventarios al 31 de diciembre u.m.
08/01/20X0	5.000	2	10.000			
23/04/20X0	2.000	2	4.000			
07/09/20X0	4.000	3	12.000			
<b>31/12/20X0</b>				<b>10.800</b>	<b>25.600</b>	<b>400</b>
21/01/20X1	2.000	3	6.000			
05/02/20X1	1.500	4	6.000			
02/10/20X1	1.000	5	5.000			
<b>31/12/20X1</b>				<b>4.500</b>	<b>17.000</b>	<b>400</b>
31/03/20X2	1.000	6	6.000			
07/05/20X2	500	7	3.500			
25/08/20X2	4.000	7	28.000			
<b>31/12/20X2</b>				<b>5.200</b>	<b>35.700</b>	<b>2.200</b>
12/04/20X3	3.000	8	24.000			
24/08/20X3	2.700	9	24.300			
22/10/20X3	3.000	10	30.000			
<b>31/12/20X3</b>				<b>9.100</b>	<b>80.300</b>	<b>200</b>

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

Se requiere:

Parte A:

¿Cuál es la fecha de transición de la entidad Z a la NIIF para las PYMES?

Parte B:

Elabore las notas que la entidad Z presentaría en sus primeros estados financieros que cumplen con la NIIF para las PYMES para explicar cómo la transición del marco de información financiera anterior a la NIIF para las PYMES afectó su estado de situación financiera y su rendimiento financiero.

Nota: Antes de elaborar la información a revelar, primero es necesario determinar los efectos de adoptar la NIIF para las PYMES para cada uno de los casos, como sigue:

La tabla a continuación presenta información acerca de los inventarios de la entidad como si la entidad siempre hubiera utilizado la fórmula de cálculo del costo FIFO para medirlos:

Fecha	Unidades	Costo por unidad u.m.	Costo u.m.	Unidades vendidas en el año	Costo de los bienes vendidos en el año (FIFO) u.m.	Inventarios al 31 de diciembre u.m.
08/01/20X0	5.000	2	10.000			
23/04/20X0	2.000	2	4.000			
07/09/20X0	4.000	3	12.000			
<b>31/12/20X0</b>				<b>10.800</b>	<b>25.400</b>	<b>600</b>
21/01/20X1	2.000	3	6.000			
05/02/20X1	1.500	4	6.000			
02/10/20X1	1.000	5	5.000			
<b>31/12/20X1</b>				<b>4.500</b>	<b>16.600</b>	<b>1.000</b>
31/03/20X2	1.000	6	6.000			
07/05/20X2	500	7	3.500			
25/08/20X2	4.000	7	28.000			
<b>31/12/20X2</b>				<b>5.200</b>	<b>35.000</b>	<b>3.500</b>
12/04/20X3	3.000	8	24.000			
24/08/20X3	2.700	9	24.300			
22/10/20X3	3.000	10	30.000			
<b>31/12/20X3</b>				<b>9.100</b>	<b>80.800</b>	<b>1.000</b>

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

### Conciliación:

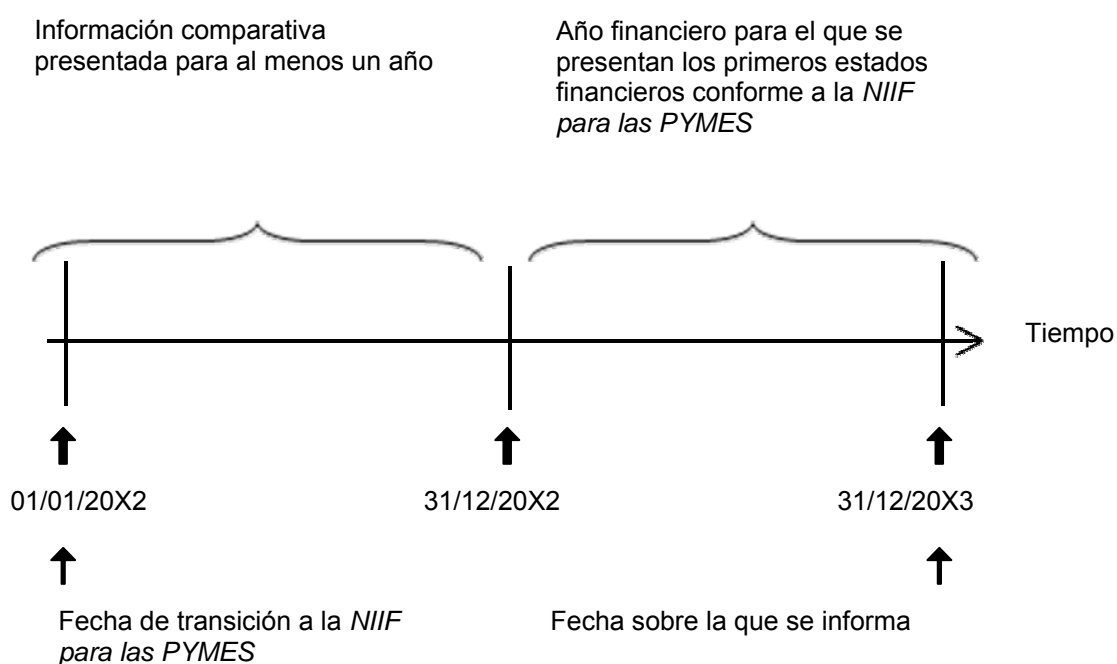
	Costo de los bienes vendidos en el año				Inventarios al 31 de diciembre			
	20X0 u.m.	20X1 u.m.	20X2 u.m.	20X3 u.m.	20X0 u.m.	20X1 u.m.	20X2 u.m.	20X3 u.m.
<b>FIFO totales</b>	25.400	16.600	35.00 0	80.800	600	1.000	3.500	1.000
<b>LIFO totales</b>	25.600	17.000	35.70 0	80.300	400	400	2.200	200
<b>Diferencia</b>	<b>(200)</b>	<b>(400)</b>	<b>(700)</b>	<b>500</b>	<b>200</b>	<b>600</b>	<b>1.300</b>	<b>800</b>

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

### Respuesta al caso práctico 1: Parte A

La fecha de transición a la NIIF para las PYMES es el 1 de enero de 20X2 (lo mismo que el 31 de diciembre de 20X1). Este es el comienzo del periodo comparativo (es decir, el 31 de diciembre de 20X2). Esto contempla los hechos siguientes:

- Los estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3 constituyen el primer conjunto de estados financieros presentados por la entidad Z que se elaboran de acuerdo con la NIIF para las PYMES.
- Los estados financieros de 20X3 constituyen el primer conjunto en el que se hace una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con la NIIF para las PYMES.
- La entidad Z presenta información comparativa únicamente en relación con el periodo comparable anterior más reciente (es decir, 20X2).



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

### Respuesta al caso práctico 1: Parte B

La entidad Z debe revelar:

**Extracto de las notas a los estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X3.**

#### **Nota 3 Transición a la NIIF para las PYMES: anuncio y conciliaciones**

La transición a la NIIF para las PYMES ha derivado en ciertos cambios en los estados financieros informados, las notas a ello y los principios contables en comparación con lo que se ha presentado anteriormente.

Antes de adoptar la NIIF para las PYMES, los estados financieros de la entidad Z se basaron en la legislación fiscal de la jurisdicción X (marco de información financiera anterior). Las siguientes notas explicativas a los estados financieros describen las diferencias entre la NIIF para las PYMES y el marco de información financiera anterior para el periodo contable finalizado al 31 de diciembre de 20X2 como así también para el estado de situación financiera de apertura conforme a la NIIF para las PYMES al 1 de enero de 20X2.

#### **Conciliación de patrimonio al 1 de enero de 20X2 y al 31 de diciembre de 20X2**

Nota	1 de enero de 20X2			31 diciembre de 20X2		
	Marco de información financiera anterior u.m.	Diferencia u.m.	NIIF para las PYMES u.m.	Marco de información financiera anterior u.m.	Diferencia u.m.	NIIF para las PYMES u.m.
...						
3.8 Inventarios	400	600	1.000	2.200	1.300	3.500
...						

#### **Conciliación de los resultados para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X2**

Nota	Marco de información financiera anterior u.m.	Diferencia u.m.	NIIF para las PYMES u.m.
...			
3.8 Costo de ventas			35.700
Ganancia bruta		(700)	35.000
...			

#### **3.8 Inventarios**

Los cambios en el inventario surgen a raíz de la nueva medición de los inventarios, a partir de la fórmula de cálculo de costo de última entrada, primera salida (LIFO) del marco de información financiera anterior a la fórmula de cálculo del costo de primera entrada, primera salida (FIFO) utilizada de acuerdo con la NIIF para las PYMES.

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

### Caso práctico 2

La entidad Y inició sus operaciones el 1 de enero de 20X0 y eligió el 31 de diciembre como fecha de los estados financieros. La entidad ha estado elaborando sus estados financieros de acuerdo con los PCGA locales (PCGA de Y) a partir del 1 de enero de 20X0.

En 20X4, la administración de la entidad decidió adoptar la *NIIF para las PYMES*. Los estados financieros para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X5 constituyen el primer conjunto de estados financieros presentados por la entidad Y que cumplen con la *NIIF para las PYMES*, incluida la declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con la *NIIF para las PYMES*. Esos estados financieros incluyen solo un año de información comparativa (es decir, el año 20X4). La fecha de transición de la entidad a la *NIIF para las PYMES* es el 1 de enero de 20X4.

De acuerdo con el marco de información financiera anterior, la entidad Y adoptó ciertas políticas contables que difieren de las políticas contables requeridas o permitidas por la *NIIF para las PYMES*. La siguiente es la lista de los efectos de esas diferencias significativas:

- (a) La depreciación de la oficina de ventas de la entidad de acuerdo con el marco de información financiera anterior se calculó independientemente de su valor residual y, como consecuencia, al 1 de enero de 20X4 el importe en libros de propiedades, planta y equipo era de 100 u.m. menos que lo habría sido si la entidad hubiera aplicado la *NIIF para las PYMES*. Las ganancias para 20X4 eran 20 u.m. menos que si se hubiera utilizado la *NIIF para las PYMES*.
- (b) Los activos intangibles, de acuerdo con el marco de información financiera anterior al 1 de enero de 20X4, incluían 150 u.m. por partidas que, conforme a la *NIIF para las PYMES*, habrían sido reconocidas en plusvalía porque no reúnen las condiciones para su reconocimiento como activos intangibles por separado. El efecto en las ganancias de 20X4 no es significativo.
- (c) Los activos financieros que la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos* y la Sección 12 *Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros* requieren que se contabilicen al valor razonable con cambios en resultados, de acuerdo con el marco de información financiera anterior, se registraron al costo. Por ello, al 1 de enero de 20X4, el importe en libros es 420 u.m. menos que si se hubiera utilizado la *NIIF para las PYMES*. En 20X4, el incremento en el valor razonable de tales activos financieros fue de 180 u.m.
- (d) Debido a que los costos indirectos variables y fijos de producción se excluyen del costo de inventarios de acuerdo con el marco de información financiera anterior, el importe en libros de inventarios al 1 de enero de 20X4 es 400 u.m. menos que si se hubiera utilizado la *NIIF para las PYMES*. Por la misma razón, el costo de ventas para 20X4 es 47 u.m. menos que si se hubiera utilizado la *NIIF para las PYMES*.
- (e) Una relación de cobertura que reúne las condiciones para la contabilidad de coberturas conforme al párrafo 12.16 que cubre el riesgo de cambio de la moneda extranjera de una venta prevista en particular (es decir, un contrato a término en moneda extranjera) existe a la fecha de transición. De acuerdo con el marco de información financiera anterior, el instrumento de cobertura se registró al costo (cero). Por consiguiente, las 431 u.m. de ganancias por moneda extranjera no realizadas sobre el instrumento de cobertura pendiente de vencimiento no se registraron en patrimonio. En 20X4, la disminución en el valor razonable de tales activos financieros fue de 40 u.m.
- (f) De acuerdo con el marco de información financiera anterior, se utilizó una base contable de efectivo para contabilizar un pasivo de pensión en particular. Por lo tanto, al 1 de enero de 20X4 el pasivo por beneficios a los empleados de 66 u.m. se omitió del estado de situación financiera de la entidad y sus ganancias para el año 20X4 son 130 u.m. menos (es decir, el costo de ventas es más alto por 50 u.m., los costos de distribución son más altos por 30 u.m. y los gastos de administración son más altos por 50 u.m.) que si se hubiera utilizado la *NIIF para las PYMES*.
- (g) Al 1 de enero de 20X4, una provisión por reestructuración de 250 u.m. relacionada con las actividades de la controladora se reconoció de acuerdo con el marco de información financiera anterior, pero no reúne las condiciones para ser reconocida como un pasivo conforme a la *NIIF para las PYMES*. En 20X4 (tras la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES*)

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

las PYMES), las 250 u.m. de la provisión por reestructuración reunió las condiciones para su reconocimiento de acuerdo con la NIIF para las PYMES.

La siguiente información se extrajo del estado de situación financiera de la entidad Y a fecha del 31 de diciembre de 20X3 (es decir, al 1 de enero de 20X4, la fecha de transición a la NIIF para las PYMES):

	PCGA de Y u.m.		PCGA de Y u.m.
Propiedades, planta y equipo	8.299	Préstamos con interés	9.396
Plusvalía	1.220	Acreedores comerciales y otras cuentas por pagar	4.124
Activos intangibles	208	Provisión por reestructuración	250
Activos financieros	3.471	Otros pasivos	621
Activos no corrientes totales	13.198		
		Pasivos totales	<u>14.391</u>
Deudores comerciales y otras Inventarios	3.710 2.962		
Otras cuentas por cobrar	333	Total activos menos total pasivos	<u>6.560</u>
Efectivo y equivalentes al efectivo	748		
		Capital emitido	1.500
Activos corrientes totales	7.753	Ganancias acumuladas	5.060
Activos totales	20.951	Patrimonio total	6.560

La siguiente información se extrajo del estado de rendimiento financiero de la entidad Y para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4:

	PCGA de Y u.m.
Ingresos de actividades ordinarias	20.910
Costo de ventas	(15.283)
<b>Ganancia bruta</b>	<u><b>5.627</b></u>
Costos de distribución	(1.907)
Gastos de administración	(2.842)
Ingresos financieros	1.446
Costos financieros	(1.902)
<b>Ganancia del año</b>	<u><b>422</b></u>
Pérdida en la conversión por negocio en el extranjero	(158)
<b>Resultado integral total del año</b>	<u><b>264</b></u>



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

### Se requiere:

**Parte A: Elabore las conciliaciones del patrimonio de la entidad Y, cuya determinación se basa en su marco de información financiera anterior y su patrimonio determinado de acuerdo con la *NIIF para las PYMES* a la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES* al 1 de enero de 20X4.**

Nota: Una conciliación similar del patrimonio al final del último periodo presentado en los estados financieros anuales más recientes de la entidad que se determinaron de acuerdo con su marco de información financiera anterior se exige en el párrafo 35.13(b)(ii).

Nota: En este caso práctico, por razones de simplicidad, se ha ignorado el impuesto a las ganancias.

**Parte B: Elabore la conciliación de las ganancias de la entidad Y determinadas de acuerdo con su marco de información financiera anterior para el último periodo presentado en los estados financieros anuales más recientes de la entidad a sus ganancias determinadas de acuerdo con la *NIIF para las PYMES* para el mismo periodo (es decir, para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X4).**

Nota: En este caso práctico, por razones de simplicidad, se ha ignorado el impuesto a las ganancias.

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

### Respuesta al caso práctico 2: Parte A

La siguiente es la conciliación del patrimonio al 1 de enero de 20X4 (la fecha de transición a la NIIF para las PYMES):

#### Conciliación del patrimonio al 1 de enero de 20X4 (fecha de transición a la NIIF para las PYMES)

Nota		Marco de información financiera anterior u.m.	Efecto de la transición a la NIIF para las PYMES u.m.	NIIF para las PYMES u.m.
1	Propiedades, planta y equipo	8.299	100	8.399
2	Plusvalía	1.220	150	1.370
2	Activos intangibles	208	(150)	58
3	Activos financieros	3.471	420	3.891
	Activos no corrientes totales	<u>13.198</u>	<u>520</u>	<u>13.718</u>
	Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	3.710	–	3.710
4	Inventarios	2.962	400	3.362
5	Otras cuentas por cobrar	333	431	764
	Efectivo y equivalentes al efectivo	748	–	748
	Activos corrientes totales	<u>7.753</u>	<u>831</u>	<u>8.584</u>
	<b>Activos totales</b>	<b>20.951</b>	<b>1.351</b>	<b>22.302</b>
	Préstamos con interés	9.396	–	9.396
	Acreedores comerciales y otras cuentas por pagar	4.124	–	4.124
6	Beneficios a los empleados	–	66	66
7	Provisión por reestructuración	250	(250)	–
	Otros pasivos	621	–	621
	<b>Pasivos totales</b>	<b>14.391</b>	<b>(184)</b>	<b>14.207</b>
	<b>Total activos menos total pasivos</b>	<b>6.560</b>	<b>1.535</b>	<b>8.095</b>
	Capital emitido	1.500	–	1.500
5	Reserva para coberturas	–	431	431
9	Ganancias acumuladas	5.060	1.104	6.164
	<b>Patrimonio total</b>	<b>6.560</b>	<b>1.535</b>	<b>8.095</b>

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

### Notas a la conciliación del patrimonio al 1 de enero de 20X4:

- 1 La depreciación de acuerdo con el marco de información financiera anterior ignoró el valor residual de un activo, pero en conformidad con la NIIF para las PYMES el importe depreciable de un activo es neto de su valor residual. El ajuste acumulado incrementó el importe en libros de las propiedades, planta y equipo en 100 u.m.
- 2 Los activos intangibles, según el marco de información financiera anterior, incluían 150 u.m. procedentes de partidas que son transferidas a la plusvalía, ya que no cumplen con las condiciones para su reconocimiento como activos intangibles según la NIIF para las PYMES.
- 3 Los activos financieros en particular, de acuerdo con la NIIF para las PYMES, se miden al valor razonable con cambios en el valor razonable reconocido en resultados. De acuerdo con el marco de información financiera anterior, esos activos financieros se midieron al costo. Por ello, al 1 de enero de 20X4, el importe en libros es 420 u.m. menos que si se hubiera utilizado la NIIF para las PYMES. Las ganancias resultantes se incluyen en ganancias acumuladas.
- 4 Los inventarios, conforme a la NIIF para las PYMES, incluyen costos indirectos variables y fijos de producción, por un importe de 400 u.m., si bien esta parte de los costos indirectos se excluía según el marco de información financiera anterior.
- 5 Se han reconocido, según la NIIF para las PYMES, ganancias no realizadas por un importe de 431 u.m., sobre contratos a término en moneda extranjera pendientes de vencimiento, que no fueron reconocidas según el marco de información financiera anterior. Las ganancias resultantes de 431 u.m. se incluyen en la reserva para coberturas puesto que los contratos cubren ventas previstas.
- 6 Se ha reconocido, según la NIIF para las PYMES, un pasivo por pensiones de 66 u.m., que no estaba reconocido según el marco de información financiera anterior, donde se utilizaba una base contable de efectivo.
- 7 Una provisión por reestructuración de 250 u.m. relacionada con las actividades de la controladora se reconoció de acuerdo con el marco de información financiera anterior, pero no reúne las condiciones para ser reconocida como un pasivo conforme a la NIIF para las PYMES.
- 9 Los ajustes en las ganancias acumuladas son los siguientes:

	u.m.
Depreciación (nota 1)	100
Activos financieros (nota 3)	420
Costos indirectos de producción (nota 4)	400
Pasivo por pensiones (nota 6)	(66)
Provisión por reestructuración (nota 7)	250
Ajuste total en las ganancias acumuladas	<hr/> 1.104

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

### Respuesta al caso práctico 2: Parte B

Lo siguiente constituye la conciliación del resultado integral total para 20X4:

#### Conciliación del resultado integral total para 20X4

Nota	Marco de información financiera anterior u.m.	Efecto de la transición a la NIIF para las PYMES u.m.	NIIF para las PYMES u.m.	
	Ingresos de actividades ordinarias	20.910	–	20.910
1, 2	Costo de ventas	(15.283)	(97) <sup>(a)</sup>	(15.380)
	Ganancia bruta	5.627	(97)	5.530
5	Otros ingresos	–	180	180
1, 3	Costos de distribución	(1.907)	(10) <sup>(b)</sup>	(1.917)
1, 4	Gastos de administración	(2.842)	(300) <sup>(c)</sup>	(3.142)
	Ingresos financieros	1.446	–	1.446
	Costos financieros	(1.902)	–	(1.902)
	<b>Ganancia del año</b>	<b>422</b>	<b>(227)</b>	<b>195</b>
6	Coberturas del flujo de efectivo	–	(40)	(40)
	Pérdida de la conversión por negocio en el extranjero		–	
		(158)		(158)
	<b>Otro resultado integral</b>	<b>(158)</b>	<b>(40)</b>	<b>(198)</b>
	<b>Resultado integral total</b>	<b>264</b>	<b>(267)</b>	<b>(3)</b>

#### Notas para la conciliación del resultado integral total para 20X4:

- Según las NIIF, se ha reconocido un pasivo por pensiones de acuerdo con la NIIF para las PYMES que no había sido reconocido según el marco de información financiera anterior. El pasivo por pensiones aumentó en 130 u.m. durante 20X4, lo que produjo incrementos en el costo de las ventas (50 u.m.), en los costos de distribución (30 u.m.) y en los gastos de administración (50 u.m.).
- El costo de las ventas es superior en 47 u.m. de acuerdo con la NIIF para las PYMES porque los inventarios incluyen los costos indirectos variables y fijos de producción según la NIIF para las PYMES, pero no según el marco de información financiera anterior.
- La depreciación de propiedades, planta y equipo disminuyó en 20 u.m. durante 20X4 porque, a diferencia del marco de información financiera anterior, la depreciación de los edificios de acuerdo con la NIIF para las PYMES toma en cuenta el valor residual del edificio.
- Se reconoció al 1 de enero de 20X4, utilizando el marco de información financiera anterior, una provisión por reestructuración de 250 u.m., que no cumple los requisitos de reconocimiento según las NIIF hasta el periodo finalizado el 31 de diciembre de 20X4. Esto hizo aumentar los gastos de administración para 20X4 según la NIIF para las PYMES.
- Los activos financieros al valor razonable con cambios en los resultados aumentaron su valor en 180 u.m. durante 20X4. Se registraron al costo de acuerdo con el marco de información financiera anterior. Los cambios en el valor razonable han sido incluidos en "Otros ingresos".
- El valor razonable de los contratos a término en moneda extranjera que están eficazmente cubiertos de transacciones previstas disminuyó en 40 u.m. durante 20X4.

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

**Los cálculos y las notas explicativas a continuación no forman parte de la respuesta de este caso práctico:**

- (a) 97 u.m. = 50 u.m. de aumento en pasivo por pensiones (véase la nota 1) + 47 u.m. de costos indirectos de producción (véase la nota 2).
- (b) 50 u.m. = 30 u.m. de aumento en pasivo por pensiones (véase la nota 1) menos 20 u.m. de disminución de la depreciación (véase la nota 3).
- (c) 300 u.m. = 50 u.m. de aumento en pasivo por pensiones (véase la nota 1) + 250 u.m. de provisión por reestructuración (véase la nota 4).