

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. 20
24 de noviembre 2009
Ediciones anteriores haga clic [aquí](#)

En esta edición:
TEMAS VARIOS I
Subvenciones gubernamentales
Costos por préstamos
Pago basado-en-acciones
Deterioro del valor de los activos
Este e-mail

Subvenciones gubernamentales

¿Qué son las subvenciones gubernamentales?

Es la ayuda, dada por el gobierno, en la forma de una transferencia de recursos para la entidad, a cambio por el cumplimiento pasado o futuro de condiciones especificadas relacionadas con las actividades de operación de la entidad.

¿Qué ocurre si no hay transferencia de recursos?

Los gobiernos normalmente dan otros tipos de ayudas, diferentes a las subvenciones. Entre esas otras ayudas se destacan: (1) las ayudas a las cuales no es razonablemente posible darles un valor; y (2) las transacciones con el gobierno, que no se pueden distinguir de las transacciones comerciales normales de la entidad. Los casos principales de ello se refieren principalmente a beneficios tributarios, asistencia técnica o de mercadeo, provisión de garantías y préstamos a tasas de interés iguales a cero ('se dan para un sector de la economía y no a una entidad en particular'). Estas otras ayudas no se contabilizan, solamente se revelan si es posible identificar su impacto para la entidad.

¿Cuándo la entidad tiene que reconocer la subvención gubernamental?

La Sección 24 del *IFRS para PYMES* señala los siguientes criterios:

- (a) La subvención no le impone a quien la recibe condiciones de desempeño futuras especificadas: se reconoce en ingresos cuando los resultados de la subvención se convierten en cobrables.
- (b) La subvención le impone a quien la recibe condiciones de desempeño futuras especificadas: se reconoce en ingresos solamente cuando se satisfacen las condiciones de desempeño ('antes de ello no son cobrables').
- (c) Las subvenciones recibidas antes de satisfacer el criterio para el reconocimiento de los ingresos ordinarios: se reconocen como pasivo.

¿Cómo se miden las subvenciones gubernamentales?

Se miden al valor del activo recibido o por cobrar.

¿Qué revelaciones se requiere hacer en relación con las subvenciones gubernamentales?

La entidad tiene que revelar lo siguiente:

- (a) la naturaleza y las cantidades de las subvenciones gubernamentales reconocidas en los estados financieros;
- (b) las condiciones no-satisfechas y las otras contingencias vinculadas a las subvenciones gubernamentales que no hayan sido reconocidas como ingresos;
- (c) un indicativo de las otras formas de asistencia gubernamental de las cuales la entidad se haya beneficiado de manera directa.

Top

Costos por préstamos

¿Qué son costos por préstamos?

Los costos por préstamos, o costos de endeudamiento, son los intereses y los otros costos en los cuales la entidad incurre en vinculación con el préstamo de fondos.

¿Cuáles costos por préstamos se incluyen y cómo se calculan?

La Sección 25 del *IFRS para PYMES* permite que se reconozcan los siguientes costos por préstamos:

- (a) gastos por intereses: calculados usando el método del interés efectivo (que se describe en la Sección 11 *Instrumentos financieros básicos*).
- (b) cargos financieros con relación a arrendamientos financieros: reconocidos de acuerdo con la Sección 20 *Arrendamientos*.
- (c) diferencias de cambio que surjan de los préstamos en moneda extranjera: en la extensión en que se consideren un ajuste a los costos por intereses.

¿Cómo se reconocen los costos por préstamos?

Todos los costos por préstamos se reconocen como gasto en la utilidad o pérdida del período en el que se incurren.

¿Por qué no se pueden capitalizar los costos por préstamos?

El IAS 23 *Costos por préstamos* requiere que los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la

adquisición, construcción o producción de un activo que califique sean capitalizados como parte del costo del activo. Por razones de costo-beneficio, el *IFRS para PYMES* requiere que tales costos sean llevados al gasto. Debe recordarse que como no aplica el hacer referencia a los *IFRS plenos*, las PYMES siempre tienen que llevarlos al gasto.

¿Qué revelaciones se deben hacer en relación con los costos por préstamos?

Solamente se tienen que hacer las siguientes revelaciones:

- (a) en el estado de ingresos comprensivos (= estado de resultado integral), tiene que presentarse como elemento de línea los costos financieros (Cfr. Sección 5.5(b)).
- (b) los ingresos totales por intereses y los gastos totales por intereses (calculados usando el método de interés efectivo), para los activos financieros y los activos financieros que no se midan a valor razonable a través de utilidad o pérdida (Cfr. Sección 11.48(b)).

Top

Pago basado-en-acciones

¿Qué es una transacción de pago basado-en-acciones?

Es la transacción en la cual la entidad recibe bienes o servicios (incluye servicios de empleados) como consideración por instrumentos de patrimonio de la entidad (incluye acciones u opciones de acciones), o adquiere bienes o servicios mediante el incurrir en pasivos con el proveedor de esos bienes o servicios por cantidades que se basen en el precio de las acciones de la entidad o de otros instrumentos de patrimonio de la entidad.

¿Cuáles son los principales tipos de transacciones de pago basado-en-acciones?

Hay tres, dependiendo de si el pago se liquida en patrimonio, si el pago se liquida en efectivo, o si hay la opción de escoger el tipo de pago.

¿Cuáles son las transacciones de pago basado-en-acciones liquidadas en patrimonio?

Son las transacciones en las cuales la entidad adquiere bienes o servicios como consideración por instrumentos de patrimonio de la entidad (incluye acciones y opciones de acciones).

¿Cuáles son las transacciones de pago basado-en-acciones liquidadas en efectivo?

Son las transacciones en las cuales la entidad adquiere bienes o servicios mediante el incurrir en pasivos con el proveedor de esos bienes o servicios por cantidades que se basen en el precio (o valor) de las acciones de la entidad o de otros instrumentos de patrimonio de la entidad. Incluyen los derechos de apreciación de las acciones, por ejemplo, como parte de un paquete de remuneración, con base en el incremento del precio de la acción, con la posibilidad de redimir las o no antes del vencimiento, con redención voluntaria u obligatoria, etc.

¿Cuándo existe opción de escoger la forma del pago?

Ello se da en el caso de las transacciones en las cuales el acuerdo provee ya sea a la entidad o al proveedor de esos bienes o servicios con la posibilidad de escoger si la entidad liquida la transacción en efectivo (o en otros activos) o mediante la emisión de instrumentos de patrimonio.

¿Cómo se realiza el reconocimiento?

Existen diferentes alternativas para el reconocimiento de los bienes o servicios recibidos o adquiridos:

1. Cuando obtiene los bienes o recibe los servicios:

- (a) Si la transacción se liquida en patrimonio, se reconoce el incremento en el patrimonio. Si se liquida en efectivo, se reconoce el pasivo.
- (b) Si los bienes o servicios recibidos o adquiridos no califican para el reconocimiento como activos: la entidad los tiene que reconocer siempre como gasto.

2. Cuando existen condiciones para la consolidación de la concesión:

- (a) Si consolida inmediatamente: el empleado no está requerido a completar un período especificado de servicio antes de tener derecho incondicional: se realiza el correspondiente incremento en el patrimonio o en el pasivo.
- (b) Si consolida solo después de un período especificado de servicio: cuando se presten tales servicios.

¿Qué principios aplican para la medición?

Como hay variedad de alternativas de reconocimiento, también hay variedad de alternativas para la medición, las cuales se resumen en la siguiente tabla:

Transacciones de pago basado-en-acciones liquidado-en-patrimonio

Principio de medición	<ul style="list-style-type: none">• Los bienes o servicios recibidos, así como el correspondiente incremento en el patrimonio, se miden al valor razonable de los bienes o servicios recibidos, a menos que el valor razonable no se pueda estimar confiablemente.• Si no se puede estimar confiablemente el valor razonable: por referencia a los instrumentos de patrimonio otorgados (Este es el caso que típicamente aplica a las transacciones con empleados y otros que prestan servicios similares).
Transacciones con empleados (incluye otros que prestan servicios similares)	<ul style="list-style-type: none">• Transacciones con empleados: el valor razonable de los instrumentos de patrimonio se tiene que medir a la fecha del otorgamiento.• Transacciones con partes diferentes a empleados: la fecha de medición es la fecha cuando la entidad obtiene los bienes o la contraparte presta el servicio.

Si hay condiciones

- La medición se realiza cuando se cumplen las condiciones.

Acciones

El valor razonable de las acciones (y de los bienes o servicios relacionados recibidos) se mide usando la siguiente jerarquía de tres niveles:

- (a) Si está disponible el precio de mercado observable para los instrumentos de patrimonio otorgados: se usa ese precio.
- (b) Si no está disponible el precio de mercado observable, se miden usando datos de mercado observables específicos-de-la-entidad: (i) transacción reciente en los precios de las acciones de la entidad, o (ii) valuación razonable independiente reciente de la entidad o de sus activos principales.
- (c) Si no está disponible el precio de mercado observable y es impracticable obtener una medición confiable según (b), se realiza una medición indirecta usando un método de valuación que use datos de mercado en la mayor extensión posible.

Opciones de acciones y derechos de apreciación de acciones liquidados-en-patrimonio

La entidad tiene que medir el valor razonable de las opciones de acciones y de los derechos de apreciación de acciones liquidados-en-patrimonio (así como los bienes o servicios relacionados recibidos) usando la jerarquía de tres niveles arriba mencionada.

Modificaciones a los términos y condiciones sobre los cuales fueron otorgados los instrumentos de patrimonio

Si la entidad los modifica de una manera que sea benéfica para el empleado, cuando contabilice la transacción la entidad tiene que tener en cuenta la modificación. La Sección 26.12 explica el procedimiento.

Cancelaciones y liquidaciones

La entidad tiene que contabilizar la cancelación o liquidación como una aceleración de la consolidación de la concesión y por consiguiente tiene que reconocer inmediatamente la cantidad que de otra manera habría sido reconocida por los servicios recibidos durante el período restante de consolidación de la concesión.

Otros tipos de transacciones de pago basado-en-acciones

**Transacciones de pago
basado-en-acciones
liquidado-en-efectivo**

- La entidad tiene que medir los bienes y servicios adquiridos y el pasivo incurrido, **al valor razonable del pasivo**.
- Hasta tanto se liquide el pasivo, en cada fecha de presentación de reportes y a la fecha de liquidación la entidad tiene que volver a medir el valor razonable del pasivo, con los cambios reconocidos en utilidad o pérdida del período.

**Transacciones de pago
basado-en-acciones con
alternativas de efectivo**

La entidad contabiliza la transacción como una transacción de pago basado-en-acciones liquidado-en-efectivo, a menos que:

- (a) la entidad tenga la práctica pasada de liquidar mediante la emisión de instrumentos de patrimonio; o
- (b) la opción no tenga sustancia comercial.

En los casos (a) y (b) la entidad contabiliza la transacción como liquidada-en-patrimonio.

Planes de grupo

Si el pago basado-en-acciones es otorgado por la entidad matriz a los empleados de una o más subsidiarias del grupo, y la matriz presenta estados financieros consolidados usando ya sea el *IFRS para PYMES* o los *IFRS plenos*, a tales subsidiarias se les permite reconocer y medir el gasto correspondiente al pago basado-en-acciones (y la relacionada contribución de capital realizada por la matriz) haciéndolo con base en la asignación razonable del gasto reconocido por el grupo.

**Planes que el gobierno hace
obligatorios**

- Se consideran como transacciones de pago basado-en-acciones liquidado-en-patrimonio.
- La entidad tiene que medir los bienes o servicios no-identificables recibidos (o a ser recibidos), como la diferencia entre el valor razonable del pago basado-en-acciones y el valor razonable de cualesquiera bienes o servicios identificables recibidos (o a ser recibidos) medidos a la fecha del otorgamiento.

¿Cuáles revelaciones aplican en relación con las transacciones de pago basado-en-acciones?

La entidad tiene que revelar:

- (a) la descripción de cada tipo de acuerdo de pago basado-en-acciones que existió en cualquier momento

durante el período, incluyendo los términos y condiciones de cada acuerdo, tales como requerimientos de consolidación de la concesión, el término máximo de las opciones otorgadas, y el método de liquidación (eg. en efectivo o en patrimonio). Esta información puede ser en el agregado cuando la entidad tenga tipos sustancialmente similares de acuerdos.

- (b) el número y el promedio ponderado del precio de ejercicio de las opciones de acciones para cada uno de los siguientes grupos: (i) pendientes al inicio del período; (ii) otorgadas durante el período; (iii) perdidas durante el período; (iv) ejercidas durante el período; (v) expiradas durante el período; (vi) pendientes al final del período; y (vii) ejercibles al final del período.
- (c) Otras revelaciones específicas (que señala la Sección 26.19 – 26.23) en relación principalmente con las mediciones realizadas.

[Top](#)

Deterioro del valor de los activos

¿Qué es deterioro del valor de los activos?

Da lugar a una pérdida por deterioro y ocurre cuando el valor en libros del activo excede su cantidad recuperable.

¿Dónde se encuentran las orientaciones que el IFRS para PYMES da para el reconocimiento y la medición de las pérdidas por deterioro?

Al igual que como ocurre con muchos otros temas, está distribuida a través de todo el Estándar, tal y como lo muestra la siguiente tabla:

Referencia general

Sección 27 *Deterioro del valor de los activos*. Es la que se explica en esta sección del e-mail.

Referencias específicas

- **Activos tributarios diferidos:** aplica la Sección 29 *Impuestos a los ingresos*.
 - **Activos que surgen de beneficios para empleados:** aplica la Sección 28, *Beneficios para empleados*.
 - **Activos financieros:** según la sección que los cubre aplica la Sección 11 *Instrumentos financieros básicos*, la Sección 12 *Otros problemas relacionados con los instrumentos financieros* o el IAS 39 *Instrumentos financieros: reconocimiento y medición* (que empieza a ser reemplazado por el IFRS 9).
 - **Propiedad para inventario medida a valor razonable:** aplica la Sección 16 *Propiedad para inversión*.
 - **Activos biológicos relacionados con la actividad agrícola**
-

medidos a valor razonable menos los costos estimados de venta: aplica la Sección 34 *Actividades especializadas*.

¿Cuáles son los principales tipos de deterioro del valor de los activos a los cuales se refiere la Sección 27?

La Sección 27 se refiere de manera expresa a dos tipos de deterioro del valor de los activos: los activos que son inventarios y los activos que no son inventarios. Cada uno de ellos es resumido en las siguientes dos tablas.

Deterioro del valor de los inventarios

Precio de venta menos costo para completar y vender

- En cada fecha de presentación de reportes la entidad tiene que valorar si cualesquiera inventarios están deteriorados.
- *¿Cómo se hace la valoración?* Comparando el valor en libros de cada elemento (o grupo) de inventarios, con su precio de venta menos el costo para completar y vender.
- *¿Qué se hace si hay deterioro?* La entidad tiene que reducir el valor en libros del inventario hasta su precio de venta menos el costo para completar y vender.
- La reducción es una pérdida por deterioro y se reconoce inmediatamente en utilidad o pérdida.

Reversa del deterioro

- Ocurre cuando ya no hay evidencia de deterioro o cuando se incrementa el precio de venta menos el costo para completar y vender.
 - La cantidad reversa la cantidad de la pérdida por deterioro, pero la reversa está limitada a la cantidad de la pérdida por deterioro original.
-

Deterioro del valor de activos que no son inventario

Principio general

- Sí, y sólo si, la cantidad recuperable del activo es menor que su valor en libros, la entidad tiene que reducir el valor en libros del activo
-

hasta su cantidad recuperable.

- Esta reducción es una pérdida por deterioro que la entidad tiene que reconocer inmediatamente en utilidad o pérdida.

Indicadores de deterioro

- Se evalúan en cada fecha de presentación de reportes.
- Si existen tales indicadores, la entidad tiene que estimar la cantidad recuperable del activo.
- Si no hay indicador de deterioro, no es necesario estimar la cantidad recuperable.
- Los indicadores pueden provenir de fuentes externas o de fuentes internas de información. La Sección 27 del *IFRS para PYMES* ofrece ejemplos de ellos.
- Si hay un indicador de que el activo puede estar deteriorado, esto puede señalar que la entidad debe revisar:
 - (a) la vida útil restante;
 - (b) el método de depreciación (amortización); o
 - (c) el valor residual

Medición de la cantidad recuperable

- La cantidad recuperable del activo (o de la unidad generadora de efectivo) es el más alto entre: (a) su valor razonable menos los costos de venta; y (b) su valor en uso.
- No siempre es necesario determinar (a) y (b) anteriores. Si una de ellas excede el valor en libros, el activo no está deteriorado.
- Si no hay razón para considerar que (b) anterior excede materialmente a (a) anterior, el valor razonable menos los costos de venta normalmente se considera es la cantidad recuperable.

Valor razonable menos los costos de venta

- Es la cantidad obtenible de la venta del activo en una transacción en condiciones iguales entre partes conocedoras y dispuestas, menos el costo de la disposición.
- La mejor evidencia es el precio en un mercado activo.
- Si no hay mercado activo, se basa en la mejor información disponible para reflejar la transacción de mercado.

Valor en uso

- Es el valor presente de los flujos de efectivo que se espera derivar del activo.
-

- Su cálculo implica los siguientes pasos:
 - (a) estimación de las entradas y salidas de efectivo futuras a ser derivadas del uso continuo del activo y de su disposición última; y
 - (b) aplicación de la tasa de descuento que sea apropiada para esos flujos de efectivo futuros.
 - La Sección 27.15 – 27.20 ofrece orientación específica sobre el cálculo del valor en uso.
-

Reconocimiento y medición de la pérdida por deterioro para la unidad generadora de efectivo

- Para la unidad generadora de efectivo se tiene que reconocer pérdida por deterioro sí, y solamente sí, la cantidad recuperable de la unidad es menor que el valor en libros de la unidad.
 - La pérdida por deterioro se tiene que asignar para reducir cualquier plusvalía asignada a los activos de la unidad, haciéndolo en el siguiente orden:
 - (a) primero, para reducir el valor en libros de cualquier plusvalía asignada a la unidad generadora de efectivo, y
 - (b) luego, a los otros activos de la unidad, haciéndolo a pro rata con base en el valor en libros de cada activo de la unidad generadora de efectivo.
 - No se puede reducir el valor en libros de cualquier activo de la unidad generadora de efectivo cuando sea más alto que:
 - (a) su valor razonable menos los costos de venta (si es determinable);
 - (b) su valor en uso (si es determinable); y
 - (c) cero.
-

¿Por qué hay requerimientos adicionales para la plusvalía?

La plusvalía, por sí misma, no se puede vender. Tampoco genera flujos de efectivo para la entidad que sean independientes de los flujos de efectivo de los otros activos. Como consecuencia, el valor razonable de la plusvalía no se puede medir de manera directa. Por lo tanto, el valor razonable de la plusvalía se tiene que derivar de la medición del valor razonable de la unidad (o unidades) generadora de efectivo de la cual la plusvalía haga parte. La Sección 27.24 – 27.31 revisa los distintos aspectos relacionados con la plusvalía, así como los requerimientos adicionales que en cada caso se hacen para el reconocimiento y la medición del deterioro del valor de la plusvalía.

¿Qué revelaciones deben hacerse en relación con el deterioro del valor de los activos?

Básicamente son dos:

- (a) la cantidad de las pérdidas por deterioro reconocidas en utilidad o pérdida durante el período y el(os)

- elemento(s) de línea en el estado de ingresos comprensivos (y en el estado de ingresos, si se presenta) en el cual se incluyen esas pérdidas por deterioro;
- (b) la cantidad de las reversas de las pérdidas por deterioro reconocidas en utilidad o pérdida durante el período y el(os) elemento(s) de línea en el estado de ingresos comprensivos (y en el estado de ingresos, si se presenta) en el cual se reversan esas pérdidas por deterioro.

¿Para cuáles clases de activos debe revelarse de manera específica el deterioro de su valor?

Para las siguientes clases: (a) inventarios; (b) propiedad, planta y equipo (incluyendo la propiedad para inversión contabilizada por el método del costo); (c) plusvalía; (d) activos intangibles diferentes a la plusvalía; (e) inversiones en asociadas; (f) inversiones en negocios conjuntos.

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](#)