

Hernan Pablo Casinelli

ENCICLOPEDIA PRÁCTICA DE LAS NIIF

Adopción
POR PRIMERA VEZ
de las NIIF

ANÁLISIS PRÁCTICO
de la NIIF 1

2º EDICIÓN ACTUALIZADA

Osmar D. Buyatti
LIBRERIA EDITORIAL

CDD Hernán Pablo Casinelli
332.041 Adopción por primera vez de las NIIF. Análisis Práctico
de la NIIF 1
2a. ed. - Buenos Aires:
Osmar D. Buyatti - Librería Editorial, 2013.
264 p.; 22,5 x 15,5 cm.

ISBN 978-987-7160-03-1
1. Economía. 2. Finanzas. I. Título.

© 2013 by **Osmar D. Buyatti**

Viamonte 1509 (C1055ABC) Buenos Aires - Argentina

Tel:(fax) (54-11) 4371-2512/4812-5492/4811-6173

HTTP://www.osmarbuyatti.com

e-mail: libros@osmarbuyatti.com

Diseño de tapa: AIS

Composición y armado: Andrés I. Silva - Jonathan M. Lavaise

Edición: Octubre 2013

Hecho el depósito que marca la Ley 11.723

Reservado todos los derechos de la presente edición para todos los países. Este libro no se podrá reproducir total o parcialmente por ningún método gráfico, electrónico, mecánico o cualquier otro, incluyendo sistemas de fotocopia y duplicación, registro magnetofónico o de alimentación de datos, sin expreso consentimiento de la editorial. Su infracción está penada por las leyes 11.723 y 25.446.

Tirada: 500 ejemplares

I.S.B.N. 978-987-7160-03-1

IMPRESO EN ARGENTINA

PRINTED IN ARGENTINA

Se terminó de imprimir en el mes de octubre de 2013, en los talleres de **Su Impres**, Tucuman 1480, Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

ACERCA DEL AUTOR

Hernán Pablo Casinelli

- Presidente de la Comisión de Estudios sobre Contabilidad del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CPCECABA).
- Miembro titular del Consejo Emisor de Normas de Contabilidad y Auditoría (CENCyA) de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas (FACPCE).
- Miembro del SMEIG, Grupo de Implementación de la NIIF para las PYMES –grupo asesor del IASB (Consejo emisor de las Normas Internacionales de Información Financiera – NIIF) en materia de NIIF para las PYMES.
- Miembro del Comité Consultivo en NIIF de la Comisión de Investigación de la Asociación Interamericana de Contabilidad (AIC).
- Consultor en implementación y aplicación de NIIF completas y NIIF para las PYMES. Trabajos efectuados para empresas, firmas de servicios contables y organismos reguladores.
- Autor de los libros:
 - “Adopción por primera vez de las NIIF. Análisis práctico de la NIIF 1” (1era edición).
 - “Instrumentos financieros derivados. Análisis contable, impositivo y legal” (en coautoría).
 - “NIIF para las PYMES. Análisis conceptual y aplicación práctica”.
 - “NIIF / IFRS. Normas Internacionales de Información Financiera. La globalización del lenguaje de los negocios”.
 - “Contabilidad para usuarios externos”.
- Autor de más de 40 artículos sobre contabilidad internacional, aspectos internacionales de la profesión contable, gobierno corporativo y análisis financiero, publicados en prestigiosas revistas científico-técnicas de diferentes países de Iberoamérica.

- Decano promotor de la Red Iberoamericana de Docentes de Contabilidad y Auditoría.
- Profesor de posgrado (regular o invitado) en diferentes universidades de Argentina y otros países de América Latina; y del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CPCECABA).
- Profesor Titular de la Maestría en Contabilidad Internacional y Auditoría de Cuentas dictada por la Universidad del CEU (España) en conjunto con WKE.
- Conferencista en importantes eventos internacionales sobre NIIF y NIIF para las PYMES.
- Ex director de la Carrera de Contador Público y de la Especialización en Contabilidad, Auditoría y Tributación internacionales de la Universidad Argentina de la Empresa (UADE).
- Contador Público, graduado en la Universidad de Buenos Aires (UBA) con distinción cum laude al mérito académico; egresado del programa de posgrado “Management Executive Program” (UADE); y egresado de programa “Formación de Formadores en NIIF” (FACPCE).

PALABRAS DEL AUTOR

“La contabilidad y la información contable no son más que la consecuencia de un estilo de dirigir los negocios de la entidad, de forma que hay (y debe haber, si se habla de normas contables) una relación muy estrecha entre la forma de hacer las cosas dentro de la empresa y los números que aparecen en los estados financieros.”

José Antonio Gonzalo Angulo

Universidad de Alcalá

ADOPTAR O NO ADOPTAR LAS NIIF: HE AQUÍ LA CUESTIÓN

Adoptar las normas internacionales de información financiera (NIIF) para preparar los reportes financieros de una entidad no es —en absoluto— un proceso de efectos inocuos.

Esta tarea puede poner en evidencia ciertas realidades de la entidad sobre la cual se informa que por carencias propias de los principios de contabilidad generalmente aceptados (en adelante PCGA) que se empleaban con anterioridad, estaban ocultas para los usuarios de los estados financieros.

El proceso de adopción de las NIIF a nivel internacional se ha acelerado notablemente en los últimos años, y a la fecha de redacción de estas páginas gran parte del mundo ya las está empleando. Se espera que la adopción de un único lenguaje financiero a nivel global contribuya a generar mayor confianza en los *agentes económicos* que operan en entornos globalizados.

Por otro lado, muchos países que ya se han incorporado al “*mundo NIIF*” no exigen el uso de estos estándares, pero *lo permiten* (a veces para todas las entidades, a veces para algunas). Por lo tanto, la cuestión de “*adoptar o no adoptar*” las NIIF —una pregunta que se ha puesto en el centro de la agenda contable de muchos— puede interpelar no sólo a las autoridades de los diferentes países que deben decidir a nivel macro, sino también a los administradores de las entidades a las que ellos se les plantea como alternativa. Y para entender por

qué está pregunta interpela a tantos, debemos volver al primer párrafo de estas palabras: adoptar las NIIF no es —en absoluto— un proceso de efectos inocuos

El Consejo emisor de las NIIF (IASB, International Accounting Standards Board) entendió rápidamente que la adopción por primera vez de estos estándares representaría un proceso complejo para las entidades adoptantes. Por eso, la primera norma “propia” que emitió (la NIIF 1) tiene por objetivo clarificar ciertos aspectos referidos al proceso de transición desde los PCGA anteriores hacia las NIIF.

LA NIIF 1, ADOPCIÓN POR PRIMERA VEZ DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA

Queremos resaltar que la NIIF 1 clarifica ciertos aspectos referidos a la adopción por primera vez de las NIIF. Es por ello que la persona que sea responsable de un proceso de implementación de NIIF en una entidad debe tener bien claro:

- qué se le “puede pedir” a la NIIF 1, en referencia a la adopción por primera vez de las NIIF;
- qué no se le debe pedir a la NIIF 1;
- dónde buscar las respuestas para aquello sobre lo cual la NIIF 1 no se expide.

Esto no se dice en la NIIF 1 abiertamente, pero quienes hemos tenido la responsabilidad de conducir procesos de implementación de NIIF en diferentes entidades sabemos que es así.

También tenemos bien en claro que un proceso de implementación de NIIF no es replicable en su totalidad (tal vez sólo lo sea en ciertos aspectos metodológicos), por lo cual, cada proceso es un desarrollo *customizado a la realidad del adoptante*.

Lo que se busca como *producto final* de un proceso de implementación por primera vez de las NIIF es que los primeros estados financieros que una entidad presente de acuerdo con las NIIF reflejen las medidas contables que le hubiera asignado a sus diferentes elementos como si siempre se hubieran empleado estas normas.

Como el lector podrá suponer, cumplir con esto en un 100% sería im-

practicable en ciertos casos, y en otros, atentaría contra la fiabilidad de la información.

- *¿En qué casos resultaría impracticable?:* En aquellos en los cuales se requiere efectuar una reconstrucción de las medidas periódicas asignadas a los elementos de la situación financiera que resulte muy onerosa.
- *¿En qué casos atentaría contra la fiabilidad de la información?:* Cuando se deban realizar supuestos acerca de “*qué hubiera estimado la gerencia en el pasado*” cuando parte o todo de los sucesos posteriores que deberían contrastarse con estas estimaciones ya han ocurrido.

Por eso, en la NIIF 1 vamos a encontrar algunos de los requerimientos para preparar un buen “*punto de partida*” para comenzar a contabilizar de acuerdo con las NIIF, al que se lo denomina *estado de situación financiera de apertura* (ESFA).

En esta obra abordaremos el análisis de los requerimientos planteados por la NIIF 1 para adoptar las NIIF por primera vez, por medio de ejemplos concretos que ayuden al lector a introducirse en el estudio de las complejidades que este proceso conlleva.

ENFOQUE Y ESTRUCTURA DE LA PRESENTE OBRA

El trabajo que usted tiene en sus manos está dedicado al análisis de la NIIF 1 del IASB, y no cubre otros aspectos sumamente importantes de un proceso de adopción por primera vez de las NIIF, tales como la evaluación de la suficiencia de los sistema informáticos de la entidad adoptante, los efectos fiscales de la adopción, las consecuencias de la adopción de las NIIF en el esquema de control interno y en otros componentes del gobierno corporativo que la entidad adoptante siga.

Los ocho capítulos en los que se divide esta son los siguientes:

- **Capítulo 1:** La norma internacional de información financiera 1 (NIIF 1). Una visión general.

En esta edición se incluyó un análisis de la posibilidad de usar de forma repetida la NIIF 1 por parte de una entidad. Este requerimiento fue incorporado al texto de la NIIF 1 por medio del documento “Mejoras Anuales, Ciclo 2009-2011”, publicado por el IASB en mayo de 2012, y cuya aplicación resulta obligatoria para la preparación de los estados financieros correspondientes a períodos iniciados a partir del 1 de enero de 2013.

- **Capítulo 2:** Consideraciones sobre el uso de estimaciones en la adopción de las NIIF por primera vez.
- **Capítulo 3:** Excepciones obligatorias a la aplicación retroactiva de ciertas NIIF.

En esta edición se incorpora el análisis de una nueva excepción obligatoria del Apéndice B de la NIIF 1, referida al tratamiento de préstamos recibidos del gobierno en el ESFA. Esta nueva excepción obligatoria fue agregada por un documento de enmienda a la NIIF 1 publicado por el IASB en marzo de 2012, cuya aplicación resulta obligatoria para la preparación de estados financieros correspondientes a períodos iniciados a partir del 1 de enero de 2013.

- **Capítulo 4:** Exenciones voluntarias referidas a los activos de largo plazo.
- **Capítulo 5:** Otras exenciones voluntarias.

En esta edición se incluyó un análisis de la exención voluntaria “clarificada” que considera al tratamiento de los costos por préstamos dentro del alcance de la NIC 23 en la preparación de un ESFA. La clarificación de esta exención fue incorporada al texto de la NIIF 1 por medio del documento “Mejoras Anuales, Ciclo 2009-2011”, publicado por el IASB en mayo de 2012, y se encuentra disponible para la preparación de estados financieros correspondientes a períodos iniciados a partir del 1 de enero de 2013. Asimismo, la emisión de otras enmiendas, normas e interpretaciones incorporó cambios en el texto de la NIIF 1 (posteriores al texto 2011) que son tratados en esta nueva edición.

- **Capítulo 6:** El problema de la adopción de las NIIF en grupos económicos.

La emisión de las NIIF 10, 11 y 12 (y la consecuente revisión de las NIC 27, 28 y derogación de la NIC 31 y las SIC 12 y 13) produjo cambios en el Apéndice C de la NIIF 1 y en algunos párrafos de esta NIIF. El análisis de estos cambios ha sido incorporado en esta segunda edición.

- **Capítulo 7:** La administración de los ajustes de transición a las NIIF.
- **Capítulo 8:** Revelaciones requeridas para los primeros estados financieros de acuerdo con las NIIF.

Al final de cada capítulo, el lector encontrará una serie de pruebas del estilo de “*alternativas múltiple*” –donde una única alternativa es la correcta– para que pueda autoevaluar lo aprendido a partir de cada lectura. Con posterioridad al capítulo 8, en un anexo se presentan las respuestas propuestas para estos planteos.

PALABRAS FINALES

Esta obra es fruto de años de estudio, experiencias adquiridas en numerosos casos de *práctica profesional* y del dictado de seminarios y workshops sobre NIIF –en general– y sobre adopción por primera vez de las NIIF –en particular– en diferentes países¹. Además, muchas de las mejoras a la versión anterior han sido fruto de comentarios realizados por Carlos Subelet, a quien agradezco su desinteresado e importante aporte. Espero que usted, amable lector, encuentre en estas páginas una herramienta amigable, que:

- le facilite la comprensión los requerimientos de la NIIF 1;
- sea un *puntapié* para la reflexión sobre la complejidad que encierra un trabajo de esta naturaleza; y
- le permita convencerse de la necesidad que tienen los actores involucrados de apostar a la capacitación como el pilar fundamental para arribar a buen puerto.

Si se logra ello, daré por cumplidos los objetivos que perseguí con su preparación.

Hernán Casinelli

Octubre de 2013

¹ Entre ellos, Argentina, Ecuador, Colombia, Perú, Bolivia, Paraguay, Panamá y Chile y Estados Unidos.

ÍNDICE

Acerca del autor	7
Palabras del autor	9
Siglas más empleadas en la presente obra	21

CAPÍTULO I

LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA 1 (NIIF 1). UNA VISIÓN GENERAL

1. Introducción	23
2. Objetivo y alcance de la NIIF 1	26
3. El concepto de “primeros estados financieros conforme a las NIIF” ...	26
4. Posibilidad de usar la NIIF 1 de forma repetida	35
5. Consideraciones generales acerca de la preparación del estado de situación financiera de apertura (“ESFA”).....	38
6. Preparación del ESFA.....	44
7. Resumen del procedimiento general para preparar el “ESFA”.....	53

CAPÍTULO II
CONSIDERACIONES SOBRE EL USO
DE ESTIMACIONES EN LA ADOPCIÓN
DE LAS NIIF POR PRIMERA VEZ

1. Introducción.....	59
2. El uso de estimaciones en la preparación de los estados financieros ...	60
3. El uso de las estimaciones en la preparación del ESFA.....	62
4. Cambios posteriores en las estimaciones reconocidas en el ESFA.....	66

CAPÍTULO III
EXCEPCIONES OBLIGATORIAS A LA
APLICACIÓN RETROACTIVA DE CIERTAS NIIF

1. Introducción.....	75
2. Baja en cuentas de activos financieros y pasivos financieros.....	77
3. Contabilidad de cobertura.....	80
4. Excepciones referidas a las participaciones no controladoras sobre subsidiarias de la entidad que adopta por primera vez las NIIF	87
5. Clasificación y medición de activos financieros.....	90
6. Derivados implícitos.....	93
7. Préstamos del gobierno.....	98
8. Otras excepciones incluidas en las versiones de la NIIF 1 anteriores al Red Book 2013	102

CAPÍTULO IV
EXENCIONES VOLUNTARIAS REFERIDAS
A LOS ACTIVOS DE LARGO PLAZO

1. Introducción.....	107
2. Medición en la fecha de transición de una partida de Propiedades, Planta y Equipo (PP&E).....	110
3. Exención voluntaria de la NIIF 1 para medir una partida de PP&E en el ESFA	115

4. El uso de un costo atribuido para otros activos de largo plazo.....	138
5. Posibilidad de utilizar por analogía la exención voluntaria del costo atribuido para otras partidas en un ESFA.....	139
6. Otras consideraciones acerca del uso del costo atribuido al preparar un ESFA.....	139

CAPÍTULO V OTRAS EXENCIONES VOLUNTARIAS

1. Introducción.....	150
2. Reconocimiento de los pagos basados en acciones anteriores a la fecha de transición en el ESFA de una entidad que adopta por primera vez las NIIF.....	151
3. Exención referida a la aplicación de los requerimientos generales para contabilizar acuerdos de arrendamientos.....	155
4. Reconocimiento de las diferencias de conversión acumuladas en el patrimonio en la fecha de transición a las NIIF.....	159
5. Exención voluntaria referida a los instrumentos financieros compuestos.....	160
6. Designación de instrumentos financieros reconocidos previamente....	162
7. Impracticabilidad para aplicar el método del costo amortizado basado en el interés efectivo y los requerimientos de deterioro de activos financieros retroactivamente.....	163
8. Medición al valor razonable de activos financieros o pasivos financieros en el reconocimiento inicial.....	164
9. Pasivos por retiro de servicio incluidos en el costo de PP&E.....	165
10. Costos por préstamos.....	168
11. Exención voluntaria para los casos de “hiperinflación grave”.....	171
12. Exenciones voluntarias basadas en normas de transición de otras NIIF.....	172
13. Otras exenciones del Apéndice D.....	175

CAPÍTULO VI
EL PROBLEMA DE LA ADOPCIÓN DE LAS
NIIF EN GRUPOS ECONÓMICOS

1. Introducción.....	179
2. Las combinaciones de negocios en las NIIF	181
3. Alternativas del apéndice c (NIIF 1) para tratar las combinaciones de negocios pasadas.....	186
4. Preparación de un ESFAc: moneda de presentación del ESFAc versus moneda funcional de las entidades que integran el grupo.....	191
5. Consecuencias de la no aplicación retroactiva de la NIIF 3 a las combinaciones de negocios pasadas	194
6. Aplicación retroactiva de la NIIF 3 a una combinación de negocios pasada	204
7. Subsidiarias no consolidadas	205
8. Validez de las exenciones del apéndice c para el reconocimiento de participaciones en asociadas o negocios conjuntos preexistentes a la fecha de transición a las NIIF	208
9. Activos y pasivos de subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos	208

CAPÍTULO VII
LA ADMINISTRACIÓN DE LOS
AJUSTES DE TRANSICIÓN A LAS NIIF

1. Introducción.....	215
2. La transición a las NIIF y los ajustes resultantes.....	216
3. Administración contable de los ajustes.....	218

CAPÍTULO VIII
REVELACIONES REQUERIDAS PARA LOS PRIMEROS
ESTADOS FINANCIEROS DE ACUERDO CON LAS NIIF

1. Introducción.....	231
----------------------	-----

2. Presentación e información a revelar sobre la información comparativa.....	232
3. Información comparativa no preparada conforme a las NIIF y resúmenes de datos históricos.....	237
4. Explicación de la transición a las NIIF.....	239
5. Conciliaciones requeridas.....	239
6. Otra información requerida para explicar los efectos de la adopción de las NIIF.....	245
7. Ejemplo.....	247
8. Información financiera intermedia.....	251

Soluciones sugeridas: Planteos para poner a prueba sus conocimientos.....	259
---	-----