

Entendiendo lo básico
Los IFRS/NIIF bien desde la primera vez

*Incluye 200 preguntas de selección múltiple
y un ejercicio sobre la transición*

ECO
EDICIONES



Samuel Alberto Mantilla B.

Entendiendo lo básico Los IFRS/NIIF bien desde la primera vez

Incluye 200 preguntas de selección múltiple
y un ejercicio sobre la transición

SAMUEL ALBERTO MANTILLA B.

Mantilla B., Samuel Alberto

Entendiendo lo básico : los IFRS/NIIF bien desde la primera vez / Samuel Alberto Mantilla B.
-- 1a. ed. – Bogotá : Ecoe Ediciones, 2013
170 p. – (Textos Universitarios. Contabilidad, auditoría y control)

Incluye 200 preguntas de selección múltiple y un ejercicio sobre la transición
ISBN 978-958-771-025-0

1. Estados financieros - Normas 2. Contabilidad financiera - Normas I. Título II. Serie

CDD: 657.32 ed. 20

CO-BoBN– a849714

Colección: Ciencias empresariales
Área: Contabilidad y finanzas

Primera Edición: Bogotá, septiembre de 2013
Reimpresión: Bogotá, noviembre de 2013
Reimpresión: Bogotá, junio de 2014
Reimpresión: Bogotá, marzo de 2017

ISBN:978-958-771-025-0

© Samuel Alberto Mantilla B.

© Ecoe Ediciones Ltda.
E-mail: info@ecoeediciones.com
www.ecoeediciones.com
Carrera 19 No. 63C - 32 - Tel. 2481449

Coordinación editorial: Andrea del Pilar Sierra
Autoedición: Yolanda Madero T.
Carátula: Wilson Marulanda
Impresión: La Imprenta Editores
Calle 77 # 27 A - 44

Esta publicación repite los textos de la Sección 1 y las correspondientes preguntas de selección múltiple del libro de Samuel Alberto Mantilla Estándares/Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS/NIIF) – Cuarta edición, publicado por Ecoe Ediciones en abril de 2013

Si bien se han realizado todos los esfuerzos para que el material aquí incluido esté debidamente actualizado, es responsabilidad del lector mantenerse al día en los desarrollos y modificaciones que se realicen a los IFRS (NIIF). Igualmente, si bien se han realizado todos los esfuerzos para que el material aquí incluido esté libre de error material, habida cuenta que se trata de material académico, ni el editor ni el autor aceptan responsabilidad alguna por los daños o perjuicios que pueda recibir el lector en la implementación práctica de los IFRS (NIIF). En todo caso se le recomienda al lector acudir a la asesoría especializada de profesionales debidamente entrenados y certificados en los IFRS (NIIF).

Contenido

Presentación

Samuel Alberto Mantilla B.	7
---------------------------------	---

ENTENDIENDO LO BÁSICO	9
------------------------------------	---

1. Nuevas realidades, nuevo lenguaje: qué son y qué no son los IFRS (NIIF).....	11
2. Dinámica básica de los IFRS (NIIF): reconocimiento, medición, presentación y revelación	37
3. Cómo administrar un proyecto para la implementación de los IFRS (NIIF).....	60
4. El paso del sistema PCGA al sistema IFRS (NIIF).....	73
5. En la publicación está la clave	87
6. Preguntas de selección múltiple.....	121
7. Ejercicio: transición hacia los IFRS (NIIF)	159

Acerca del autor	169
------------------------	-----

Presentación

La presente publicación está destinada a quienes quieren iniciarse en los IFRS (NIIF) haciéndolo bien desde la primera vez.

IFRS es el acrónimo de International Financial Reporting Standards que al español es traducido como Estándares Internacionales de Información Financiera, oficialmente bajo el acrónimo NIIF (Normas internacionales de información financiera).

Hacer las cosas bien desde la primera vez es asunto clave dado que permite obtener los mejores resultados, esto es, tener el mejor aprovechamiento y, de manera simultánea, evitar los errores que generan problemas, inconvenientes y costos innecesarios.

Básico no quiere decir elemental. Se refiere, más bien, a lo que es fundamental, lo que no puede faltar. Son los cimientos a partir de los cuales se construye el edificio.

Los IFRS (NIIF) están contruidos a partir de principios y esa es su diferencia fundamental en relación con los anteriores sistemas de contabilidad basados en reglas.

Por eso, es imprescindible conocer cómo funcionan por dentro, entender las definiciones que utiliza y la dinámica de su operación e implementación. Posteriormente se puede pasar a otras elaboraciones. Pero es un error pretender adentrarse en el nuevo sistema desconociendo lo que es básico.

Esta publicación le ayuda al lector a conocer las características del nuevo lenguaje de la información financiera, que es respuesta a las nuevas realidades del entorno económico mundial. Lo adentra en la dinámica interna de este nuevo proceso en términos de reconocimiento, medición, presentación y revelación. En seguida le da los lineamientos principales del conjunto que es necesario entender para la implementación exitosa y concreta los elementos centrales de cómo pasar de un sistema PCGA al sistema IFRS (NIIF). Posteriormente le explica con mayor detalle las características de cada uno de los estados financieros IFRS (NIIF) insistiendo tanto en la teoría que les da fundamente como en que su publicación es la que tiene la clave para el uso efectivo. Y por último le ofrece un conjunto de preguntas de opción múltiple (con sus respuestas) y un ejercicio para entender la transición desde los PCGA hacia los IFRS (NIIF), lo que permiten tener claro lo que es importante.

Entendiendo lo básico

Objetivos

- Conocer, de manera clara y precisa, qué son y qué no son los IFRS (NIIF).
- Facilitar el acceso a la información relacionada con los IFRS (NIIF): cómo adquirir y cómo mantener las competencias IFRS (NIIF).
- Aprender a analizar cómo se aplican los IFRS (NIIF) en situaciones empresariales específicas: orientaciones para la implementación.

Contenidos principales

1. Nuevas realidades, nuevo lenguaje: qué son y qué no son los IFRS (NIIF)
2. Dinámica básica de los IFRS (NIIF): reconocimiento, medición, presentación y revelación
3. Cómo administrar un proyecto para la implementación de los IFRS (NIIF)
4. El paso del sistema PCGA al sistema IFRS (NIIF)
5. En la publicación está la clave
6. Preguntas de selección múltiple
7. Ejercicio: transición hacia los IFRS (NIIF)

1

NUEVAS REALIDADES, NUEVO LENGUAJE

Las nuevas evoluciones del entorno económico mundial han generado nuevas condiciones (relaciones contractuales), nuevos eventos (riesgos de negocio) y nuevas transacciones (bastante más allá del tradicional comprar y vender).

En función de ello, el lenguaje de los negocios, esto es, la contabilidad, ha tenido transformaciones asombrosas y se ha concretado en información financiera sometida a condiciones rigurosas: que sea de la más alta calidad e igual a nivel global, independiente de las formas jurídicas que se usen para los contratos, los riesgos o las transacciones. Pero todavía más: sometida a controles internos fuertes y asegurada razonablemente por equipos de alto desempeño.

Ello ha dado origen a esfuerzos impresionantes de parte de gobiernos, autoridades, reguladores, emisores de estándares, inversionistas, analistas, medios de comunicación, público en general y, por supuesto, de la profesión contable (preparadores, analistas y auditores de información financiera). Tales esfuerzos buscan, principalmente garantizar que la información financiera contenida en los estados financieros sea de la más alta calidad, respaldada por estándares reconocidos globalmente.

Como las cosas no son iguales a como veníamos acostumbrados se hace necesario, inicialmente, aprender el nuevo lenguaje y dominarlo para proceder a su implementación. A continuación se presentan los elementos básicos que es necesario tener siempre presentes.

Qué significa IFRS (NIIF)

Básicamente existen tres enfoques para entender qué son los IFRS (NIIF).

Un primer enfoque se refiere al ‘vocablo’. IFRS es el acrónimo de International Financial Reporting Standards, que al español es traducido como Estándares Internacionales de Información Financiera, oficialmente bajo el acrónimo NIIF (Normas internacionales de información financiera).

Una primera dificultad, en español, es que como se traducen ‘normas’ se piense que el asunto es de carácter legal. Ello no necesariamente es así. Se trata de ‘estándares,’ esto es, la mejor práctica, la mejor calidad, la cual algunas veces está incorporada en algunas jurisdicciones (p.ej., Unión Europea), otras veces es permitida (p.ej., en los Estados Unidos, para los emisores privados extranjeros) y otras veces no está incorporada en la legislación.¹

La marca original (registrada), o si se prefiere, el nombre propio, es IFRS.

¹ Por fortuna, a partir de la ley 1314 de 2009 Colombia inició su tránsito hacia los estándares internacionales y ha incorporado en su ordenamiento legal las NIIF plenas para el Grupo I (interés público), estando previsto que a finales del 2013 incorpore la NIIF para Pymes para el Grupo II (entidades de tamaño mediano y pequeño). Según tal ordenamiento legal, las entidades del Grupo I presentarán sus primeros estados financieros NIIF para el año que termina el 31 de diciembre de 2015, con dos dificultades: (1) las NIIF incorporadas son las del 2012; y (2) simultáneamente aplican otros sistemas de contabilidad legalmente obligatorios.

NIIF es la denominación usada por la traducción oficial al español y, entre otras cosas ha recibido muy buena acogida. Como la traducción al español sale aproximadamente un año después de la emisión original (un plazo que tiende a acortarse), pueden existir algunas diferencias entre los contenidos de las NIIF y los contenidos de los IFRS.

Debe tenerse en cuenta que en el proceso de los IFRS una parte muy importante son los procesos previos que llevan a la definición del estándar: la agenda, los documentos para discusión, los borradores para discusión pública y las cartas comentario. Desafortunadamente, los documentos que corresponden a estos procesos previos generalmente se encuentran solamente en inglés. De manera excepcional, como fue el caso del borrador para discusión pública del IFRS for SMEs, se dispuso de su traducción a varios idiomas, incluido el español (NIIF para PYMES).

Debe tenerse presente, entonces, que las referencias ‘actualizadas’ siempre se hacen al sistema IFRS.

Para facilidad del lector, en las primeras secciones de esta publicación se utiliza la expresión IFRS (NIIF): el sistema de referencia es el IFRS y se dispone de buena parte del mismo (los estándares / las normas) en español, bajo la denominación NIIF. Las siguientes secciones, por facilidad para el lector, utilizan únicamente la expresión IFRS.

Igualmente, en esta publicación se coloca en primer lugar el término original en inglés (IFRS) y seguidamente el término en español (NIIF).

No se olvide que los IFRS también se traducen a otros idiomas (Alemán, Griego, Italiano, Francés, Árabe, Japonés, Chino, Ruso, etc., etc.).

Debe tenerse muy presente el parágrafo 23 del *Preface to IFRS* [Prólogo a los IFRS]:

<p><i>The approved text of any discussion document, exposure draft, or IFRS is that approved by the IASB in the English language. The IASB may approve translations in other languages, provided that the translation is prepared in accordance with a process that provides assurance of the quality of the translation, and the IASB may license other translations.</i></p>	<p><i>El texto aprobado de cualquier documento para discusión, borrador para discusión pública, o IFRS es el aprobado por IASB en inglés. IASB puede aprobar traducciones a otros idiomas, provisto que la traducción es preparada de acuerdo con un proceso que ofrezca aseguramiento de la calidad de la traducción, y provisto que IASB puede otorgar licencia a otras traducciones.</i></p>
--	---

Un segundo enfoque se refiere al ‘conjunto’. El sistema IFRS está compuesto por los estándares internacionales de información financiera, los estándares internacionales de contabilidad y las interpretaciones. La tabla siguiente resume este conjunto.

IFRS (NIIF)	
IFRS = International Financial Reporting Standards	NIIF = Normas Internacionales de Información Financiera
IAS = International Accounting Standards	NIC = Normas Internacionales de Contabilidad
Interpretations developed by the International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC) or the former Standing Interpretations Committee (SIC)	Interpretaciones emanadas por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CNIIF) o del anterior Comité de Interpretaciones (SIC)

La razón para este ‘conjunto’ es histórica:

- Inicialmente IASC (International Accounting Standards Committee) comenzó a emitir los IAS (NIC), un proceso que se inició en los años 1970.
- Posteriormente, en los años 90 los IAS (NIC) fueron sometidos a un proceso de revisión integral que derivó, además de los cambios en los estándares, en una nueva estructuración del emisor.
- En el año 2002 el nuevo emisor, IASB (International Accounting Standards Board) comenzó a emitir los IFRS adoptando los IAS.
- Igual ocurrió con las interpretaciones. Inicialmente se emitían las SIC y ahora se emiten las IFRIC (CINIIF).

Un tercer enfoque se refiere al ‘usuario’. Dependiendo de quiénes los aplican, se encuentran tres grandes grupos: IFRS plenos, IFRS para PYMES e IPSAS (IFRS para el sector público).

Si el usuario es una entidad que cotiza en los mercados de capitales (financieros, de seguros, de valores) o es una entidad que emite públicamente instrumentos de deuda o de patrimonio, esto es, se trata de una entidad que tiene *public accountability* [*accountability* pública] le aplican los IFRS (NIIF) plenos. Dentro de este conjunto se incluyen las empresas del Estado que son empresas de negocio.

Si la entidad no tiene *accountability* pública pero publica estados financieros de propósito general, le aplica el IFRS para PYMES (NIIF para PYMES). Téngase en cuenta que la definición de PYME (entidad de tamaño mediano o pequeño) tiene acá una connotación especial, referida a la noción de *accountability* pública y no al tamaño.

Si la entidad es una entidad del Estado que no es una entidad de negocios, esto es, se trata de una entidad gubernamental (ministerio, gobernación, alcaldía, agencia gubernamental), le aplican los IPSAS (NICSP).

La siguiente tabla permite ver sintéticamente lo anterior.

Tipo de entidad	IFRS que le aplica
Con <i>public accountability</i> [<i>accountability</i> pública]: <ul style="list-style-type: none"> • Cotiza en mercados de capital (financieros, de seguros, de valores) • Emite públicamente instrumentos de deuda y patrimonio • Es una entidad del Estado que es entidad de negocios 	IFRS (NIIF) plenos (Full IFRS)
No tiene <i>accountability</i> pública pero publica estados financieros de propósito general	IFRS (NIIF) para PYMES (IFRS for SMEs)
Es una entidad del Estado que no es una entidad de negocios (= entidad gubernamental)	IPSAS (NICSP)

Tal y como se mencionó antes, los estándares pueden o no convertirse en normas. Aquí es importante hacer una precisión: todo estándar normalmente tiene tres partes: (1) El estándar propiamente dicho; (2) Las bases (fundamentos) para las conclusiones; y (3) Orientación para la implementación y/o ejemplos ilustrativos. Adelante, en esta sección, hay más detalles sobre esto.

La parte uno generalmente es la que es incorporada en las normas de carácter legal y por eso se le conoce también como la parte 'normativa'.² En algunos casos, la autoridad permite el uso de las tres partes. Tal es el caso de la Unión Europea (previo el proceso de endoso de cada estándar) y de Estados Unidos para los emisores extranjeros (Estados Unidos usa la expresión 'Los IFRS tal y como son emitidos por IASB').

Como los estándares son cambiantes es necesario estar atentos a cuáles son sus modificaciones. Es clave conocer cuál es el estándar que está vigente y por consiguiente aplica para la información financiera de un período específico.

Con base en lo anterior se diferencia entre una persona que es conocedora o sabe algo de los IFRS (NIIF) y un profesional que es realmente experto en el tema. Será necesario volver varias veces a este punto.

Emisor de los IFRS (NIIF)

En el presente, los IFRS (NIIF) son emitidos por **IASB** (International Accounting Standards Board = Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad) que reemplazó a su antecesor, el **IASC** (International Accounting Standards Committee = Comité de estándares internacionales de Contabilidad).

² Este es el caso colombiano que, por virtud del Decreto 2784 de 2012 incorporó como marco técnico normativo las secciones normativas de las NIIF del 2012.

IASC fue creado en 1973. En el año 2000 fue creada IASB, la cual está conformada por miembros independientes, casi todos ellos de tiempo completo y dedicación exclusiva, con amplia experiencia y antecedentes, sometidos a un riguroso debido proceso. Su financiación es independiente y está a cargo de los fideicomisarios que integran la IFRSF (IFRS Foundation, antes IASCF- International Accounting Standards Committee Foundation).

Tal y como lo señala el sitio web oficial, la **IFRS Foundation** es una organización del sector privado, independiente y sin ánimo de lucro, que trabaja en el interés público. Sus principales objetivos son:

- desarrollar un conjunto único de estándares de información financiera de alta calidad, de forzoso cumplimiento y aceptados globalmente, a través de su cuerpo emisor de estándares, IASB;
- promover el uso y la aplicación rigurosa de esos estándares;
- tener en cuenta las necesidades de información financiera de las economías emergentes y de las entidades de tamaño pequeño y mediano; y
- lograr la convergencia de los estándares nacionales de contabilidad y los IFRS hacia soluciones de alta calidad.

El gobierno y la vigilancia de las actividades realizadas por la IFRSF y su cuerpo emisor de estándares recaen en los Fideicomisarios, quienes también son responsables por salvaguardar la independencia de IASB y asegurar la financiación de la organización. Los Fideicomisarios son públicamente responsables frente a la Junta de Monitoreo compuesta por autoridades públicas.

IASB es el cuerpo independiente de la IFRSF, emisor de los estándares. Sus miembros (16 a partir de julio de 2012) son responsables por el desarrollo y la publicación de los IFRS, incluyendo el IFRS para PYMES y por la aprobación de las Interpretaciones de los IFRS tal y como son desarrolladas por el IFRS Interpretations Committee (anteriormente denominado IFRIC). Todas las reuniones de IASB son públicas y webcast. En el cumplimiento de sus deberes de emisión de estándares IASB sigue un debido proceso completo, abierto y transparente, del cual la publicación de los documentos de consulta, tales como los documentos para discusión y los borradores para discusión pública, para comentarios del público, son un componente importante. IASB trabaja estrechamente con los *stakeholders* de todo el mundo, incluyendo inversionistas, analistas, reguladores, líderes de negocios, emisores de estándares de contabilidad, y la profesión de contaduría pública.

Para mantenerse al día en relación con las actividades de IASB y de la IFRSF, se le recomienda al lector que visite frecuentemente el sitio web oficial de IASB (<http://www.ifrs.org>), donde podrá analizar en detalle su conformación, procesos y asuntos relacionados.

Otro sitio web que mantiene información actualizada sobre las actividades relacionadas con la información financiera a nivel global y país por país es <http://www.iasplus.com>. Es una excelente alternativa para mantenerse al tanto de estos desarrollos. Incluye bastante material en español.

IFRS (NIIF) actualmente vigentes

Para un primer abordaje, es importante saber cuáles son los IFRS (NIIF). Las tablas siguientes ofrecen el listado de los mismos al 1 enero 2013. Debe tenerse en cuenta que hay unos

estándares que fueron eliminados y otros que están desapareciendo. En este último caso, como ya se dispone el que lo va a reemplazar (su fecha efectiva no es 2013 pero tiene aplicación temprana permitida), se incluyen tanto el estándar que está siendo reemplazado como el nuevo. Es importante que el lector esté atento a estos detalles y, en todo caso, siempre acuda al texto completo del estándar.

Para confianza del lector, estos estándares generalmente van a ser efectivos para los estados financieros que correspondan al año 2015. Deberá estarse atento a los nuevos que están en proceso de emisión que tengan adopción temprana permitida (arrendamientos, seguros) o que no tengan tal característica (como es el caso del estándar de ingresos comprensivos que está anunciado va a ser publicado con fecha efectiva 2017 con adopción temprana no-permitida).

1 IFRS (Full) International Financial Reporting Standard	1 NIIF (Plenas) Estándares (Normas) Internacionales de Información Financiera
Emisor: IASB (http://www.ifrs.org)	
Preface to International Financial Reporting Standards	Prefacio a los estándares (normas) internacionales de información financiera
The Conceptual Framework for the financial reporting	Estructura (Marco) para la información financiera
Glossary	Glosario

1.1 International Financial Reporting Standards (IFRS)		1.1 Estándares (Normas) Internacionales de Información Financiera (NIIF)	
IFRS 1	First-time Adoption of International Financial Reporting Standards	NIIF 1	Adopción por primera vez de los estándares (normas) internacionales de información financiera
IFRS 2	Share-based Payment	NIIF 2	Pago basado en acciones
IFRS 3	Business Combinations	NIIF 3	Combinaciones de negocios
IFRS 4	Insurance Contracts	NIIF 4	Contratos de seguro
IFRS 5	Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	NIIF 5	Activos no-corrientes tenidos para la venta y operaciones descontinuadas
IFRS 6	Exploration for and Evaluation of Mineral Resources	NIIF 6	Exploración y evaluación de recursos minerales
IFRS 7	Financial Instruments: Disclosures	NIIF 7	Instrumentos financieros: revelaciones
IFRS 8	Operating Segments	NIIF 8	Segmentos de operación
IFRS 9	Financial Instruments	NIIF 9	Instrumentos financieros
IFRS 10	Consolidated Financial Statements	NIIF 10	Estados financieros consolidados
IFRS 11	Joint Arrangements	NIIF 11	Acuerdos conjuntos
IFRS 12	Disclosure of Interests in Other Entities	NIIF 12	Revelación de los intereses en otras entidades
IFRS 13	Fair Value Measurement	NIIF 13	Medición del valor razonable