

IFRS para Pymes

International Financial Reporting Standard for Small and Medium sized Entities (IFRS for SMEs). **Estándar internacional de información financiera para entidades de tamaño pequeño y mediano (IFRS para PYMES)** [También conocido como Norma internacional de información financiera para entidades de tamaño pequeño y mediano (NIIF para PYMES)]

Entrega No. 18
10 de noviembre de 2009
Ediciones anteriores haga clic [aquí](#)

En esta edición:
PASIVOS Y PATRIMONIO
Alcance de la sección 22
Definiciones básicas
En la clasificación está la clave
Contabilización
Cambios a la práctica colombiana actual
Este e-mail

Alcance de la sección 22

La Sección 22 del *IFRS para PYMES* complementa las Secciones 11 y 12 relacionadas con instrumentos financieros.

De manera específica:

1. Establece los principios para la clasificación de los instrumentos financieros ya sea como **pasivos** o como **patrimonio**.
2. Aborda la contabilidad de los instrumentos de patrimonio emitidos a individuos y otras partes que actúan en su capacidad como inversionistas en instrumentos de patrimonio: **inversiones en instrumentos de patrimonio**.

Otros temas relacionados no son cubiertos por esta Sección y en consecuencia se debe hacer referencia directa a otras secciones de este Estándar, así:

- (a) **Pago basado-en-acciones**: transacciones en las cuales la entidad recibe (de empleados u otros vendedores que actúan en su capacidad como vendedores) bienes o servicios (incluye servicios de empleados) como consideración por sus instrumentos de patrimonio (incluye acciones u opciones de acciones): ver la Sección 26 *Pago-basado-en-acciones*

- (b) **Intereses en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos:** que se contabilicen de acuerdo con la Sección 9 *Estados financieros consolidados e independientes*, la Sección 14 *Inversiones en asociadas* o la Sección 15 *Intereses en negocios conjuntos*.
- (c) **Beneficios para empleados:** derechos y obligaciones que los empleadores tienen en los planes de beneficios para empleados: ver la Sección 28 *Beneficios para empleados*.
- (d) **Contratos (del adquiriente) para consideración contingente en la combinación de negocios:** ver la Sección 19 *Combinaciones de negocios y plusvalía*.
- (e) **Instrumentos financieros, contratos y obligaciones según transacciones de pago basado-en-acciones:** ver la Sección 26 *Pago basado-en-acciones*. Excepción a esto: acciones de tesorería compradas (aplica la Sección 22.3 – 22.6, ver abajo).

[Top](#)

Definiciones básicas

¿Qué es patrimonio?

Patrimonio [*equity*] es el interés residual en los activos de una entidad, luego de deducir todos sus pasivos.

Incluye las inversiones realizadas por los propietarios de la entidad más las adiciones a esas inversiones ganadas mediante las operaciones rentables y retenidas para uso en las operaciones de la entidad, menos las reducciones a las inversiones de los propietarios como resultado de las operaciones no-rentables y de las distribuciones a los propietarios.

¿Qué es pasivo?

Pasivo [*liability*] es la obligación presente de la entidad, que surge de eventos pasados, cuya liquidación se espera que resulte en la salida de recursos de la entidad que conlleven beneficios económicos.

[Top](#)

En la clasificación está la clave

¿Existen instrumentos de patrimonio que si bien satisfacen la definición de pasivo se clasifiquen como patrimonio porque representan el interés residual en los activos netos de la entidad?

La respuesta es claramente afirmativa y corresponde a una situación financiera que se tiene que reflejar en la contabilidad. Los principales son:

- (a) Instrumentos **vendibles** (= con opción de venta) [*puttable instruments*]: son los instrumentos que le dan al tenedor el derecho a venderle ese instrumento al emisor por efectivo u otro activo financiero o que automáticamente son redimidos o recomprados por el emisor en la ocurrencia de un evento futuro incierto o a la muerte o retiro del tenedor del instrumento. La Sección 22.4 enumera cinco condiciones que tales instrumentos deben cumplir para poder ser clasificados como instrumento de patrimonio.
- (b) Instrumentos, o componentes de instrumentos, que estén **subordinados** a todas las otras clases de instrumentos que se clasifiquen como patrimonio si le imponen a la entidad la obligación de venderle a otra parte la participación a pro rata de los activos netos de la entidad solamente en la liquidación.

Para las PYMES, estos tipos de instrumentos son bastante comunes como mecanismos de financiación no-bancaria, especialmente como capital de riesgo o capital semilla.

¿Existen instrumentos que se clasifican como pasivos más que como patrimonio?

Aquí la respuesta también es afirmativa e igualmente corresponde a una situación financiera que se tiene que reflejar en la contabilidad. La Sección 22 del *IFRS para PYMES* ofrece una lista de ejemplos de ellos:

- (a) Si en la liquidación la distribución de los activos netos está sujeta a una cantidad máxima (techo);
- (b) Instrumentos vendibles (= con opción de venta) si, cuando se ejerce la opción de venta, el tenedor recibe la participación a pro rata de los activos netos de la entidad (medidos de acuerdo con este IFRS). Sin embargo, como se vio arriba, si el tenedor tiene el derecho a una cantidad medida con alguna otra base (por ejemplo, PCGA locales), el instrumento se clasifica como pasivo.
- (c) Si obliga a la entidad a hacerle pagos al tenedor antes de la liquidación, tal como es el caso de los dividendos obligatorios.
- (d) El instrumento financiero vendible (= con opción de venta) se clasifica como patrimonio en los estados financieros de la subsidiaria se clasifica como pasivo en los estados financieros consolidados del grupo.
- (e) Las acciones preferenciales que proveen la redención obligatoria, por parte del emisor, por una cantidad fija o determinable a una fecha futura fija o determinable, o le da al tenedor el derecho de requerir que el emisor redima el instrumento en o después de una fecha particular por una cantidad fija o determinable.

Para las PYMES, estos tipos de instrumentos son bastante comunes como mecanismos de financiación no-bancaria, especialmente como capital de riesgo o capital semilla.

¿Qué ocurre con las acciones de los miembros en entidades co-operativas y con instrumentos similares?

Se les considera como patrimonio si cumplen las siguientes dos condiciones:

- (a) la entidad tiene el derecho incondicional de rechazar la redención de las acciones de los miembros; y
- (b) la redención está incondicionalmente prohibida por ley local, regulación o el estatuto que gobierna a la entidad.

Top

Contabilización

¿Cuáles son las principales situaciones que se enfrentan al contabilizar el pasivo y el patrimonio?

Se relacionan y explican brevemente en la siguiente tabla, dejando claro que el lector debe acudir a la Sección 22 del *IFRS para PYMES* a fin de conocer su tratamiento completo.

Emisión original de acciones o de otros instrumentos de patrimonio

- Se reconoce como patrimonio cuando: (a) la entidad emite esos instrumentos; y (b) otra parte está obligada a proveer efectivo u otros recursos a la entidad a cambio por los instrumentos.
 - Medición: al valor razonable del efectivo o de los otros recursos recibidos o por cobrar, neto de los costos directos de la emisión de los instrumentos de patrimonio.
Caso especial: se difiere el pago y el valor del dinero en el tiempo es material: la medición inicial se tiene que hacer sobre la base del valor presente.
-

-
- Contabilización de las transacciones con instrumentos de patrimonio: los costos de transacción se deducen del patrimonio, neto de cualquier beneficio relacionado con impuestos a los ingresos.
 - Presentación de los incrementos en el patrimonio que surgen de la emisión de acciones u otros instrumentos de patrimonio: en el estado de posición financiera, según sea determinado por las leyes aplicables.

**Venta de opciones,
derechos y garantías**

Aplican los mismos principios que para la emisión original de acciones u otros instrumentos similares (ver arriba).

Dividendos en acciones

- La capitalización o emisión de bonos de acciones (=dividendos en acciones) es la emisión de nuevas acciones a los accionistas en proporción a sus tenencias.
- La división de acciones es la división de las acciones existentes de la entidad en múltiples acciones.
- Estos dos casos, que son bastante comunes, no cambian el patrimonio de la entidad.
- La entidad tiene que reclasificar las cantidades dentro según sea requerido por las leyes aplicables.

**Deuda convertible o
instrumentos financieros
compuestos similares**

- En la emisión de deuda convertible o instrumentos financieros compuestos similares, que contienen tanto un componente pasivo como un componente patrimonio, la entidad tiene que asignar los resultados entre el componente pasivo y el componente patrimonio.
 - Para hacer la asignación, la entidad determina primero la cantidad del componente pasivo como el valor razonable de un pasivo similar que no tenga una característica de conversión o un componente de patrimonio asociado similar.
 - La entidad tiene que asignar la cantidad residual como componente de patrimonio.
 - Los costos de transacción se tienen que asignar entre el componente deuda y el componente patrimonio, haciéndolo con base en sus valores razonables relativos.
 - La entidad no puede revisar la asignación en un período subsiguiente.
 - En los períodos posteriores a cuando fueron emitidos los instrumentos, la entidad tiene que reconocer sistemáticamente cualquier diferencia entre el componente pasivo y la cantidad principal pagable en la maduración,
-

como gasto adicional por intereses, usando el método del interés efectivo. El Apéndice a esta sección ilustra la contabilidad del emisor para la deuda convertible.

Acciones de tesorería

- Acciones de tesorería (= acciones propias en cartera) son los instrumentos de patrimonio de una entidad que han sido emitidos y subsiguientemente readquiridos por la entidad.
 - La entidad tiene que deducir del patrimonio el valor razonable de la consideración dada por las acciones de tesorería.
 - La entidad no puede reconocer, en utilidad o pérdida, ganancia o pérdida en la compra, venta, emisión o cancelación de las acciones de tesorería.
-

Distribuciones a los propietarios

- La entidad tiene que reducir el patrimonio por la cantidad de las distribuciones hechas a sus propietarios (= los tenedores de sus instrumentos de patrimonio), neto de cualesquiera beneficios por impuestos a los ingresos relacionados.
 - Cuando en lugar de efectivo se distribuyan activos que no sean efectivo, la obligación de la distribución la contabiliza como pasivo medido al valor razonable de los activos a ser distribuidos.
-

Interés no-controlante y transacciones en acciones de la subsidiaria consolidada

- En los estados financieros consolidados, el interés no-controlante en los activos netos de la subsidiaria se incluye en el patrimonio.
 - La entidad tiene que tratar los cambios en el interés controlante que la matriz tiene en la subsidiaria y que no resultan en pérdida de control, como transacciones con los tenedores del patrimonio en su capacidad como tenedores del patrimonio.
 - De acuerdo con ello, el valor en libros del interés no-controlante se tiene que ajustar para reflejar el cambio en el interés que la matriz tiene en los activos netos de la subsidiaria.
 - Cualquier diferencia entre la cantidad por la cual se ajuste el interés no-controlante y el valor razonable de la consideración pagada o recibida, si la hay, se tiene que reconocer directamente en patrimonio y se tiene que atribuir a los tenedores del patrimonio de la matriz.
 - La entidad no puede reconocer ganancia o pérdida en esos cambios.
 - Como resultado de tales transacciones la entidad no puede reconocer ningún cambio en los valores en libros de los activos (incluyendo la plusvalía) o de los pasivos.
-

[Top](#)

Cambios a la práctica colombiana actual

Con relación a la contabilización del patrimonio es interesante la referencia que se hace a las leyes y regulaciones locales, así como a las determinaciones concretas de los estatutos. Ello significa que se tiene que contabilizar el 'contrato societario', esto es, el contrato que regula las relaciones de la propiedad, con el respaldo que da el reconocimiento al amparo de la ley.

En lo que tiene que ver con los pasivos, se privilegia el contrato asociado a los mismos, esto es, el instrumento (financiero) que se emplea. En consecuencia, se hace necesario contabilizar tal contrato.

Como ocurre en todo el mundo, las principales dificultades surgen con los contratos que generan opciones o subordinaciones, en los cuales no es tan sencillo diferenciar entre pasivo y patrimonio.

La insistencia está en la contabilización de la relación contractual, basada en una interpretación financiera del contrato y no tanto en las formalidades derivadas de las expresiones legales utilizadas. Ciertamente, un aspecto donde el aprendizaje no será sencillo.

[Top](#)

Este e-mail

- ▶ Semanalmente le estaremos enviando resúmenes y análisis del *IFRS para PYMES*
- ▶ Usted también puede enviar sus comentarios y hacer las preguntas que considere convenientes
- ▶ Puede re-enviarlo a sus clientes, amigos y relacionados
- ▶ Los números anteriores de este boletín puede encontrarlos [aquí](#)
- ▶ Para mayor información comuníquese con **Samuel Alberto Mantilla**, asesor de investigación contable.

Cordialmente,

Samuel Alberto Mantilla B.
Asesor de investigación contable
smantilla@deloitte.com

[Home](#) | [Security](#) | [Legal](#) | [Privacy](#)

Cra. 7 N° 74 -09
Bogotá
Colombia

© 2009 Deloitte Touche Tohmatsu.

Deloitte refers to one or more Deloitte Touche Tohmatsu, a Swiss Verein, and its network of member firms, each of which is a legally separate and independent entity. Please see www.deloitte.com/about for a detailed description of the legal structure of Deloitte Touche Tohmatsu and its member firms.

 [Deloitte RSS feeds](#)

[Unsubscribe](#)