

# Reflexiones sobre las principales modificaciones a la NIIF para las Pymes

## Entrevista a Luis A. Chávez (Ecuador)

Es ingeniero en Ciencias Empresariales, con especializaciones en Finanzas y en Gestión Empresarial por la Universidad de Especialidades Espíritu Santo. Se ha certificado en el Taller Internacional de NIIF para las Pymes, organizado por el Banco Mundial y la Fundación IFRS de Londres. Además, cuenta con un Diplomado Internacional en NIIF Completas por el Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey. De igual modo, ha recibido certificaciones en NIIF



Completas por la Association of Chartered Certified Accountants (ACCA) de Reino Unido, y en NIIF para las Pymes por el Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW). Ha desarrollado posgrados en NIIF por la Espol. Es miembro del SMEIG - Grupo Asesor del IASB. Asimismo, ha sido implementador y formador en NIIF Completas y NIIF para las Pymes. Actualmente, se desempeña como experto y capacitador en NIIF del Servicio de Rentas Internas del Ecuador (SRI) y como asesor en NIIF de la Dirección Ejecutiva de Ingresos (DEI) del Gobierno de Honduras.

## Entrevistadores:

### Luz Gonzales Cervan

Estudiante del octavo ciclo de la Facultad de Ciencias Contables de la Pontificia Universidad Católica del Perú, miembro del Centro Federado de la Facultad de Ciencias Contables, miembro del área de NIIF de la Revista Lidera

### Flor de María Olivera Navarro

Estudiante del décimo ciclo de la Facultad de Ciencias Contables de la Pontificia Universidad Católica del Perú, coordinadora del área de NIIF de la Revista Lidera

### Rocío Salazar Prado

Estudiante del noveno ciclo de la Facultad de Ciencias Contables de la Pontificia Universidad Católica del Perú, miembro del área de NIIF de la Revista Lidera

En el marco de la realización del II Simposio Lidera, organizado por los miembros de la Revista Lidera y la Facultad de Ciencias Contables, los miembros del área de NIIF realizaron la entrevista al ingeniero Luis A. Chávez sobre el rol del SMEIG en la revisión integral

de la NIIF para Pymes, principales modificaciones de la NIIF para las Pymes y las NIIF completas, y un breve análisis del impacto de aplicación de la NIIF 15 en las empresas ecuatorianas.

**Muy buenas tardes, en primer lugar, queríamos agradecerle por su colaboración con la Revista Lidera, puesto que su conocimiento y su vasta experiencia profesional nos ayudará a comprender sobre la tarea que cumple el SMEIG en la revisión de la NIIF para las Pymes, así como las principales modificaciones de esta norma y otros tópicos relacionados con las modificaciones de las NIIF completas sobre las que el IASB se ha pronunciado. A continuación, se detallan las siguientes interrogantes a tratar.**

## ¿Cuál es la principal responsabilidad del SMEIG<sup>1</sup> y el alcance de su trabajo frente al IASB?

El Grupo de Implementación de Pequeñas y Medianas Entidades (Pymes), denominado SMEIG por sus siglas en inglés, fue creado con el objetivo de promover y supervisar la aplicación de la NIIF<sup>2</sup> para las Pymes en la región. También, se conformó con el propósito de absolver ciertas preguntas que pueden surgir por parte de los preparadores o usuarios de la información financiera bajo este nuevo estándar, y poder ayudar a que se faciliten procesos de implementación. Además, se debe anotar que el grupo trabaja en conjunto, a manera de asesoría hacia los miembros Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad y el staff –el personal técnico del IASB– en los procesos de revisión integral de la NIIF para las Pymes.

El jueves 21 de mayo se emitieron las enmiendas finales del proceso de revisión integral de las NIIF para las Pymes, que originalmente fue emitida en el año 2009. Ello ha sido producto de todo un proceso de análisis dirigido mediante correo electrónico a través de documentos de agenda que prepara el personal técnico del Consejo. Este proceso de revisión integral se ha focalizado en aspectos puntuales, que pueden responder a preocupaciones por parte de los preparadores o usuarios, así como ciertos cambios propuestos por parte de los encuestados para mejorar la aplicación de la norma, como resultado del proceso de consulta pública del Proyecto de Norma que se emitió en 2012.

<sup>1</sup> SMEIG es el Grupo Asesor del IASB. Su misión es apoyar la adopción internacional de la NIIF para pequeñas y medianas entidades (NIIF para las Pymes) y para supervisar su implementación. Una de las responsabilidades clave del SMEIG es proporcionar recomendaciones al IASB a lo largo de toda la revisión integral de la NIIF para las Pymes.

<sup>2</sup> "NIIF" corresponde a las siglas Normas Internacionales de Información Financiera. NIIF son las normas contables emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB, por sus siglas en inglés) con el propósito de uniformizar la aplicación de normas contables en el mundo, de manera que sean globalmente aceptadas, comprensibles y de alta calidad.

En la medida en que el grupo es muy diverso – compuesto por socios de firmas, personal de la academia, organismos de control del sector público, otros emisores de normas–, la interacción de sus miembros tiene como objetivo brindarle al Consejo una visión más amplia que la que podría tener como un emisor de normas. Cabe indicar que la participación en el Grupo de Implementación para Pymes es voluntaria, no remunerada. Creo que es un compromiso bastante grande y apasionante para las personas vinculadas en la aplicación de las NIIF.

**Tenemos conocimiento de su participación como miembro del Grupo para la implementación de la NIIF para Pymes. Nos gustaría saber más sobre el análisis que realiza el personal técnico del IASB, conocido como “staff”.**

Realmente, es sorprendente. El personal técnico, desde mi perspectiva y experiencia de trabajo en equipo con ellos, es quien diseña, estructura y redacta los temas de la norma como tal. Asimismo, labora de una manera bastante consecuente con el proyecto. El staff es muy ordenado con los plazos y el trabajo requerido al SMEIG es muy claro.

*“... una norma debe estar enfocada en satisfacer las necesidades de los usuarios de la información financiera de este tipo de empresas...”*

**Con respecto a las modificaciones a la NIIF para Pymes y partiendo de una reseña histórica del año 2009, ¿cuáles han sido las principales propuestas que recibió el IASB al Proyecto de Norma (Exposure Draft - ED)?**

En primer lugar, en 2012, hubo una petición de información (request for information), luego de que se emitiera la norma en 2009. En aquel entonces, el SMEIG junto con el personal técnico trabajaron para ir recopilando y analizando todo el feedback obtenido. Producto de ello, surgió el Proyecto de Norma de la NIIF para las Pymes emitido por el IASB, que incluso ha sido traducido al castellano y está disponible en la página del Consejo ([www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)).

El Proyecto de Norma contenía una serie de modificaciones limitadas; luego de un proceso de consulta pública y de la elaboración de un informe de recomendaciones del SMEIG para el IASB, muchas de ellas finalmente terminaron formando parte de la actual norma enmendada.

Entre los cambios principales, se encuentran los siguientes:

- La alineación de la Sección 29 sobre el impuesto a las ganancias (en términos de Perú y Ecuador, corresponde a lo que sería denominado impuesto a la renta), que se alinea principalmente con la NIC12<sup>3</sup>. Este es uno de los cambios significativos, porque elimina ciertas consideraciones que tenía la NIIF para las Pymes original, como, por ejemplo, un método basado en ocho pasos para calcular los impuestos diferidos. Este aspecto no estaba contemplado en la NIC12; sin embargo, sí estaba

considerado –de forma bastante didáctica– en la NIIF para las Pymes. No obstante, todo ese contenido se eliminó. También, se ha cambiado el hecho de que la NIIF para las Pymes original proponía que la base fiscal de un activo se debía medir en función de las consecuencias fiscales que tiene un activo mediante su venta únicamente. En cambio, la NIC12, en la estimación de la base fiscal, hace referencia a las consecuencias fiscales por la forma de recuperación esperada del activo (y sabemos que un activo puede recuperarse mediante el uso o su venta). Entonces, todo lo que contenía la NIIF para las Pymes se basaba en un antiguo proyecto de norma de la NIC 12 que nunca se aprobó (y es una de las problemáticas actuales del Consejo, el hecho de que quiere mejorar la NIC 12). El problema fue que la Sección 29 de la NIIF para las Pymes que se emitió en 2009 se basó en ese borrador que nunca se concluyó. La modificación de 2015 de la NIIF para las Pymes, justamente, incorpora todos los principios que hasta el momento tiene vigentes la NIC 12 (ignorando los contenidos de los borradores).

- Otro de los cambios importantes es el permitir que las pymes apliquen el modelo de revaluación como modelo de medición posterior de las propiedades, planta y equipo. Este no estuvo contemplado en la versión original de la NIIF para las Pymes, realmente. Desde mi punto de vista, no considero que este cambio sea muy importante, aunque se considere como un cambio significativo (quizás sí, para otras regiones del mundo). En mi experiencia, he podido apreciar que las entidades que aplican las NIIF completas, en su mayoría, no escogen dicho modelo. Ello responde a que este método no solo implica tener recursos económicos para poder costear todo lo que involucra revaluar toda una línea o una clase completa de propiedades, planta y equipo, sino que también supone tener ciertos controles a nivel de la forma de registro, porque –en términos operativos– en revaluación, uno debe escoger entre revaluar los costos eliminando la depreciación acumulada contra el costo histórico, o reexpresar proporcionalmente el costo y la depreciación acumulada, por ejemplo. Además, otra problemática se relaciona con el manejo del superávit de revaluación, que se puede transferir totalmente hacia los resultados acumulados en la disposición del activo, o de manera paulatina a medida que se deprecia. A partir de ello, se observa que ese modelo es bastante complejo no solo en los costos, sino en la operatividad contable. Por este motivo, no es un modelo que las pymes naturalmente quieran aplicar (al menos, a partir de lo observado en Latinoamérica); incluso, el Consejo no apoyó esa decisión originalmente. Fue en la fase final que se aprobó y, debido a esto, la NIIF para las Pymes contiene ahora una nueva partida de ORI<sup>4</sup>.
- Otra enmienda fuerte fue la incorporación de párrafos de la NIIF 6<sup>5</sup> en la sección 34 de actividades especiales. Prácticamente, hasta antes, la NIIF para las Pymes no hacía referencia explícita a guías contables o principios para las industrias extractivas; ahora, se incorpora bastante contenido de la NIIF 6 en dicha sección.

4 “ORI” son las siglas de “otros resultados integrales”.

5 La NIIF 6 aborda la a exploración y evaluación de recursos minerales.

3 La NIC 12 aborda el impuesto a las ganancias (NIIF completas).

Si bien hay otros cambios, corresponden a aclaraciones y lineamientos menores. Los tres cambios expresados anteriormente son los que se consideran de mayor significancia como producto del proceso de revisión integral de la NIIF para las Pymes.

*“El mundo de los negocios es tan cambiante, va evolucionando, por lo que ya ciertas situaciones –que no eran tan tradicionales– eran difíciles de interpretar y contabilizar con la NIC 18”*

**¿Qué recomendaciones realizó el staff en cuanto a la exención de costo o esfuerzo desproporcionado referido a la sección 29, impuesto a las ganancias?**

El proceso de la revisión integral de las NIIF para las Pymes podría plantearse de la siguiente forma. Producto de la petición de información que en su momento se hizo, el Consejo lanzó un Proyecto de Norma, un Exposure Draft, sobre el cual se recibe retroalimentación. En paralelo, el personal técnico (el staff) recopiló la retroalimentación, trabajó ciertas mejoras que se podrían realizar y, una vez dado ese proceso, intervino el Grupo de Implementación para Pymes (SMEIG). En el Proyecto de Norma, ninguna exención de “costo o esfuerzo desproporcionado” fue propuesta a todos o varios de los requerimientos de la Sección 29, tan solo una exención fue propuesta para la compensación de activos y pasivos por impuestos a las ganancias (debido a los requerimientos un tanto complejos de la NIC 12 para este tema). En el proceso de consulta pública, muchos usuarios o preparadores de estados financieros bajo la NIIF para Pymes manifestaron que era complejo aplicar o entender la sección 29, y que la redacción de la exención propuesta no era clara.

Tanto el staff como el SMEIG apoyaron la decisión original del Consejo, a través de su Proyecto de Norma, de no incluir ninguna exención de costo o esfuerzo desproporcionado en los requerimientos generales de la sección 29 de la NIIF para Pymes. No obstante, en las enmiendas finales, sí se ha mantenido una exención por costo o esfuerzo desproporcionado para la compensación de activos y pasivos por impuestos a las ganancias, y se mejoró la redacción de la misma.

**Nosotros quisiéramos saber qué tan importante son las revisiones de la NIIF para las Pymes que realizó el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.**

Es bastante importante, porque una norma debe estar enfocada en satisfacer las necesidades de los usuarios de la información financiera de este tipo de empresas. En función de ello, originalmente, se pensaba que la NIIF para Pymes modificada iba a ser publicada cada 3 años (después de 2009); es decir, una modificación aparecería en el año 2012. Sin embargo, era una concepción errada, puesto que –más bien– el Consejo quería iniciar en tres años el proceso de revisión integral (a través de la petición de información que comentamos

anteriormente). Esto es importante, debido a que esa era la manera de mantener actualizada la norma, que se mejore y se depure, teniendo al menos dos años de experiencia en su aplicación.

Incluso, hubo muchas cosas que, personalmente, considero que pudieron ser incluidas o mejoradas dentro del proceso de revisión integral; sin embargo, el Consejo fue renuente en ciertas propuestas. Por ejemplo, la incorporación de una definición de “plantas productoras” en las NIIF completas y su medición como propiedades, planta y equipo es un cambio importante, y constituye una simplificación muy significativa en la práctica. No obstante, este aspecto no existe en el mundo de la NIIF para las Pymes. En ese sentido, es importante ver a largo plazo: tener una norma más perfeccionada para satisfacer por completo las necesidades de los usuarios (y de los preparadores) de la información financiera de las pymes.

Bueno, aparte, hay un tema que no comento mucho, pero es interesante, porque parece que, a nivel europeo, la NIIF para Pymes está teniendo cierta confrontación. Más bien, ahora, a través de la Unión Europea, se ha propuesto crear una norma –diferente de la NIIF para las Pymes– que realmente esté enfocada en las entidades de estructura pequeña, y que la definición de pyme no tenga relación con la condición de no tener responsabilidad pública de rendir cuentas. Es decir, se trata de una norma contable enfocada en la capacidad y necesidad de la empresa, en la estructura de la empresa; no se centra prioritariamente en el usuario de los estados financieros. Eso es bastante curioso; ha habido mucha discusión a partir del proceso de consulta internacional y en el de revisión posterior, debido a que parece que la NIIF para las Pymes no necesariamente satisface situaciones de, por ejemplo, empresas muy grandes que no son cotizadas y que, naturalmente, serían aptas para aplicar las NIIF para las Pymes; o de empresas cotizadas que son muy pequeñas, que no pueden aplicar la NIIF para las Pymes y parece inadecuado pedirles que apliquen las NIIF completas por la cantidad de exigencias de estas últimas.

En ese punto, parece que hay una inconsistencia entre el término “pyme” (pequeñas y medianas entidades) y la real aplicación de la NIIF para las Pymes. Incluso, se estuvo sugiriendo cambiar el nombre “NIIF para las Pymes”. Estrictamente hablando, podría llamarse “Norma Internacional para Entidades sin Obligación Pública de Rendir Cuentas”, porque “pyme” es un concepto que puede ser contradictorio para empresas que no tienen obligación pública de rendir cuentas y pueden ser mucho más grandes en estructura que ciertas entidades cotizadas (por lo cual no podrían ser consideradas “pequeñas y medianas entidades” desde el punto de vista de las NIIF).

**Entonces, sería de acuerdo con el enfoque al que se está dirigiendo dicha norma.**

Claro, porque las normas emitidas por el IASB son pensadas para el usuario de la información, no en función de la estructura de la empresa para emitir información; por tal motivo, hay cierta oposición a la NIIF para las Pymes en este aspecto.

**Con respecto a las modificaciones que se han dado en las NIIF completas, ¿cuáles son las principales modificaciones de la NIC 1 - presentación de Estados Financieros, que entrarán en vigencia a partir del 1 de enero de 2016?**

Prácticamente, se refieren a la materialidad y la información a revelar. Se especifica que la materialidad se aplica a la totalidad de los estados financieros y la inclusión de información inmaterial puede inhibir la utilidad de las revelaciones financieras. Las enmiendas aclaran que las entidades deben utilizar su juicio profesional para determinar dónde y en qué orden la información debe ser presentada en las revelaciones financieras.

**¿Cómo estima el impacto que puede tener la aplicación de la NIIF 15 "Ingresos procedentes con contratos con clientes" –cuando entre en vigor– en las empresas ecuatorianas?**

En este caso, hay unos aspectos bien interesantes. Quizá, a algunas industrias del comercio por mayor y menor no les afectará de manera significativa. Cabe considerar que la NIIF 15<sup>6</sup> no contradice lo que se había planteado en la NIC 18<sup>7</sup> o NIC 11<sup>8</sup>. Dicha NIIF es similar a esas normas, pero implica una evolución; es decir, las contiene pero va a dar información mucho más detallada de las situaciones que no se estaban contemplando en la NIC 18. El mundo de los negocios es tan cambiante, va evolucionando, por lo que ya ciertas situaciones –que no eran tan tradicionales– eran difíciles de interpretar y contabilizar con la NIC 18. No obstante, cabe considerar que, con esta última, ya se podían hacer algunas interpretaciones y se tenían algunas mejores prácticas contables para muchas industrias.

Ejemplo de ello son las promociones (o marketing), cuando se vende en combos ciertos productos y servicios. En la industria de las telecomunicaciones, hemos escuchado diversas promociones: un usuario puede comprar un plan minutos mensuales por 18 meses, firmar un contrato y –como obsequio– tras la celebración del contrato se le entregará gratuitamente un teléfono para utilizar los minutos.

Eso es marketing, porque –a menos que la empresa de telecomunicaciones reciba regalados los celulares y esta tenga alguna característica de fundación o de filantropía (qué sé yo) para "regalar" a terceros los celulares– eso es un negocio con fines de lucro. Es una "percepción" que quiero generar en los clientes actuales y potenciales para que se vuelvan fieles a mi entidad. En ese sentido, a lo que obliga la norma internacional es que, si en un momento usted está vendiendo bienes "distintos", debe reconocer separadamente el ingreso por la venta del bien y el ingreso por la prestación del servicio (que es uno de los 5 pasos que contiene el modelo la NIIF 15).

Cabe indicar que la diferenciación descrita anteriormente, se podía realizar desde antes con la NIC 18. Si uno ve a detalle esta norma, se dará cuenta de que contiene un párrafo (el párrafo 13) en el que se menciona, entre otras cosas, que para el registro contable del ingreso debe realizarse un "reconocimiento, por separado, a los componentes identificables de una única transacción, con el fin de reflejar la sustancia de la operación". Muchas empresas europeas de telecomunicaciones (por ejemplo, Vodafone) ya aplicaban ese tipo de reconocimiento de ingresos diferenciados con la NIC 18 actualmente vigente.

*"... "pyme" es un concepto que puede ser contradictorio para empresas que no tienen obligación pública de rendir cuentas y pueden ser mucho más grandes en estructura que ciertas entidades cotizadas..."*

Ahora bien, la NIIF 15 es más detallada y explicativa en estos aspectos. Es parecido a lo que ocurre con los US GAAP, que tienen una norma de ingreso y un sinnúmero de normatividades complementarias sobre el reconocimiento de ingresos para ciertas industrias específicas, algo como más reglado. Entonces, lo que podría estar ocurriendo con la aplicación de la nueva NIIF 15 es que cierto tipo de empresas –por ejemplo, algunas de telecomunicaciones– tengan muy en cuenta que deben bifurcar ciertas formas de comercialización en bienes y servicios (porque pueden ser distintos) y deben ser contabilizados por separado.

Asimismo, en otras industrias –como la de construcción–, pueden existir ciertas diferencias en las contabilizaciones con la nueva NIIF 15, puesto que en esta norma se tiene en cuenta un concepto más depurado de control. El control, que ha estado más enfocado en los últimos años en los "riesgos y beneficios sustanciales" de los bienes, ahora se refiere, más bien, a la capacidad de dirigir directamente un activo y obtener todos los beneficios residuales de este. Ello, también, es aplicable a los servicios, aunque parece un poco abstracto y antes no había sido considerado. De acuerdo con la NIIF 15, el ingreso de actividades ordinarias debe ser reconocido cuando el cliente obtiene el control de los bienes o servicios; y dicho reconocimiento puede ser un punto en el tiempo (lo que es más común en la venta de bienes) o puede realizarse a lo largo del tiempo (lo cual es más común en la prestación de servicios).

**Para nosotros, ha sido un gusto tenerlo en el simposio y agradecemos que nos haya podido conceder una entrevista.**

Ha sido un gusto y un honor para mí también. Gracias a ustedes. ■

6 NIIF 15 - Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes

7 NIC 18 - Ingresos de Actividades Ordinarias

8 NC 11 - Contratos de Construcción