ESPAÑOL 2015

Norma NIIF® para las PYMES

Este pronunciamiento oficial incorpora las *Modificaciones de 2015 a la Norma NIIF para las PYMES* (vigentes a partir del 1 de enero de 2017, con aplicación anticipada permitida).

PARTE B
Los documentos complementarios

IFRS® for SMEs

Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)

Fundamentos de las Conclusiones

Estados Financieros Ilustrativos

This Basis for Conclusions accompanies the *International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs)* and is issued by the International Accounting Standards Board (IASB).

Disclaimer: the IASB, the IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for any loss caused by acting or refraining from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

International Financial Reporting Standards (including International Accounting Standards and SIC and IFRIC Interpretations), Exposure Drafts and other IASB and/or IFRS Foundation publications are copyright of the IFRS Foundation.

Copyright © 2016 IFRS Foundation®

ISBN for this part: 978-1-911040-21-7

ISBN for complete publication (two parts): 978-1-911040-19-4

All rights reserved. No part of this publication may be translated, reprinted, reproduced or used in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IFRS Foundation.

The approved text of International Financial Reporting Standards and other IASB publications is that published by the IASB in the English language. Copies may be obtained from the IFRS Foundation. Please address publications and copyright matters to:

IFRS Foundation Publications Department
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

This Spanish translation of the Basis for Conclusions and other accompanying material included in this publication has been approved by a Review Committee appointed by the IFRS Foundation. The Spanish translation is the copyright of the IFRS Foundation.



The IFRS Foundation logo/the IASB logo/the IFRS for SMEs logo/'Hexagon Device', 'IFRS Foundation', 'IFRS Taxonomy', 'eIFRS', 'IASB', 'IFRS for SMEs', 'IAS', 'IASs', 'IFRIC', 'IFRS', 'IFRSs', 'SIC', 'NIIF','International Accounting Standards' and 'International Financial Reporting Standards' are Trade Marks of the IFRS Foundation.

Further details of the Trade Marks, including details of countries where the Trade Marks are registered or applied for, are available from the Licensor on request.

The IFRS Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office as above.

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan a la *Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)* y son emitidos por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

Descargo de responsabilidad: el IASB, la Fundación IFRS, los autores y los editores no aceptan responsabilidad alguna por cualquier pérdida que se pueda ocasionar por actuar o abstenerse de actuar basándose en el material incluido en esta publicación, ya sea causada dicha pérdida por negligencia o por cualquier otro motivo.

Las Normas Internacionales de Información Financiera (incluidas las Normas Internacionales de Contabilidad y las Interpretaciones SIC y CINIIF), los Proyectos de Norma y las demás publicaciones del IASB o de la Fundación IFRS son propiedad de la Fundación IFRS.

Copyright © 2016 IFRS Foundation®

ISBN for this part: 978-1-911040-21-7

ISBN for complete publication (two parts): 978-1-911040-19-4

Reservados todos los derechos. Ninguna parte de esta publicación puede ser traducida, reimpresa, reproducida o utilizada en ninguna forma, ya sea total o parcialmente, o por cualquier medio electrónico, mecánico o de otro tipo, existentes o por inventar, incluyendo fotocopiado y grabación u otros sistemas de almacenamiento y recuperación de información, sin el permiso previo por escrito, de la Fundación IFRS.

El texto aprobado de las Normas Internacionales de Información Financiera y de las otras publicaciones del IASB es el publicado por el IASB en el idioma inglés. Se pueden obtener copias en la Fundación IFRS. Todas las cuestiones relativas a derechos de propiedad y copia, dirigirse a:

IFRS Foundation Publications Department
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Correo electrónico: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org

La traducción al español de los Fundamentos de las Conclusiones y de otros documentos complementarios incluida en esta publicación ha sido aprobada por un Comité de Revisión nombrado por la Fundación IFRS. Los derechos de autor de la traducción al español son de la Fundación IFRS.



El logo de la Fundación IFRS/el logo del IASB/el logo de la IFRS for SMEs/el logo en forma de hexágono, "IFRS Foundation, 'IFRS Taxonomy', 'eIFRS', 'IASB', 'IFRS for SMEs', 'IAS', 'IASs', 'IFRIC', 'IFRS', 'IFRSs', 'SIC', 'NIIF', "International Accounting Standards", e "International Financial Reporting Standards" son marcas registradas por la Fundación IFRS.

El propietario de los derechos tiene a disposición de los interesados detalles adicionales de las marcas registradas, incluyendo información de los países en los que están registradas o en proceso de registro.

La Fundación IFRS es una corporación sin fines de lucro según la Ley General de Corporaciones del Estado de Delaware, EE.UU. y opera en Inglaterra y Gales como una empresa internacional (Número de compañía: FC023235) con su sede principal en la dirección anterior.

ÍNDICE

párrafos

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES
NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES

INTRODUCCIÓN	**FC1A–FC1B**
FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES SOBRE LA NORMA DE 2009	**FC1C A FC165**
ANTECEDENTES	**FC1C–FC35**
Documento de discusión (junio de 2004)	**FC5–FC7**
Cuestionario de reconocimiento y medición (abril de 2005) y mesas redondas públicas (octubre de 2005)	**FC8–FC11**
Deliberaciones del Consejo conducentes al proyecto de norma	**FC12–FC14**
Proyecto de norma (febrero de 2007)	**FC15–FC19**
Pruebas de campo	**FC20–FC25**
Respuestas al proyecto de norma	**FC26**
Nuevas deliberaciones del Consejo sobre las propuestas al proyecto de norma	**FC27–FC31**
Información adicional para el Consejo	**FC32**
Alcance extendido especial	**FC33**
La *NIIF para las PYMES* final: principales cambios con respecto al proyecto de norma	**FC34**
Estos Fundamentos de las Conclusiones	**FC35**
¿POR QUÉ NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA GLOBALES PARA LAS PYMES?	**FC36–FC48**
¿Debe el IASB desarrollar normas para las PYMES?	**FC38–FC43**
Diferentes necesidades de los usuarios y consideraciones costo-beneficio	**FC44–FC47**
La adopción de una *NIIF para las PYMES* no implica que las NIIF completas no son apropiadas para las PYMES	**FC48**
EL OBJETIVO DE LA *NIIF PARA LAS PYMES*	**FC49–FC54**
Por qué la determinación del resultado fiscal y la determinación del resultado distribuible no son objetivos específicos de la *NIIF para las PYMES*	**FC49–FC52**
Por qué la *NIIF para las PYMES* no tiene como objetivo el suministro de información a los propietarios que son administradores para ayudarles a tomar decisiones de gestión	**FC53–FC54**
LA "OBLIGACIÓN PÚBLICA DE RENDIR CUENTAS" COMO EL PRINCIPIO PARA IDENTIFICAR A QUÉ ENTIDADES VA DIRIGIDA LA *NIIF PARA LAS PYMES* Y A CUÁLES NO	**FC55–FC77**
Las entidades cuyos títulos cotizan en un mercado público tienen obligación pública de rendir cuentas	**FC58**
Las instituciones financieras tienen obligación pública de rendir cuentas	**FC59**
Las PYMES que prestan un servicio público esencial	**FC60–FC61**
Las PYMES que son económicamente significativas en su jurisdicción de origen	**FC62–FC63**

© IFRS Foundation

Aprobación de los propietarios para utilizar la *NIIF para las PYMES* **FC64**

Las PYMES que son subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos de un inversor conforme a las NIIF **FC65–FC68**

Criterios de tamaño cuantificados **FC69–FC70**

Idoneidad de la *NIIF para las PYMES* para las entidades muy pequeñas – las "micros" **FC71–FC75**

La *NIIF para las PYMES* no se dirige a entidades pequeñas que cotizan en mercados públicos **FC76–FC77**

"PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES" **FC78–FC79**

LOS USUARIOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LAS PYMES PREPARADOS UTILIZANDO LA *NIIF PARA LAS PYMES* **FC80**

MEDIDA EN QUE LA *NIIF PARA LAS PYMES* DEBERÍA SER UN DOCUMENTO INDEPENDIENTE **FC81–FC88**

Opciones de política contable **FC84–FC86**

Temas omitidos **FC87–FC88**

SI DEBEN PERMITIRSE O NO TODAS LAS OPCIONES DE POLÍTICAS CONTABLES DE LAS NIIF COMPLETAS EN LA *NIIF PARA LAS PYMES* **FC89–FC94**

POR QUÉ EL *MARCO CONCEPTUAL* Y LOS PRINCIPIOS Y GUÍAS OBLIGATORIAS EN LAS NIIF EXISTENTES SON EL PUNTO DE PARTIDA APROPIADO PARA DESARROLLAR LA *NIIF PARA LAS PYMES* **FC95–FC97**

SIMPLIFICACIONES DE RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN **FC98–FC136**

Instrumentos financieros **FC99–FC107**

Amortización y deterioro del valor de la plusvalía y otros activos intangibles de vida útil indefinida **FC108–FC112**

Cargo todos los costos de desarrollo a gastos **FC113–FC114**

Método del costo para las asociadas y las entidades controladas de forma conjunta **FC115**

Valor razonable con cambios en resultados para las asociadas y las entidades controladas de forma conjunta con precios de cotización públicos **FC116–FC117**

Activos no corrientes mantenidos para la venta **FC118–FC119**

Costos por préstamos **FC120**

Impuesto a las ganancias **FC121–FC122**

Diferencias de cambio en partidas monetarias **FC123**

Menos valor razonable para la agricultura **FC124**

Beneficios a los empleados—medición de la obligación por beneficios definidos **FC125**

Beneficios a los empleados—ganancias y pérdidas actuariales de los planes de beneficios definidos **FC126–FC127**

Beneficios a los empleados—costo de servicios pasados no consolidados de los planes de beneficios definidos **FC128**

Pagos basados en acciones **FC129–FC131**

Transición a la *NIIF para las PYMES* **FC132**

Propiedades de inversión **FC133**

© IFRS Foundation

Subvenciones del gobierno	**FC134**
Excepción al método lineal para los arrendatarios en arrendamientos operativos cuando los pagos compensan al arrendador por la inflación	**FC135**
Falta de exigencia de revisión anual de la vida útil, el valor residual y el método de depreciación/amortización	**FC136**
SIMPLIFICACIONES CONSIDERADAS PERO NO ADOPTADAS	**FC137–FC150**
No requerir un estado de flujos de efectivo	**FC138–FC139**
Tratamiento de todos los arrendamientos como arrendamientos operativos	**FC140**
Tratamiento de todos los planes de beneficios a los empleados como planes de aportaciones definidas	**FC141**
Método del contrato terminado para contratos de construcción	**FC142**
Menos provisiones	**FC143**
No reconocimiento de pagos basados en acciones	**FC144**
Falta de reconocimiento de impuestos diferidos	**FC145**
Modelo del costo para toda la agricultura	**FC146**
Estados financieros no consolidados	**FC147**
Reconocimiento de todas las partidas de ingreso y gasto en resultados	**FC148–FC150**
CUESTIONES TRATADAS EN LA *NIIF PARA LAS PYMES* QUE NO SE ABORDAN EN LAS NIIF COMPLETAS	**FC151**
REVERSIÓN OPCIONAL A LAS NIIF COMPLETAS POR UNA ENTIDAD QUE UTILIZA LA *NIIF PARA LAS PYMES*	**FC152–FC154**
SIMPLIFICACIONES DE PRESENTACIÓN	**FC155**
SIMPLIFICACIONES DE LA INFORMACIÓN A REVELAR	**FC156–FC158**
POR QUÉ UN VOLUMEN SEPARADO EN LUGAR DE SECCIONES AÑADIDAS A CADA NIIF	**FC159–FC161**
POR QUÉ LA ORGANIZACIÓN POR TEMAS	**FC162**
EL PLAN DEL CONSEJO PARA MANTENER (ACTUALIZAR) LA *NIIF PARA LAS PYMES*	**FC163–FC165**
FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES SOBRE LA NORMA DE 2015	**FC166–FC272**
REVISIÓN INTEGRAL INICIAL (2015)	**FC166–FC172**
ANTECEDENTES	**FC166–FC172**
Cambios en las propuestas del PN de 2013	**FC173–FC177**
Principales cuestiones identificadas en la revisión integral inicial	**FC178–FC234**
Las modificaciones a la *NIIF para las PYMES* como consecuencia de la revisión integral inicial	**FC235–FC255**
Transición y fecha de vigencia	**FC256–FC263**
El plan del IASB para revisiones futuras de la *NIIF para las PYMES*	**FC264**
Análisis de los efectos probables de las modificaciones	**FC265–FC272**
OPINIONES EN CONTRARIO	

Fundamentos de las Conclusiones de la *Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades*

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan a esta Norma, pero no son parte de la misma.

Introducción

FC1A Estos Fundamentos de las Conclusiones resumen las consideraciones del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) al desarrollar la *Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)*. Cada uno de los miembros individuales del IASB dio mayor peso a algunos factores que a otros.

FC1B Los párrafos Fc1C a FC165 resumen las consideraciones del IASB para desarrollar la *NIIF para las PYMES* emitida en julio de 2009. En mayo de 2015 el IASB emitió *Modificaciones de 2015 a la Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)* Las consideraciones del IASB para desarrollar estas modificaciones se analizan en los párrafos FC166 a FC272.

Fundamentos de las Conclusiones sobre la Norma de 2009

Antecedentes

FC1C En su informe de transición de diciembre de 2000 al recién formado IASB, el Consejo saliente del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad dijo: “Existe una demanda para una versión especial de las Normas Internacionales de Contabilidad para Pequeñas Empresas”.

FC2 Poco después de su nacimiento en 2001, el IASB comenzó un proyecto para desarrollar normas contables adecuadas para pequeñas y medianas entidades (PYMES). El Consejo estableció un grupo de trabajo de expertos para proporcionar asesoramiento sobre las cuestiones y alternativas y soluciones potenciales.

FC3 En su informe anual de 2002, los Fideicomisarios de la Fundación IASC, bajo la que opera el IASB, escribieron: “Los Fideicomisarios también apoyan los esfuerzos del IASB para examinar problemas relativos a economías emergentes y a pequeñas y medianas entidades.” En julio de 2005 los Fideicomisarios formalizaron su apoyo mediante la reexpresión de los objetivos de la Fundación y del IASB tal como se establecen en la Constitución de la Fundación. Añadieron un objetivo por el que, al desarrollar las NIIF, el IASB debería tener en cuenta, como considerase apropiado, las necesidades especiales de las pequeñas y medianas entidades y de las economías emergentes. De forma similar, el Consejo Asesor de Normas ha animado de forma coherente al IASB a continuar con el proyecto.

FC4 En las reuniones públicas durante la segunda mitad de 2003 y a principios de 2004, el Consejo desarrolló algunos puntos de vista preliminares y provisionales sobre el enfoque básico que seguiría al desarrollar las normas de contabilidad para las PYMES. Probó este enfoque aplicándolo a varias NIIF.

© IFRS Foundation

Documento de discusión (junio de 2004)

FC5 En junio de 2004, el Consejo publicó el documento de discusión *Opiniones Preliminares sobre Normas de Contabilidad para Pequeñas y Medianas Entidades* exponiendo e invitando a realizar comentarios sobre el enfoque del Consejo. Este fue el primer documento de discusión que publicó el IASB. El Consejo recibió 120 respuestas.

FC6 Las principales cuestiones señaladas en el documento de discusión fueron:

(a) ¿Debe el IASB desarrollar normas de información financiera especiales para las PYMES?

(b) ¿Cuáles deben ser los objetivos de un conjunto de normas de información financiera para las PYMES?

(c) ¿Para qué entidades estarían destinadas las normas del IASB para las PYMES?

(d) Cuando las normas del IASB para las PYMES no traten una cuestión concreta de reconocimiento o medición a la que tenga que hacer frente una entidad, ¿cómo deberá ésta resolver la cuestión?

(e) ¿Puede una entidad que utiliza las normas del IASB para las PYMES optar por seguir un tratamiento permitido en una NIIF que difiere del tratamiento contenido en la correspondiente norma del IASB para las PYMES?

(f) ¿Cómo debe enfocar el Consejo el desarrollo de normas del IASB para las PYMES? ¿Hasta qué punto deben los conceptos y principios y guías obligatorias relacionadas de las NIIF ser los fundamentos para las normas para las PYMES?

(g) Si las normas del IASB para las PYMES se crean a partir de los conceptos y principios y guías obligatorias relacionadas de las NIIF completas, ¿cuál debe ser la base para modificar esos conceptos y principios para las PYMES?

(h) ¿En qué formato deben publicarse las normas del IASB para las PYMES?

FC7 En sus reuniones posteriores en 2004, el Consejo consideró las cuestiones puestas de manifiesto por quienes contestaron al documento de discusión. En diciembre de 2004 y enero de 2005, el Consejo tomó algunas decisiones provisionales sobre el modo apropiado de continuar el proyecto. Las respuestas al documento de discusión mostraban una clara demanda de una *Norma Internacional de Información Financiera para las PYMES* (*NIIF para las PYMES*) y una preferencia, en muchos países, por adoptar la *NIIF para las PYMES* en lugar de normas desarrolladas en el ámbito local o regional. Por lo tanto, el Consejo decidió, como siguiente paso, publicar un proyecto de norma de una *NIIF para las PYMES*.

Cuestionario de reconocimiento y medición (abril de 2005) y mesas redondas públicas (octubre de 2005)

FC8 La mayoría de quienes contestaron al documento de discusión dijeron que eran necesarias simplificaciones de los principios de reconocimiento y medición de

activos, pasivos, ingresos y gastos, pero se propusieron pocos detalles. Y cuando se propusieron algunos detalles, quienes hicieron comentarios generalmente no indicaron las transacciones particulares u otros sucesos o condiciones que crean el problema de reconocimiento o medición para las PYMES de acuerdo con las NIIF o cómo podría resolverse el problema.

FC9 El IASB concluyó que necesitaba más información para evaluar posibles simplificaciones de reconocimiento y medición. En consecuencia, el Consejo decidió mantener encuentros en mesas redondas públicas con quienes preparan la información y los usuarios de los estados financieros de las PYMES para debatir posibles modificaciones de los principios de reconocimiento y medición de las NIIF para utilizarlos en una *NIIF para las PYMES*. El Consejo dio instrucciones al personal para que desarrollase y publicase un cuestionario como una herramienta para identificar temas que debían debatirse en esos encuentros en mesas redondas.

FC10 El cuestionario, publicado en abril de 2005, planteaba dos preguntas:

1 ¿Cuáles son las áreas para la posible simplificación de los principios de reconocimiento y medición para las PYMES?

2 A partir de su experiencia, por favor indique qué temas identificados en las NIIF podrían omitirse en las normas para las PYMES por no ser probable que ocurran en un contexto de PYMES. Si ocurrieran, las normas requerirían a la PYMES que determine su política contable apropiada examinando la NIIF aplicable.

FC11 El Consejo recibió 101 respuestas al cuestionario. Esas respuestas fueron debatidas con el Consejo Asesor de Normas (junio de 2005), con el Grupo de Trabajo de las PYMES (junio de 2005), con Organismos Emisores de Normas Mundiales (septiembre de 2005) y en las mesas redondas públicas mantenidas por el Consejo en octubre de 2005. Un total de 43 grupos participaron en los debates de las mesas redondas con el Consejo durante un periodo de dos días.

Deliberaciones del Consejo conducentes al proyecto de norma

FC12 El grupo de trabajo del IASB se reunió en junio de 2005 y formuló un conjunto completo de recomendaciones al Consejo respecto al reconocimiento, la medición, la presentación y los requerimientos de información a revelar que debían incluirse en un proyecto de *NIIF para las PYMES*. Posteriormente en 2005, el Consejo consideró esas recomendaciones y las opiniones expresadas en las respuestas al documento de discusión y al cuestionario, y en las mesas redondas. Durante esas deliberaciones, el Consejo tomó decisiones provisionales sobre los requerimientos a incluir en el proyecto de norma.

FC13 Sobre la base de esas decisiones provisionales, en la reunión del Consejo de enero de 2006, el personal asignado presentó un borrador preliminar del proyecto de norma. El grupo de trabajo se reunió a finales de enero de 2006 para revisar ese proyecto y preparó un informe con sus recomendaciones para la consideración del Consejo. La discusión del proyecto por el Consejo comenzó en febrero de 2006 y continuó durante el resto de ese año. Se prepararon borradores revisados del proyecto de norma para cada reunión del Consejo desde mayo en adelante. A

© IFRS Foundation

partir de julio de 2003 hasta la publicación del proyecto de norma en febrero de 2007, el Consejo debatió los temas en 31 reuniones públicas.

FC14 Para mantener informadas a las partes constituyentes y ayudarles a empezar a planificar sus respuestas, el personal publicó un borrador completo del proyecto de norma en el sitio web del IASB en agosto de 2006. En noviembre de 2006, el personal asignado publicó un borrador revisado en el sitio web del IASB.

Proyecto de norma (febrero de 2007)

FC15 En febrero de 2007, el IASB publicó para comentario público un proyecto de norma de una propuesta de *NIIF para las PYMES*. El objetivo de la norma propuesta era proporcionar un conjunto de principios contables simplificado e independiente que fuera adecuado para las entidades más pequeñas que no cotizan en bolsa y se basara en las NIIF completas, que se han desarrollado para cumplir con las necesidades de las entidades cuyos títulos cotizan en mercados públicos de capitales.

FC16 La norma propuesta se basaba en las NIIF completas con modificaciones para reflejar las necesidades de los usuarios de los estados financieros de las PYMES y consideraciones costo-beneficio. El proyecto de norma propuso cinco tipos de simplificaciones de las NIIF completas:

(a) No se incluyeron algunos de los temas tratados en las NIIF porque no son aplicables a las PYMES típicas. Sin embargo, para algunos de los temas omitidos, el proyecto de norma proponía que, si las PYMES se encontraban con circunstancias o con una transacción que se trata en las NIIF completas pero no en la *NIIF para las PYMES*, entonces se les debería requerir que siguieran la NIIF completa correspondiente.

(b) Cuando una NIIF permite una elección de política contable, el proyecto de norma incluía solo la opción más sencilla pero proponía que a las PYMES se les debía permitir elegir la opción más compleja para lo que debían remitirse a la NIIF completa correspondiente.

(c) La simplificación de muchos de los principios de reconocimiento y medición de activos, pasivos, ingresos y gastos incluidos en las NIIF completas.

(d) Información a revelar substancialmente menor.

(e) Redacción simplificada.

Principalmente debido a los puntos (a) y (b) anteriores, la *NIIF para las PYMES* propuesta no sería un documento independiente.

FC17 Junto al proyecto de norma, el IASB publicó e invitó a comentar la guía de implementación propuesta compuesta por un conjunto completo de estados financieros ilustrativos y una lista de comprobación de la información a revelar y presentar. El proyecto de norma estaba acompañado de unos fundamentos para las conclusiones que explicaban las razones del Consejo para llegar a las conclusiones incluidas en éste.

FC18 El proyecto de norma fue traducido a cinco idiomas (por primera vez en el IASB) y las traducciones se publicaron en el sitio web del IASB. El IASB también

publicó un resumen del proyecto de norma elaborado por el personal para ayudar a las partes constituyentes a entender las propuestas, también difundido a través del sitio web del IASB.

FC19 El plazo para los comentarios sobre el proyecto de norma inicialmente concluía el 30 de septiembre de 2007 pero el Consejo lo amplió hasta el 30 de noviembre de 2007 principalmente a petición de los participantes en las pruebas de campo.

Pruebas de campo

FC20 Con la ayuda de los organismos nacionales emisores de normas entre otros, el IASB llevó a cabo un programa de pruebas de campo en el que participaron 116 pequeñas entidades de 20 países. Alrededor del 35 por ciento tenían diez o menos empleados a tiempo completo. Un 35 por ciento adicional de las entidades de la muestra tenían entre 11 y 50 empleados a tiempo completo. Más de la mitad de las entidades tenían préstamos bancarios o sobregiros significativos. Un tercio adicional tenían negocios en el extranjero.

FC21 Los objetivos de las pruebas de campo eran:

(a) Evaluar el grado de comprensión del proyecto de norma mediante la identificación de cualesquiera partes que las entidades que realizaron las pruebas de campo encontraron difíciles de comprender.

(b) Evaluar la adecuación del alcance de los temas tratados mediante la identificación de las transacciones, sucesos y condiciones que encontraron los que realizaron las pruebas de campo pero que no se trataron en el proyecto de *NIIF para las PYMES*, y averiguar cómo tomaron su decisión de política contable los que realizaron las pruebas, incluyendo si se consultaron las NIIF completas como referencia.

(c) Evaluar la carga de aplicar el proyecto de *NIIF para las PYMES*, por ejemplo, si la información requerida para aplicarla no estaba disponible o estaba disponible únicamente con un costo o esfuerzo desproporcionado.

(d) Evaluar el impacto de las propuestas mediante la identificación de la naturaleza y grado de cambios de los PCGA actuales del que realiza las pruebas de campo o las prácticas de información financiera actuales.

(e) Evaluar la elección de políticas contables realizada por las entidades que realizaron las pruebas de campo y el motivo, cuando el proyecto de norma permite elegir.

(f) Evaluar cualesquiera problemas especiales que surgen al aplicar el proyecto de *NIIF para las PYMES* para las entidades que realizaron las pruebas de campo que son las llamadas “micro entidades” (aquéllas con menos de diez empleados) y para las pruebas de campo en economías en vías de desarrollo.

(g) Evaluar la adecuación de la guía de implementación mediante la identificación de cuándo sería de utilidad una guía adicional a las entidades que realizaron las pruebas de campo.

© IFRS Foundation

FC22 Para ayudar a las entidades que realizaron las pruebas de campo y al resto a aplicar el proyecto de norma, el IASB publicó una lista de comprobación de cumplimiento para el proyecto de norma que desarrolló una de las firmas de contabilidad internacionales.

FC23 El cuestionario de las pruebas de campo se difundió a través del sitio web del IASB en junio de 2007 en inglés, francés y español. A las entidades que realizaron la prueba de campo se les pidió que:

(a) Proporcionaran antecedentes sobre su negocio y los requerimientos de información.

(b) Enviaran sus estados financieros anuales más recientes según su marco contable vigente.

(c) Reexpresaran esos estados financieros de conformidad con el proyecto de norma para el mismo periodo contable (sin información de periodos anteriores).

(d) Respondieran a una serie de preguntas diseñadas para identificar los problemas específicos encontrados al aplicar el proyecto de norma.

FC24 Se proporcionó un informe de las pruebas de campo a los miembros del Consejo y se difundió a través del sitio web del IASB. El factor principal que influyó en el tipo de problemas identificados por las entidades que realizaron las pruebas de campo fue la naturaleza y alcance de las diferencias entre la *NIIF para las PYMES* y el marco contable existente de la entidad.

FC25 Aproximadamente la mitad de las entidades que realizaron las pruebas de campo no identificaron ningún problema, o bien, solo uno o dos problemas. Las tres principales cuestiones identificadas por las entidades que realizaron las pruebas de campo fueron las siguientes:

(a) **Elaboración de nuevas mediciones anuales**. Un gran número de las entidades que realizaron las pruebas de campo destacaron, como problemáticas, la necesidad de realizar nuevas mediciones anuales de los valores razonables para los activos financieros y pasivos financieros y de los valores residuales de las propiedades, planta y equipo porque los precios de mercado o mercados activos no solían estar disponibles.

(b) **Información a Revelar**. Un número significativo de las entidades que realizaron las pruebas de campo destacaron problemas debidos a la naturaleza, volumen y complejidad de la información a revelar. A muchas les pareció que se les requería revelar información confidencial, por ejemplo, remuneración del personal clave de la gerencia cuando solo había una o dos personas clave de la gerencia.

(c) **Referencia a las NIIF completas**. Aproximadamente un 20 por ciento de las entidades que realizaron las pruebas de campo eligieron consultar las NIIF completas para aplicar una opción disponible mediante una referencia cruzada. La mayoría de esas entidades ya seguía las NIIF completas o un PCGA nacional similar a las NIIF completas. Unas pocas entidades que realizaron las pruebas de campo dijeron que les habría gustado usar una de las opciones pero no lo hicieron por la necesidad de consultar las NIIF completas. Solo un número pequeño de entidades

destacó específicamente que necesitaron consultar las NIIF completas para comprender o aclarar los requerimientos del proyecto de norma.

Respuestas al proyecto de norma

FC26 El Consejo recibió más de 162 cartas de comentarios sobre el proyecto de norma. Todas las cartas se pusieron a disposición de los miembros del Consejo y se difundieron a través del sitio web del IASB. Los párrafos FC36 a FC158 abordan los razonamientos del Consejo sobre las principales cuestiones técnicas del proyecto. Lo que sigue es un resumen breve de las principales cuestiones que surgieron en las cartas de comentarios al proyecto de norma:

(a) **Independiente**. El comentario más general fue el de hacer que la *NIIF para las PYMES* sea un documento completamente independiente o casi completamente independiente. Más del 60 por ciento de los que respondieron eliminarían todas las referencias cruzadas a las NIIF completas. Prácticamente todos los demás (i) mantendrían el mínimo posible de referencias o (ii) les daba igual mantener un número mínimo de referencias o quitarlas todas. El proyecto de norma había incluido 23 referencias cruzadas a las NIIF completas.

(b) **Opciones de política contable**. Un gran número de los que respondieron comentaron sobre si la *NIIF para las PYMES* debería permitir a las PYMES usar todas las opciones de políticas contables que están disponibles en las NIIF completas. Este tema está relacionado con hacer la *NIIF para las PYMES* un documento independiente sin referencias cruzadas a las NIIF completas.

(c) **Anticipación a cambios a las NIIF**. La opinión de muchos de los que respondieron era que la *NIIF para las PYMES* debe basarse en las NIIF existentes y no debería anticiparse a los cambios a las NIIF que el Consejo esté considerando en la agenda de proyectos actuales.

(d) **Información a revelar**. Muchas de las cartas animaban al Consejo a realizar simplificaciones adicionales a los requerimientos de información a revelar aunque muchas de éstas no identificaron información específica que eliminar ni por qué.

(e) **Alcance**. Muchas de las cartas comentaron la idoneidad del proyecto de norma para las entidades de tamaño micro (aquéllas con menos de diez empleados o similar), las pequeñas entidades que cotizan en bolsa y las entidades que actúan en calidad de fiduciaria.

(f) **Mediciones del valor razonable**. Muchos de los que respondieron propusieron que las mediciones del valor razonable de la *NIIF para las PYMES* debían limitarse a (a) circunstancias en las que un precio de mercado sea cotizado o se determine fácilmente sin costo o esfuerzo desproporcionado y a (b) todos los derivados. Algunos también pensaban que era necesario que la partida medida debía ser fácilmente realizable o que debía haber intención de disponer de ella o transferirla.

(g) **Guía de implementación**. Muchos de los que respondieron citaron la necesidad de una guía de implementación y animaron al Consejo a considerar cómo debía proporcionarse esta guía.

© IFRS Foundation

(h) **Comentarios sobre secciones específicas del proyecto de norma**. Además de cuestiones generales, en la mayoría de las cartas se hacían comentarios respecto a secciones específicas del proyecto de norma. Aunque los que respondieron ofrecían sugerencias para cada una de las 38 secciones del proyecto de norma, el personal destacó que las cuestiones que atrajeron la mayoría de los comentarios (generalmente a favor de una mayor simplificación) eran:

(i) Consolidación.

(ii) Amortización de la plusvalía y otros activos intangibles de vida útil indefinida.

(iii) Instrumentos financieros.

(iv) Requerimientos para los estados de flujos de efectivos y cambios en el patrimonio.

(v) Mediciones de los deterioros del valor.

(vi) Mediciones para arrendamientos financieros.

(vii) Pagos basados en Acciones.

(viii) Beneficios a los empleados.

(ix) Impuestos a las ganancias.

Nuevas deliberaciones del Consejo sobre las propuestas al proyecto de norma

FC27 El Consejo empezó sus nuevas deliberaciones sobre las propuestas al proyecto de norma en marzo de 2008. Éstas continuaron hasta abril de 2009—un total de 13 reuniones públicas del Consejo—, que suman un total de 44 reuniones públicas en las que el Consejo deliberó sobre la *NIIF para las PYMES*.

FC28 En la reunión del Consejo de marzo de 2008, el personal presentó una visión general de las principales cuestiones (distintas de las cuestiones de información a revelar) surgidas en las cartas de comentarios al proyecto de norma (véase el párrafo FC26). En la siguiente reunión del Consejo de abril de 2008, el personal presentó una visión general de las principales cuestiones que se identificaron como consecuencia del programa de pruebas de campo del proyecto de norma (véase el párrafo FC25). Ambas reuniones fueron de naturaleza educativa y el personal no planteó cuestiones para decidir.

FC29 El grupo de trabajo del IASB se reunió el 10 y 11 de abril de 2008. Las recomendaciones de los miembros del grupo de trabajo sobre cada tema (distinto de la información a revelar) que fueron discutidas en esa reunión se presentaron al Consejo en su reunión de mayo de 2008. Las recomendaciones de los miembros del grupo de trabajo relativas a la información a revelar se presentaron al Consejo en un documento de la agenda de la reunión del Consejo de julio de 2008 Los informes de las recomendaciones del grupo de trabajo se difundieron a través del sitio web del IASB

FC30 En mayo de 2008, el Consejo empezó a deliberar nuevamente sobre las propuestas al proyecto de norma, abordando las cuestiones relativas al alcance, reconocimiento, medición y presentación que surgieron en las cartas de

comentarios al proyecto de norma, en los informes preparados por las entidades que realizaron las pruebas de campo y en las recomendaciones del grupo de trabajo. Estas nuevas deliberaciones continuaron hasta febrero de 2009. En el párrafo FC34 se presenta una lista de los principales cambios realizados como consecuencia de dichas deliberaciones.

FC31 En marzo de 2009, el Consejo consideró los cambios realizados durante sus nuevas deliberaciones sobre el proyecto de norma a la luz de las guías para una nueva exposición del *Manual del Procedimiento a Seguir por el IASB*. El Consejo concluyó que los cambios realizados no justificaban una nueva exposición.

Información adicional para el Consejo

FC32 El proyecto se debatió con el Consejo Asesor de Normas en siete de sus reuniones. Las cuestiones de este proyecto también se debatieron en cinco de las reuniones anuales de los Organismos Emisores de Normas Contables Mundiales que celebró el IASB de 2003 a 2008. El grupo de trabajo se reunió cuatro veces para debatir las cuestiones y asesorar al Consejo. Un grupo de trabajo conjunto del Grupo Asesor Europeo de Normas de Información Financiera (EFRAG) y la Federación Europea de Contadores resultó especialmente útil a la hora de proporcionar orientación al personal.

Alcance extendido especial

FC33 El Consejo reconoció que normalmente las PYMES y sus auditores y banqueros no han participado en el procedimiento a seguir por el IASB. Con el objetivo de animar a estas partes a familiarizarse con el IASB y a considerar y responder al proyecto de norma, el personal llevó a cabo un programa de alcance integral sobre este proyecto. Ese programa supuso presentaciones en 104 congresos y mesas redondas de 40 países, incluyendo 55 presentaciones tras la publicación del proyecto de norma. El IASB también explicó el proyecto de norma y respondió a las preguntas planteadas en dos transmisiones públicas a través de la web en las que se inscribieron casi 1.000 participantes. En abril de 2007, se difundió a través del sitio web del IASB una visión global elaborada por el personal del proyecto de norma, en formato de preguntas y respuestas. El propósito de esta visión global era proporcionar una introducción a las propuestas en un lenguaje no técnico.

La *NIIF para las PYMES* final: principales cambios con respecto al proyecto de norma

FC34 Los principales cambios respecto a los principios de reconocimiento, medición y presentación propuestos en el proyecto de norma procedente de las nuevas deliberaciones del Consejo fueron:

(a) Hacer la NIIF final un documento independiente (eliminando todas menos una de las 23 referencias a las NIIF completas que se habían propuesto en el proyecto de norma, y en la referencia restante, proporcionar una opción, y no un requerimiento, de seguir la NIC 39 *Instrumentos Financieros*: *Reconocimiento y Medición* en lugar de la dos secciones sobre instrumentos financieros de la *NIIF para las PYMES*).

© IFRS Foundation

(b) Eliminar la mayoría de las opciones complejas y añadir una guía para las restantes (de ese modo, eliminar las referencias a las NIIF completas propuestas en el proyecto de norma).

(c) Omitir los temas que es poco probable que se encuentren las PYMES típicas (de ese modo, eliminar las referencias a las NIIF completas propuestas en el proyecto de norma).

(d) No anticiparse a posibles cambios futuros a las NIIF.

(e) Eliminar la referencia a los pronunciamientos de otros organismos emisores de normas como fuente de guía cuando la *NIIF para las PYMES* no trate directamente una cuestión contable.

(f) Cumplir con los requerimientos de presentación de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*, excepto en el caso de su requerimiento de presentar un estado de situación financiera al principio del primer periodo comparativo.

(g) Permitir el uso de diferentes políticas contables para contabilizar los distintos tipos de inversiones en los estados financieros separados, en lugar de una política para todos los tipos de inversiones.

(h) Reestructurar la Sección 11 *Activos Financieros y Pasivos Financieros* del proyecto de norma en dos secciones (Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos* y Sección 12 *Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros*) y aclarar que el costo amortizado se aplica a casi todos los instrumentos financieros básicos mantenidos o emitidos por las PYMES.

(i) Modificar los requerimientos para evaluar el deterioro del valor de un instrumento de patrimonio registrado al costo cuando el valor razonable no se pueda medir de forma fiable.

(j) Eliminar la consolidación proporcional como una opción para las inversiones en entidades controladas de forma conjunta.

(k) Eliminar la distinción entre distribuciones procedentes de ganancias anteriores y posteriores a la adquisición para inversiones contabilizadas por el método de costo y, en su lugar, reconocer todos los dividendos recibidos en resultados.

(l) Eliminar el requerimiento, al aplicar el método de la participación, de una diferencia máxima de tres meses entre la fecha sobre la que se informa de la asociada o la entidad controlada de forma conjunta y la del inversor.

(m) Requerir que una entidad elija su política contable para las propiedades de inversión sobre la base de las circunstancias, en lugar de cómo una opción de libre elección. Las propiedades de inversión cuyo valor razonable se pueda medir de forma fiable sin costo o esfuerzo desproporcionado se medirán al valor razonable con cambios en resultados. Todas las demás propiedades de inversión se contabilizarán como propiedades, planta y equipo utilizando un modelo de costo-depreciación-deterioro del valor.

(n) No requerir una revisión anual del valor residual, la vida útil y el método de depreciación de las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles.

(o) No permitir la opción de revaluación para las propiedades, planta y equipo.

(p) No permitir la opción de revaluación para los activos intangibles.

(q) Amortizar todos los activos intangibles de vida útil indefinida, incluyendo la plusvalía.

(r) Reconocer como gastos todos los costos de investigación y desarrollo.

(s) Incorporar el "valor presente de los pagos mínimos por arrendamiento" en la medición del arrendamiento financiero.

(t) Permitir a los arrendatarios usar un método distinto del lineal para los arrendamientos operativos cuando los pagos mínimos por arrendamiento se estructuran para compensar al arrendador por la inflación general esperada.

(u) Incorporar a la *NIIF para las PYMES* las modificaciones de febrero de 2008 sobre "instrumentos con opción de venta" a la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación* y a la NIC 1.

(v) Requerir la contabilización de todas las subvenciones del gobierno con un modelo sencillo y simplificado: reconocimiento como ingresos cuando se cumplan las condiciones de desempeño (o antes si no hay condiciones de desempeño) y medición al valor razonable del activo recibido o por recibir.

(w) Reconocer como gastos todos los costos por préstamos.

(x) Añadir simplificaciones adicionales para los pagos basados en acciones, incluyendo las valoraciones de los administradores, en lugar del método del valor intrínseco.

(y) Permitir a las subsidiarias medir los beneficios a los empleados y los gastos de los pagos basados en acciones sobre la base de una distribución razonable de la carga del grupo.

(z) Añadir mediciones de valor en uso para los deterioros del valor de los activos.

(aa) Introducir la noción de unidad generadora de efectivo para probar los deterioros del valor de los activos.

(bb) Simplificar la guía para calcular el deterioro del valor de la plusvalía.

(cc) Simplificar la medición de una obligación de pensión por beneficios definidos si no está disponible una medición de la "unidad de crédito proyectada" y requeriría un costo o esfuerzo desproporcionado.

(dd) Permitir el reconocimiento de ganancias y pérdidas actuariales en otro resultado integral como alternativa al reconocimiento en resultados (mientras se conserva la propuesta del proyecto de norma de prohibir el aplazamiento de las ganancias y pérdidas actuariales).

© IFRS Foundation

(ee) Al disponer de un negocio en el extranjero, no "reciclar" en resultados las diferencias de cambio acumuladas que se reconocieron anteriormente en otro resultado integral.

(ff) Eliminar la clasificación de mantenido para la venta y los requerimientos de medición especiales relacionados.

(gg) Incorporar todas las exenciones de la NIIF 1 *Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* a la Sección 35 *Transición a la* NIIF para las PYMES.

(hh) Incorporar las conclusiones de las siguientes Interpretaciones, que abordan transacciones y circunstancias que se encuentran a menudo en las PYMES:

(i) CINIIF 2 *Aportaciones de Socios de Entidades Cooperativas e Instrumentos Similares*.

(ii) CINIIF 4 *Determinación de si un Acuerdo contiene un Arrendamiento*.

(iii) CINIIF 8 *Alcance de la NIIF 2*.

(iv) CINIIF 12 *Acuerdos de Concesión de Servicios*.

(v) CINIIF 13 *Programas de Fidelización de Clientes*.

(vi) CINIIF 15 *Acuerdos para la Construcción de Inmuebles*.

(vii) CINIIF 17 *Distribuciones, a los Propietarios, de Activos Distintos al Efectivo*.

(viii) SIC(12) *Consolidación—Entidades de Cometido Específico*.

Estos Fundamentos de las Conclusiones

FC35 Estos Fundamentos de las Conclusiones establecen las principales cuestiones identificadas por el Consejo, las alternativas consideradas y las razones del Consejo para aceptar algunas alternativas y rechazar otras.

¿Por qué normas de información financiera globales para las PYMES?

FC36 Las normas de información financiera globales, aplicadas coherentemente, mejoran la comparabilidad de la información financiera. Las diferencias contables pueden oscurecer las comparaciones que los inversores, prestamistas y otros hacen. Dando lugar a la presentación de información financiera comparable de alta calidad, las normas de información financiera global de alta calidad mejoran la eficiencia de la distribución y el precio del capital. Esto beneficia no sólo a quienes proporcionan deuda o capital de patrimonio sino a quienes buscan capital porque reduce sus costos de cumplimiento y elimina incertidumbres que afectan a su costo de capital. Las normas globales también mejoran la coherencia en la calidad de la auditoria y facilitan la educación y el entrenamiento.

FC37 Los beneficios de las normas de información financiera globales no se limitan a entidades cuyos títulos cotizan en bolsa. A juicio del Consejo, las PYMES,—y quienes utilizan sus estados financieros—, se pueden beneficiar de un conjunto

común de normas contables. Los estados financieros de las PYMES que son comparables entre países son necesarios por las siguientes razones:

(a) Las instituciones financieras hacen préstamos transfronterizos y operan en el ámbito multinacional. En la mayoría de jurisdicciones, más de la mitad de todas las PYMES, incluyendo las más pequeñas, tienen préstamos bancarios. Los banqueros confían en los estados financieros al tomar decisiones de préstamo y al establecer las condiciones y tasas de interés.

(b) Los vendedores quieren evaluar la salud financiera de los compradores de otros países antes de vender bienes y servicios a crédito.

(c) Las agencias de calificación crediticia intentan desarrollar calificaciones transfronterizas uniformes. De forma similar, los bancos y otras instituciones que operan más allá de las fronteras, a menudo desarrollan calificaciones de una forma similar a las agencias de calificación crediticia. La información financiera presentada es crucial para el proceso de calificación.

(d) Muchas PYMES tienen proveedores en el extranjero y utilizan los estados financieros de un proveedor para valorar las perspectivas de una relación de negocios a largo plazo viable.

(e) Las firmas de capital riesgo proporcionan financiación transfronteriza a las PYMES.

(f) Muchas PYMES tienen inversores extranjeros que no están implicados en la gestión del día a día de la entidad. Las normas contables globales para estados financieros con propósito de información general y la comparabilidad a que dan lugar son especialmente importantes cuando esos inversores extranjeros están localizados en un país diferente al de la entidad y cuando tienen intereses en otras PYMES.

¿Debe el IASB desarrollar normas para las PYMES?

FC38 Al decidir desarrollar una *NIIF para las PYMES*, el IASB fue consciente de las siguientes cuestiones:

(a) ¿Deben las normas de información financiera para las PYMES ser desarrolladas por otros?

(b) ¿Apoyan los organismos nacionales emisores de normas al IASB en el desarrollo de una *NIIF para las PYMES*?

(c) ¿Es el desarrollo de una *NIIF para las PYMES* coherente con la misión del Consejo?

(d) Las NIIF existentes hacen algunas distinciones para las PYMES.

¿Deben hacerlo otros?

FC39 El Consejo consideró si las normas de información financiera para las PYMES deberían ser desarrolladas mejor por otros—ya sea globalmente, país por país, o tal vez a nivel regional—mientras el IASB centra sus esfuerzos fundamentalmente en las normas para entidades que participan en bolsa. Sin

© IFRS Foundation

embargo, en el Consejo se destacó que su misión, tal como se indica en la Constitución de la Fundación IASC (véase el párrafo FC42), no se restringe a normas para entidades que participan en bolsa. Es probable que centrarse sólo en esas entidades dé lugar a normas o prácticas para otras entidades (que son más del 99 por ciento de todas las entidades en prácticamente todos los países) que puedan no identificar las necesidades de los usuarios externos de estados financieros, ser incoherentes con el *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros* o con las normas del IASB, carecer de comparabilidad entre fronteras nacionales o dentro de un país, y no permitir una transición fácil a las NIIF completas para entidades que desean entrar en bolsa. Por estas razones, el Consejo decidió llevar a cabo el proyecto.

¿Apoyan los organismos nacionales emisores de normas una iniciativa del IASB?

FC40 Los organismos nacionales emisores de normas de contabilidad de todo el mundo apoyan la iniciativa del IASB. En septiembre de 2003 el IASB auspició un encuentro de los organismos nacionales emisores de normas de contabilidad. En la preparación de ese encuentro el Consejo sometió a los organismos a un sondeo sobre las normas para las PYMES. Casi con unanimidad, los organismos emisores de normas que respondieron dijeron que el IASB debía desarrollar normas globales para las PYMES.

FC41 El Consejo analizó los avances de su proyecto sobre normas para las PYMES en reuniones anuales posteriores de los organismos nacionales emisores de normas de contabilidad en 2005(2008.) Los organismos emisores de normas continuaron apoyando el proyecto del Consejo.

Una *NIIF para las PYMES* es coherente con la misión del IASB

FC42 El desarrollo de un conjunto de normas para las PYMES es coherente con la misión del IASB. El principal objetivo del IASB, tal como se establece en su Constitución y en el *Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera*, es "desarrollar, buscando el interés público, un único conjunto de normas contables de carácter global que sean de alta calidad, comprensibles y de cumplimiento obligado, que requieran información de alta calidad, transparente y comparable en los estados financieros y en otros tipos de información financiera, para ayudar a los participantes en los mercados de capitales de todo el mundo, y a otros usuarios, a tomar decisiones económicas". "Conjunto único" significa que todas las entidades en circunstancias similares globalmente deberían seguir las mismas normas. Las circunstancias de las PYMES pueden ser diferentes, en diversas formas, de las de entidades más grandes, obligadas a rendir cuentas al público, incluyendo:

(a) los usuarios de los estados financieros de la entidad y sus necesidades de información;

(b) cómo utilizan los estados financieros esos usuarios;

(c) el alcance y la amplitud de la pericia contable disponible para la entidad; y

(d) la capacidad de las PYMES para asumir los costos de seguir las mismas normas que las entidades más grandes que tienen obligación pública de rendir cuentas.

Las NIIF existentes incluyen algunas diferencias para entidades que no cotizan

FC43 Las NIIF incluyen varias diferencias para entidades cuyos títulos no cotizan en bolsa. Por ejemplo:

(a) La NIIF 8 *Segmentos de Operación* sólo requiere la revelación de información segmentada a las entidades cuya deuda o instrumentos de patrimonio cotizan o están registrados para cotizar en la bolsa.

(b) La NIC 27 *Estados Financieros Consolidados y Separados* exime a algunas entidades controladoras de preparar estados financieros consolidados si (i) la controladora es una subsidiaria de una controladora que cumple las NIIF y (ii) su deuda o sus instrumentos de patrimonio no cotizan en bolsa. En la NIC 28 *Inversiones en Entidades Asociadas* y la NIC 31 *Participaciones en Negocios Conjuntos* existen exenciones similares.

(c) La NIC 33 *Ganancias por Acción* requiere la presentación de ganancias por acción solo para entidades cuyas acciones ordinarias o acciones potencialmente ordinarias cotizan en bolsa.

Diferentes necesidades de los usuarios y consideraciones costo-beneficio

FC44 El *Marco Conceptual* (párrafo 12) establece que:

> El objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, rendimiento y cambios en la situación financiera de una entidad, que sea útil a una amplia gama de usuarios al tomar sus decisiones económicas.

Al establecer normas sobre la forma y el contenido de los estados financieros con propósito de información general, las necesidades de los usuarios de los estados financieros son primordiales.

FC45 Los usuarios de los estados financieros de las PYMES pueden tener menor interés en cierta información de los estados financieros con propósito general preparados de acuerdo con las NIIF completas que los usuarios de los estados financieros de entidades cuyos títulos están registrados para cotizar en bolsa o que tienen otro tipo de obligación pública de rendir cuentas. Por ejemplo, los usuarios de los estados financieros de las PYMES pueden tener un mayor interés en los flujos de efectivo a corto plazo, la liquidez, la fortaleza del balance y la cobertura de los intereses, y en la tendencia histórica de resultados y cobertura de intereses y no sobre información que pretende ayudar a la realización de previsiones sobre los flujos de efectivo a largo plazo, los resultados y el valor de una entidad. Sin embargo, los usuarios de los estados financieros de las PYMES pueden necesitar alguna información que habitualmente no se presenta en los estados financieros de entidades cotizadas. Por ejemplo, como una alternativa a los mercados públicos de capitales, las PYMES a menudo obtienen capital de sus

© IFRS Foundation

accionistas, administradores y proveedores, y los accionistas y administradores a menudo pignoran activos personales para que la PYMES pueda obtener financiación bancaria.

FC46 A juicio del Consejo, la naturaleza y el grado de diferencias entre las NIIF completas y una *NIIF para las PYMES* debe determinarse en función de las necesidades de los usuarios y de un análisis de costo-beneficio. En la práctica, los beneficios de aplicar normas contables difieren entre entidades que informan, dependiendo principalmente de la naturaleza, el número y las necesidades de información de los usuarios de los estados financieros de la entidad que informa. Los costos relacionados pueden no diferir de forma significativa. Por lo tanto, de forma coherente con el *Marco Conceptual*, el Consejo concluyó de que la relación costo-beneficio debe evaluarse en relación con las necesidades de los usuarios de los estados financieros de una entidad.

FC47 El Consejo se enfrentó a un dilema al decidir si desarrollar una *NIIF para las PYMES* o no hacerlo. Por un lado, creía que los mismos conceptos de información financiera son apropiados para todas las entidades con independencia de su obligación pública de rendir cuentas—particularmente los conceptos para el reconocimiento y medición de activos, pasivos, ingresos y gastos. Esto sugería que un único conjunto de normas contables debe ser adecuado para todas las entidades, aunque no descartaría diferencias en la información a revelar en función de las necesidades de los usuarios y consideraciones costo-beneficio. Por otro lado, el Consejo reconoció que las diferencias en la tipología y necesidades de los usuarios de los estados financieros de las PYMES, así como las limitaciones y costos de la experiencia contable disponible para las PYMES, sugerían que una norma separada para las PYMES era apropiada. Esa norma separada podría incluir limitaciones tales como definiciones coherentes de elementos de los estados financieros y atención a las necesidades de los usuarios de los estados financieros de las PYMES. Sopesando lo anterior, el Consejo concluyó que el último enfoque (norma separada) era el apropiado.

La adopción de una *NIIF para las PYMES* no implica que las NIIF completas no son apropiadas para las PYMES

FC48 El Consejo cree que el objetivo de los estados financieros, tal como se establece en el *Marco Conceptual*, es apropiado tanto para las PYMES como para las entidades obligadas a aplicar la NIIF completas. El objetivo de suministrar información acerca de la situación financiera, rendimiento y cambios en la situación financiera de una entidad, que sea útil a una amplia gama de usuarios al tomar sus decisiones económicas, es aplicable con independencia del tamaño de la entidad que informa. Por lo tanto, las normas para estados financieros con propósito de información general de entidades con obligación pública de rendir cuentas darían lugar a estados financieros que satisfacen las necesidades de los usuarios de los estados financieros de todas las entidades, incluyendo aquellas sin obligación pública de rendir cuentas. El Consejo es consciente de investigaciones que muestran que actualmente más de 80 jurisdicciones requieren o permiten que las PYMES utilicen las NIIF completas.

El objetivo de la *NIIF para las PYMES*

Por qué la determinación del resultado fiscal y la determinación del resultado distribuible no son objetivos específicos de la *NIIF para las PYMES*

FC49 Las NIIF están diseñadas para ser aplicadas en los estados financieros con propósito de información general, así como en otra información financiera, de todas las entidades con ánimo de lucro. Los estados financieros con propósito de información general se dirigen a la satisfacción de las necesidades comunes de información de un amplio espectro de usuarios, por ejemplo accionistas, acreedores, empleados y público en general. Los estados financieros con propósito de información general son aquéllos que pretenden atender las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. Los estados financieros con propósito de información general suministran información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de una entidad.

FC50 La determinación del resultado fiscal requiere estados financieros con propósitos de información especial—diseñados para cumplir con las leyes y regulaciones fiscales de una determinada jurisdicción. De forma similar, el resultado distribuible de una entidad está definido por las leyes y regulaciones del país u otra jurisdicción en la que esté domiciliada.

FC51 Las autoridades fiscales a menudo también son usuarios externos importantes de los estados financieros de las PYMES. Casi siempre, las autoridades fiscales tienen el poder de demandar cualquier información que necesiten para cumplir con su evaluación fiscal legal y su obligación de recaudar. Las autoridades fiscales a menudo consideran los estados financieros como el punto de partida para determinar las ganancias fiscales, y algunas cuentan con políticas para minimizar los ajustes al resultado contable con el propósito de determinar las ganancias fiscales. No obstante, las normas contables globales para las PYMES no pueden tratar la información fiscal en jurisdicciones individuales. Pero el resultado determinado de conformidad con la *NIIF para las PYMES* puede servir como punto de partida para determinar la ganancia fiscal en una determinada jurisdicción a través de una conciliación que sea desarrollada fácilmente a nivel nacional.

FC52 Una conciliación similar puede desarrollarse para ajustar el resultado medido por la *NIIF para las PYMES* con el resultado distribuible según las leyes y regulaciones nacionales.

Por qué la *NIIF para las PYMES* no tiene como objetivo el suministro de información a los propietarios que son administradores para ayudarles a tomar decisiones de gestión

FC53 Los propietarios que son administradores utilizan los estados financieros de las PYMES para muchos propósitos. Sin embargo, la *NIIF para las PYMES* no tiene por objetivo el suministro de información a los propietarios que son administradores para ayudarles a tomar decisiones de gestión. Los administradores pueden obtener cualquier información que necesiten para

© IFRS Foundation

gestionar su negocio. (Lo mismo es válido para las NIIF completas). No obstante, los estados financieros con propósito de información general a menudo también servirán las necesidades de la administración proporcionando una mejor comprensión de la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de la entidad.

FC54 Las PYMES a menudo producen estados financieros solo para uso de los propietarios que son administradores, o para información fiscal o para el cumplimiento de otros propósitos reguladores no relacionados con el registro de títulos valores. Los estados financieros producidos únicamente para los citados propósitos no son necesariamente estados financieros con propósito de información general.

La "obligación pública de rendir cuentas" como el principio para identificar a qué entidades va dirigida la *NIIF para las PYMES* y a cuáles no

FC55 Una de las primeras cuestiones afrontadas por el Consejo fue la de describir la clase de entidades a las que debería dirigirse la *NIIF para las PYMES*. El Consejo reconoció que, en última instancia, las decisiones sobre qué entidades deberían utilizar la *NIIF para las PYMES* recaen en las autoridades reguladoras nacionales y en los organismos emisores de normas. Sin embargo, una clara definición de la clase de entidades a las que se dirige la *NIIF para las PYMES* es esencial, de forma que:

(a) el Consejo pueda decidir la norma que sea apropiada para esa clase de entidades, y

(b) las autoridades reguladoras nacionales, los organismos emisores de normas y las entidades que informan y sus auditores estén informados del alcance pretendido para la aplicación de la *NIIF para las PYMES*.

De ese modo, las jurisdicciones entenderán que existen algunos tipos de entidades a las que no se dirige la *NIIF para las PYMES*.

FC56 A juicio del Consejo, la *NIIF para las PYMES* es apropiada para una entidad que no tenga obligación pública de rendir cuentas. Una entidad tiene tal obligación (y, por tanto, debería utilizar las NIIF completas) si:

(a) sus instrumentos de deuda o de patrimonio se negocian en un mercado público o están en proceso de emitir estos instrumentos para negociarse en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado fuera de la bolsa de valores, incluyendo mercados locales o regionales), o

(b) una de sus principales actividades es mantener activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros. Este suele ser el caso de los bancos, las cooperativas de crédito, las compañías de seguros, los intermediarios de bolsa, los fondos de inversión y los bancos de inversión.

FC57 Aunque los dos criterios para las entidades con obligación pública de rendir cuentas señalados en el párrafo anterior no han cambiado de forma significativa

con respecto a los propuestos en el proyecto de norma, el Consejo realizó varios cambios menores en respuesta a los comentarios recibidos:

(a) El proyecto de norma hacía referencia a, pero no definía, los mercados públicos. La *NIIF para las PYMES* incluye una definición coherente con la definición de la NIIF 8.

(b) El proyecto de norma había propuesto que cualquier entidad que mantiene activos en calidad de fiduciaria para un grupo amplio de terceros no es apta para utilizar la *NIIF para las PYMES*. Algunos de los que respondieron destacaron que a menudo las entidades que mantienen activos en calidad de fiduciaria por motivos secundarios a su negocio principal (como podría ser el caso, por ejemplo, de las agencias de viajes o inmobiliarias, los colegios, las organizaciones no lucrativas, las cooperativas y las compañías que prestan servicios públicos). La *NIIF para las PYMES* aclara que dichas circunstancias no tienen como consecuencia que una entidad tenga obligación pública de rendir cuentas.

Las entidades cuyos títulos cotizan en un mercado público tienen obligación pública de rendir cuentas

FC58 Los mercados públicos de títulos, por su naturaleza, agrupan a entidades que buscan capital e inversores que no están implicados en la gestión de la entidad y que están considerando si proporcionar capital y a qué precio. Aunque esos inversores públicos a menudo suministran capital-riesgo a largo plazo, no tienen el poder para demandar la información financiera que podrían encontrar útil para la toma de decisiones de inversión. Por esta razón deben confiar en los estados financieros con propósito de información general. La decisión de una entidad de entrar en un mercado público de capitales le obliga a rendir cuentas públicamente, —y debe proporcionar a los inversores en el patrimonio y deuda externos información financiera más amplia de la que necesitan los usuarios de los estados financieros de las entidades que obtienen capital solo de fuentes privadas. Los gobiernos reconocen esta obligación pública de rendir cuentas estableciendo leyes, regulaciones y agencias reguladoras que tratan la regulación del mercado y la información a revelar a los inversores en los mercados públicos de títulos. El Consejo concluyó de que las entidades cuyos títulos cotizan en un mercado público deben seguir las NIIF completas independientemente de su tamaño.

Las instituciones financieras tienen obligación pública de rendir cuentas

FC59 De forma similar, una de las actividades principales de los bancos, compañías de seguros, intermediarios de bolsa, fondos de pensiones, fondos de inversión colectiva y bancos de inversión es mantener y gestionar los recursos financieros que les confíen un amplio grupo de clientes o miembros que no están implicados en la gestión de tales entidades. Dado que éstas actúan en calidad de fiduciaria pública, tienen obligación pública de rendir cuentas. En la mayor parte de los casos, estas instituciones están reguladas por leyes y agencias gubernamentales.

© IFRS Foundation

Las PYMES que prestan un servicio público esencial

FC60 En el documento de discusión, la opinión inicial del Consejo era que, además de las dos condiciones citadas en el párrafo FC56, una entidad también tiene obligación pública de rendir cuentas si presta servicios públicos o si es una entidad similar que presta un servicio público esencial.

FC61 La mayoría de los que respondieron al documento de discusión, y también el grupo de trabajo, señalaron que en muchas jurisdicciones las entidades que prestan servicios públicos pueden ser muy pequeñas—por ejemplo, las compañías de recolección de basuras, compañías de agua, compañías locales de generación o distribución de energía, y compañías locales de televisión por cable. Los que respondieron argumentaron que es la naturaleza de los usuarios de los estados financieros y no la naturaleza de la actividad del negocio la que debería determinar si se deben requerir las NIIF completas. El Consejo estuvo de acuerdo.

Las PYMES que son económicamente significativas en su jurisdicción de origen

FC62 En el documento de discusión, la opinión inicial del Consejo era que, además de las dos condiciones citadas en el párrafo FC56, una entidad también tiene obligación pública de rendir cuentas si es económicamente significativa en su país de origen a partir de criterios como los activos totales, los ingresos totales, el número de empleados, el grado de dominio del mercado, y la naturaleza y el grado de financiación externa.

FC63 La mayoría de los que respondieron, y el grupo de trabajo, argumentaron que la significación económica no tiene como consecuencia automática una "obligación pública de rendir cuentas". Esta expresión, tal como se utiliza en los párrafos 1.2 y 1.3, hace referencia a la obligación pública de rendir cuentas hacia aquellos suministradores de recursos presentes y potenciales y hacia terceros externos a la entidad que toman decisiones económicas pero que no están en posición de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. El Consejo concluyó que la importancia económica puede ser más importante en asuntos de rendición de cuentas política y social. Si esta rendición de cuentas requiere la elaboración de estados financieros con propósito de información general utilizando las NIIF completas es una cuestión que es mejor dejar que decidan las jurisdicciones locales.

Aprobación de los propietarios para utilizar la *NIIF para las PYMES*

FC64 En el documento de discusión, la opinión inicial del Consejo era que el cien por cien de los propietarios de una pequeña o mediana entidad debe estar de acuerdo para que la entidad pueda utilizar la *NIIF para las PYMES*. Incluso la objeción de un solo propietario de una entidad a utilizar la *NIIF para las PYMES* debería ser evidencia suficiente de la necesidad de que esa entidad prepare sus estados financieros a partir de las NIIF completas. La mayoría de los que hicieron comentarios estuvieron en desacuerdo. En su opinión, una objeción, o incluso la falta de respuesta, de uno o algunos accionistas no hacen que una entidad tenga obligación pública de rendir cuentas. Ellos pensaron que los dos

criterios de (a) cotización en mercados públicos e (b) institución financiera, identifican de forma apropiada a las entidades con obligación pública de rendir cuentas. El Consejo encontró convincentes tales argumentos.

Las PYMES que son subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos de un inversor conforme a las NIIF

FC65 En el documento de discusión, la opinión inicial del Consejo era que si una subsidiaria, negocio conjunto o asociada de una entidad con obligación pública de rendir cuentas elabora la información financiera conforme a las NIIF completas para cumplir con los requerimientos de la controladora, participante o inversora, se le debe requerir que sus estados financieros separados cumplan con las NIIF completas y no con la *NIIF para las PYMES*. En opinión del Consejo, ya que la información había sido elaborada para otros propósitos conforme a las NIIF completas, resultaría más costoso preparar un segundo conjunto de estados financieros que cumplieran con la *NIIF para las PYMES*. La mayoría de los que hicieron comentarios al documento de discusión no estuvieron de acuerdo. Muchos dijeron que los datos producidos conforme a las NIIF a efectos contables de consolidación o participación en el patrimonio tienen una materialidad o importancia relativa diferente de la que se necesita en los estados financieros propios de la entidad participada. Además, añadían que son las circunstancias de la entidad, en lugar de las de la controladora o inversora, las que deben determinar si tiene obligación pública de rendir cuentas. En consecuencia, argumentaron que sería costoso y gravoso para la entidad participada tener que aplicar las NIIF completas en sus propios estados financieros. El Consejo encontró convincentes tales argumentos. Por tanto, las PYMES deberían evaluar si cumplen las condiciones para aplicar la *NIIF para las PYMES* a partir de sus propias circunstancias, incluso si también presentan la información financiera conforme a las NIIF completas a una entidad controladora, participante o inversora.

FC66 Algunos de los que respondieron al proyecto de norma proponían que a una subsidiaria cuya controladora utiliza las NIIF completas, o forma parte de un grupo consolidado que usa las NIIF completas, se le debe permitir revelar información simplificada conforme a la *NIIF para las PYMES* pero se le debe requerir que siga los principios contables de reconocimiento y medición de las NIIF completas que utiliza su controladora si estos son diferentes de los principios contables de reconocimiento y medición de la *NIIF para las PYMES*. Aquellos que eran de esta opinión pensaban que permitir a la subsidiaria utilizar los mismos principios de reconocimiento y medición que a su controladora o a su grupo haría la consolidación más fácil.

FC67 Sin embargo, el Consejo llegó a la conclusión de que el resultado sería, en efecto, un margen opcional de usar las NIIF completas para un subconjunto relativamente pequeño de entidades que reúnan los requisitos para usar la *NIIF para las PYMES*. El resultado también sería un conjunto de normas contables híbridas que no son ni las NIIF completas ni la *NIIF para las PYMES*. Ese conjunto de normas sería distinto para cada una de estas pequeñas y medianas entidades dependiendo de las políticas contables elegidas por su controladora o su grupo. La *NIIF para las PYMES* es una norma adecuada para las entidades sin obligación pública de rendir cuentas, y no un conjunto de opciones “a la carta”. Una

© IFRS Foundation

subsidiaria de una entidad que cumple las NIIF completas siempre puede elegir seguir las NIIF completas en sus estados separados. El Consejo concluyó que si los estados financieros de una entidad se describen como conformes a la *NIIF para las PYMES*, deben cumplir con todas las disposiciones de esta NIIF.

FC68 Puesto que la *NIIF para las PYMES* permite elegir políticas contables para algunos principios de reconocimiento y medición, las diferencias con respecto a las NIIF completas se pueden minimizar mediante las elecciones de política contable de una entidad. Las circunstancias en las que la *NIIF para las PYMES* exigiría un principio de reconocimiento o medición que sea diferente de la medición conforme a las NIIF completas son limitadas. Los ejemplos principales son los siguientes:

(a) Activos no corrientes (o grupos de activos y pasivos) mantenidos para la venta

- *NIIF para las PYMES*: Mantener activos para la venta produce una evaluación del deterioro del valor pero, aparte de esto, no hay ningún otro requerimiento contable especial o clasificación de "mantenido para la venta".
- NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*: Medidos al menor entre el importe en libros y el valor razonable menos los costos de venta. La depreciación cesa cuando se clasifican como mantenidos para la venta.

(b) Costo de servicios pasados no consolidados de los planes por pensiones de beneficios definidos

- *NIIF para las PYMES*: Reconocido en resultados inmediatamente.
- NIC 19 *Beneficios a los Empleados*: Reconocido como gasto de forma lineal durante el periodo medio hasta que los beneficios pasen a ser consolidados.

(c) Diferencias de cambio en partidas monetarias que forman parte de una inversión neta en un negocio en el extranjero, en estados financieros consolidados

- *NIIF para las PYMES*: Se reconocen en otro resultado integral y no se reclasifican en resultados en la disposición de la inversión.
- NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*: Se reclasifican en resultados al realizar la disposición de la inversión.

(d) Costos por préstamos

- *NIIF para las PYMES*: Se deben cargar a gastos.
- NIC 23 *Costos por Préstamos*: Los costos directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto deben capitalizarse.

(e) Inversión en una asociada para la que hay un precio de cotización publicado

- *NIIF para las PYMES*: Deben medirse al valor razonable con cambios en resultados.
- NIC 28 *Inversiones en Asociadas*: Debe medirse con el método de la participación.

(f) Inversión en una entidad controlada de forma conjunta para la que hay un precio de cotización publicado

- *NIIF para las PYMES*: Deben medirse al valor razonable con cambios en resultados.
- NIC 31 *Participaciones en Negocios Conjuntos*: Debe medirse utilizando el método de la participación o consolidación proporcional.

(g) Propiedades de inversión cuyo valor razonable se puede medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado

- *NIIF para las PYMES*: Deben medirse al valor razonable con cambios en resultados.
- NIC 40 *Propiedades de Inversión*: Elección de política contable entre valor razonable con cambios en resultados o modelo de costo-depreciación-deterioro del valor.

(h) Activos biológicos

- *NIIF para las PYMES*: Se miden al valor razonable con cambios en resultados solo si el valor razonable se determina fácilmente sin costo o esfuerzo desproporcionado.
- NIC 41 *Agricultura*: Se supone que el valor razonable puede medirse de forma fiable.

(i) Impuesto a las ganancias

- *NIIF para las PYMES*: Cuando se aplica una tasa impositiva diferente a los ingresos distribuidos, se miden inicialmente los impuestos corrientes y diferidos a la tasa aplicable a las ganancias no distribuidas.
- Proyecto de norma *Impuesto a las Ganancias*: En este caso, se miden inicialmente los impuestos corrientes y diferidos a la tasa que se espera aplicar cuando se distribuyan las ganancias.

(j) Pagos basados en acciones con alternativas de liquidación en efectivo en las que los términos del acuerdo proporcionan a la contraparte la elección del medio de liquidación.

- *NIIF para las PYMES*: Se contabiliza la transacción como transacción con pagos basados en acciones liquidada en efectivo a menos que la entidad tenga una práctica pasada de liquidación mediante la emisión de instrumentos de patrimonio o la opción de liquidar en efectivo no tenga carácter comercial.
- NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones*: Contabilización similar a un instrumento compuesto.

© IFRS Foundation

Criterios de tamaño cuantificados

FC69 La definición de PYMES no incluye criterios de tamaño cuantificados para determinar qué es una entidad pequeña o mediana. En el Consejo se destacó que sus normas se aplican en más de 100 países. El Consejo concluyó que no es factible desarrollar pruebas de tamaño cuantificadas que fueran aplicables y duraderas en todos esos países. Esto es coherente con el enfoque en el que se basan los principios generales del Consejo al establecer sus normas.

FC70 Para decidir a qué entidades se les debe requerir o permitir la utilización de la *NIIF para las PYMES*, las jurisdicciones pueden elegir prescribir criterios de tamaño cuantificados. De forma similar, una jurisdicción puede decidir que a las entidades que son económicamente significativas en ese país se les debe requerir utilizar las NIIF completas en lugar de la *NIIF para las PYMES*.

Idoneidad de la *NIIF para las PYMES* para las entidades muy pequeñas – las "micros"

FC71 Algunos sostienen que no es realista diseñar una sola norma que puedan usar todas las entidades sin obligación pública de rendir cuentas, porque el intervalo de tamaños de este grupo de entidades es sencillamente demasiado amplio,—desde entidades no cotizadas de gran tamaño con cientos o incluso miles de empleados a entidades "de tamaño micro" con menos de diez empleados. El Consejo no estuvo de acuerdo. La *NIIF para las PYMES* está diseñada para entidades, independientemente del tamaño, a las que se les requiere o eligen publicar estados financieros con propósito de información general para usuarios externos. Los usuarios externos tales como prestamistas, vendedores, clientes, agencias de calificación crediticia y empleados necesitan tipos específicos de información pero no están en posición de exigir informes a medida para satisfacer sus necesidades específicas de información. Por esta razón deben confiar en los estados financieros con propósito de información general. Esto es tan cierto para las "micros" como para las PYMES más grandes. Los estados financieros preparados utilizando la *NIIF para las PYMES* pretenden satisfacer esas necesidades.

FC72 Algunos de los que cuestionan si la *NIIF para las PYMES* será adecuada para las micros argumentan que muchas de estas entidades preparan los estados financieros exclusivamente para su presentación a las autoridades fiscales con el fin de determinar el resultado fiscal. Como se explica más detalladamente en los párrafos FC50 a FC52, al determinar el resultado fiscal (y también determinar el resultado legalmente distribuible) se requieren unos estados financieros con propósito especial, diseñados para cumplir con las leyes y regulaciones fiscales de una determinada jurisdicción.

FC73 Además, en el Consejo se destacó que, en muchos países se requieren las NIIF completas para todas o para la mayoría de compañías de responsabilidad limitada, incluyendo las micros. En el Consejo también se resaltó que muchos otros países permiten que las micros utilicen las NIIF completas. Como se mencionó en el párrafo FC48, más de 80 jurisdicciones han decidido que se deben requerir o permitir las NIIF completas a todas o la mayoría de las entidades, incluidas las micros. Si las NIIF completas han sido consideradas adecuadas para todas entidades, entonces la *NIIF para las PYMES* seguramente no

será demasiado gravosa. La guía de la *NIIF para las PYMES* es clara y concisa. Dicha guía puede tratar algunas transacciones o circunstancias con las que normalmente no se encuentran las micro PYMES, pero el Consejo no cree que esto suponga una carga para éstas. La organización por temas de la *NIIF para las PYMES* facilitará a las micro PYMES la identificación de aquellos aspectos de la norma que sean aplicables a sus circunstancias.

FC74 Algunos son partidarios de establecer una serie de requerimientos contables muy simples y breves para las micro PYMES—con los principios generales de la contabilidad por acumulación o devengo (algunos incluso sugieren los criterios de caja o de caja modificado), principios de reconocimiento y medición específicos solamente para las transacciones más básicas y quizás que requieran solamente un balance y un estado de resultados con una limitada información a revelar en las notas. El Consejo reconoció que este enfoque puede tener como consecuencia unos costos relativamente bajos para las PYMES al elaborar los estados financieros. Sin embargo, el Consejo concluyó que los estados resultantes no satisfacían el objetivo de utilidad para la toma de decisiones, puesto que omitirían información sobre la situación financiera de la entidad, el rendimiento y los cambios en la situación financiera que resulta útil a una amplia gama de usuarios al tomar sus decisiones económicas. Además, el Consejo consideró que unos estados financieros que han sido preparados utilizando un conjunto de requerimientos contables tan simples y breves podrían no servir de ayuda a las PYMES para mejorar su capacidad de obtener capital. Por tanto, el Consejo concluyó que no debía desarrollar este tipo de *NIIF para las PYMES*.

FC75 El IASB no tiene la potestad para requerir a ninguna entidad a aplicar sus normas. Esa es la responsabilidad de los legisladores y reguladores. En algunos países, el gobierno ha delegado esa potestad a un organismo emisor de normas establecido de forma independiente o a un organismo contable profesional. Ellos tendrán que decidir a qué entidades se debe requerir o permitir utilizar, o quizás prohibir el uso, de las *NIIF para las PYMES*. El Consejo cree que la *NIIF para las PYMES* resultará adecuada para todas las entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas, incluyendo las micros.

La *NIIF para las PYMES* no se dirige a entidades pequeñas que cotizan en mercados públicos

FC76 Las entidades, grandes o pequeñas, cuya deuda o instrumentos de patrimonio cotizan en mercados públicos de capital han optado por la búsqueda de capital a través de inversores externos que no están involucrados en la gestión del negocio y que no tienen facultad para exigir información que podría resultarles útil. Las NIIF completas han sido diseñadas para servir a los mercados públicos de capitales facilitando información financiera especialmente dirigida a los inversores y acreedores en estos mercados. Algunos de los principios de reconocimiento y medición de los activos, pasivos, ingresos y gastos de las NIIF completas se han simplificado en la *NIIF para las PYMES*. Alguna de la información a revelar que requieren las NIIF completas no se requiere en la *NIIF para las PYMES*. El Consejo concluyó, por tanto, que las NIIF completas son apropiadas para una entidad con obligación pública de rendir cuentas.

© IFRS Foundation

FC77 Una jurisdicción que considere que la *NIIF para las PYMES* es apropiada para las entidades pequeñas que cotizan en mercados públicos en esa jurisdicción podría incorporar los requerimientos de la *NIIF para las PYMES* a sus normas nacionales para entidades pequeñas que cotizan en mercados públicos. En ese caso, sin embargo, los estados financieros deberían describirse como conformes con los PCGA nacionales. *La NIIF para las PYMES* les prohíbe describirse como conformes a la *NIIF para las PYMES*.

"Pequeñas y medianas entidades"

FC78 El término "pequeñas y medianas entidades" (PYMES), según lo utiliza el IASB, se define en la Sección 1 *Alcance* de la *NIIF para las PYMES*. Este término es ampliamente reconocido y utilizado en todo el mundo aunque muchas jurisdicciones han desarrollado su propia definición del término para un amplio rango de propósitos, incluyendo el establecimiento de obligaciones de información financiera. A menudo esas definiciones nacionales o regionales incluyen criterios cuantificados basados en los ingresos de actividades ordinarias, los activos, los empleados u otros factores. Frecuentemente, el término se usa para indicar o incluir entidades muy pequeñas sin considerar si publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos.

FC79 El IASB consideró la posibilidad de utilizar otro término. Incluso antes de publicar el proyecto de norma en febrero de 2007, el Consejo había utilizado el término "entidad sin obligación pública de rendir cuentas" (ESOPRC) durante varios meses a lo largo de 2005. Durante sus nuevas deliberaciones de las propuestas al proyecto de norma durante 2008, el Consejo también usó los términos ESOPRC y "entidades no cotizadas" durante varios meses.

(a) **Entidades sin obligación pública de rendir cuentas**. Puesto que el Consejo llegó a la conclusión de que las NIIF completas son necesarias para las entidades con obligación pública de rendir cuentas, los términos "entidad con obligación pública de rendir cuentas" y entidad sin obligación pública de rendir cuentas" tenían cierto atractivo. Sin embargo, las partes constituyentes argumentaron que este término no está ampliamente reconocido, mientras que "pequeñas y medianas entidades" y el acrónimo "PYMES" es universalmente reconocido. Algunos dijeron también que "entidades sin obligación pública de rendir cuentas" parecía implicar, de forma incorrecta, que las entidades más pequeñas no tenían obligación de rendir cuentas públicamente de nada. Además, los objetivos de la Fundación IASC y el IASB, según se establecen en la Constitución de la Fundación, utilizan el término "pequeñas y medianas entidades":

Los objetivos de la Fundación IASC son:

(a) desarrollar, buscando el interés público, un único conjunto de normas contables de carácter global que sean de alta calidad, comprensibles y de cumplimiento obligatorio, que requieran información de alta calidad, transparente y comparable en los estados financieros y en otra información financiera, para ayudar

a los participantes en los mercados de capitales de todo el mundo, y a otros usuarios, a tomar decisiones económicas;

(b) promover el uso y la aplicación rigurosa de esas normas;

(c) cumplir con los objetivos asociados con (a) y (b), teniendo en cuenta, cuando sea necesario, las necesidades especiales de las pequeñas y medianas entidades y de economías emergentes; y

(d) llevar a la convergencia entre las normas contables nacionales y las Normas Internacionales de Contabilidad y las Normas Internacionales de Información Financiera, hacia soluciones de alta calidad.

(b) **Entidades no cotizadas**. El término "entidades no cotizadas" se utiliza habitualmente en algunas jurisdicciones—más particularmente en Norteamérica—, para referirse a los tipos de entidades que cumplen con la definición de PYMES del IASB (entidades sin obligación pública de rendir cuentas). Sin embargo, en otras jurisdicciones—más particularmente en las que el gobierno posee participaciones en el patrimonio en entidades de negocio es habitual—, el término "entidades no cotizadas" se usa de forma mucho más restrictiva para hacer referencia únicamente a aquellas entidades en las que no hay propiedad del gobierno. En tales jurisdicciones, el término "entidades no cotizadas" podría malinterpretarse.

Por estos motivos, el Consejo decidió utilizar "pequeñas y medianas entidades".

Los usuarios de los estados financieros de las PYMES preparados utilizando la *NIIF para las PYMES*

FC80 La *NIIF para las PYMES* está dirigida a entidades sin obligación pública de rendir cuentas que publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos. Los principales grupos de usuarios externos incluyen:

(a) Bancos que efectúan préstamos a las PYMES.

(b) Vendedores que venden a las PYMES y utilizan los estados financieros de las PYMES para tomar decisiones sobre créditos y precios.

(c) Agencias de calificación crediticia y otras que utilicen los estados financieros de las PYMES para calificarlas.

(d) Clientes de las PYMES que utilizan los estados financieros de las mismas para decidir si hacer negocios.

(e) Accionistas de las PYMES que no son también gestores de sus PYMES.

Medida en que la *NIIF para las PYMES* debe ser un documento independiente

FC81 Al elaborar el proyecto de norma de la *NIIF para las PYMES* propuesta, el Consejo tenía la intención de que fuera un documento independiente para muchas pequeñas entidades típicas. Sin embargo, no se propuso que fuera

© IFRS Foundation

completamente independiente. El proyecto de norma propuso que debía haber dos tipos de circunstancias en las que la *NIIF para las PYMES* requeriría consultar las NIIF completas:

(a) El proyecto de norma propuso cuando las NIIF proporcionan una elección de política contable, las PYMES deberían tener la misma opción. La opción más sencilla se incluiría en la *NIIF para las PYMES* mientras que la otra opción u opciones se permitiría mediante una referencia cruzada a las NIIF.

(b) El proyecto de norma propuso que la *NIIF para las PYMES* debería omitir algunos temas contables que son abordados en las NIIF completas, porque el Consejo creyó poco probable que las PYMES típicas se encuentren con estas transacciones o circunstancias. Sin embargo, el proyecto de norma propuso referencias cruzadas que requirieran a las PYMES que se encuentren con estas transacciones o circunstancias consultar una NIIF concreta o una parte de ésta.

FC82 Más del 60 por ciento de las cartas con comentarios que trataban el asunto de la "independencia" eliminarían todas las referencias cruzadas a las NIIF completas. Aproximadamente otro 35 por ciento (a) mantendrían el mínimo posible de referencias o (b) les daba igual mantener un número mínimo de referencias o quitarlas todas. Asimismo, los miembros del grupo de trabajo recomendaron que la *NIIF para las PYMES* debía ser un documento totalmente independiente. Los principales motivos que alegaron los que recomendaban una NIIF independiente fueron los siguientes:

(a) Un documento independiente sería más comprensible y fácil de usar. También se percibiría como un documento más cómodo de utilizar y, por lo tanto, mejoraría su aceptación por parte de las jurisdicciones que están considerando su adopción y por parte de las entidades que quedan dentro del alcance. Las referencias cruzadas requieren que las PYMES estén familiarizadas tanto con la *NIIF para las PYMES* como con las NIIF completas—un requerimiento que algunos consideran incluso más gravoso que el hecho de que una entidad siga las NIIF completas.

(b) El proyecto de norma había propuesto que si se requiere o permite a una entidad seguir una NIIF mediante una referencia cruzada, la entidad debe aplicar esa NIIF (o parte de esa NIIF) en su totalidad. Los dos criterios gemelos de necesidades de los usuarios y criterios costo-beneficio en los que el Consejo basó sus decisiones en la *NIIF para las PYMES* no se aplicaron al material con referencias cruzadas. Sin embargo, si estos temas de referencias cruzadas fueran incorporados a la *NIIF para las PYMES* sería posible hacer simplificaciones adecuadas de principios de reconocimiento y medición y/o reducir la información a revelar basada en las necesidades de los usuarios y criterios de costo-beneficio adoptados por el Consejo.

(c) Las referencias cruzadas crean problemas de "control de versiones". Por ejemplo, si se modifica o sustituye una NIC, NIIF o Interpretación a la que se hace referencia cruzada, ¿debería esto dar lugar a un cambio "automático" de la referencia cruzada? ¿O se mantiene la referencia

cruzada a la versión anterior de la NIC, NIIF o Interpretación? Si hay cambios automáticos, esto produciría actualizaciones de la *NIIF para las PYMES* más frecuentes que la revisión periódica planificada por el Consejo. Asimismo, esto requeriría que las PYMES que aplican las referencias cruzadas tendrían que conocer todos los cambios a las NIIF completas. Si se mantiene la referencia cruzada a la versión anterior del pronunciamiento, esto podría ser confuso respecto a qué versión de la Norma debe aplicarse, sobre todo porque algunos de los mismos párrafos a los que se hace referencia cruzada también hacen referencia directa o indirectamente a párrafos de otras de las NIIF completas [véase el siguiente apartado (d)]. Además, la contabilidad elegida o requerida mediante referencia cruzada no será comparable con el aplicado por las entidades conforme a las NIIF completas. Asimismo, si los cambios a las NIIF completas son modificaciones *de facto* a la *NIIF para las PYMES*, las PYMES necesitarían participar en el procedimiento a seguir que diera lugar a los cambios en cada NIIF—una carga que en general las PYMES dijeron al Consejo que no podían manejar (en respuestas tanto al documento de discusión de junio de 2004 como al proyecto de norma).

(d) Está la cuestión de dónde terminan las referencias cruzadas. Algunos párrafos a los que se hace referencia cruzada, de forma directa o indirecta, se refieren a otros párrafos de las NIIF completas. Esto es problemático porque las actualizaciones se realizan a las NIIF completas, por lo tanto, las PYMES necesitarían supervisar constantemente las NIIF completas en caso de que cualesquiera cambios puedan afectarles a través de una referencia cruzada.

FC83 Tras considerar las cuestiones propuestas por quienes respondieron al proyecto de norma, el Consejo cambió de opinión. La *NIIF para las PYMES* no tiene ningún requerimiento obligatorio de consultar las NIIF completas.

Opciones de política contable

FC84 Las opciones de política contable mencionadas en el párrafo FC81(a) para las que el proyecto de norma había incluido referencias cruzadas a las NIIF completas se han abordado en la *NIIF para las PYMES* de la siguiente forma:

(a) **Asociadas**. Las opciones propuestas por el proyecto de norma (método del costo, método de la participación y valor razonable con cambios en resultados) se permiten e incorporan a la *NIIF para las PYMES*.

(b) **Costos por préstamos**. El modelo de capitalización no es una opción. Por lo tanto, no hay ninguna referencia cruzada a las NIIF completas. La guía para la aplicación del método de gastos se había propuesto en el proyecto de norma y se ha mantenido.

(c) **Costos de desarrollo**. La capitalización de los costos de desarrollo no es una opción. Por lo tanto, no hay ninguna referencia cruzada a las NIIF completas.

© IFRS Foundation

(d) **Activos intangibles**. El modelo de revaluación no es una opción. Por lo tanto, no hay ninguna referencia cruzada a las NIIF completas. La guía para la aplicación del modelo de costo-depreciación-deterioro del valor se había propuesto en el proyecto de norma y se ha mantenido.

(e) **Propiedades de inversión**. La medición se basa en las circunstancias en lugar de en la elección de política contable entre los modelos de costo y valor razonable. Si una entidad puede medir el valor razonable de una partida de propiedades de inversión con fiabilidad sin un costo o esfuerzo desproporcionado, debe usar el modelo del valor razonable. En otro caso, debe usar el modelo del costo. Se ha incorporado a la *NIIF para las PYMES* una guía para la aplicación del modelo del valor razonable.

(f) **Entidades controladas de forma conjunta**. Todas las opciones del proyecto de norma se permiten (con la excepción de la consolidación proporcional) y se han incorporado a la *NIIF para las PYMES*.

(g) **Presentación de flujos de efectivo de las actividades de operación**. Se ha mantenido la opción de usar el método directo o indirecto. Se ha incorporado a la *NIIF para las PYMES* una guía para la aplicación del método directo. La guía para la aplicación del método indirecto se había propuesto en el proyecto de norma y se ha mantenido.

(h) **Propiedades, planta y equipo**. El modelo de revaluación no es una opción. Por lo tanto, no hay ninguna referencia cruzada a las NIIF completas. La guía para la aplicación del modelo de costo-depreciación-deterioro del valor se había propuesto en el proyecto de norma y se ha mantenido.

(i) **Subvenciones del gobierno**. Se ha eliminado la opción propuesta de aplicar la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales* para algunas subvenciones del gobierno.

FC85 La *NIIF para las PYMES* incluye una opción para una entidad de elegir seguir una NIIF completa y esa es la opción de utilizar la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* en lugar de las Secciones 11 y 12. Aparte de esto, la *NIIF para las PYMES* final es completamente independiente—a una entidad que la aplique no se le requiere consultar las NIIF completa además de la *NIIF para las PYMES*.

FC86 El proyecto de norma también propuso que si la norma no aborda una transacción o cualquier otro hecho o condición, o proporciona una referencia cruzada a otra NIIF, una entidad debería seleccionar la política contable que dé lugar a información fiable y relevante. Al realizar ese juicio, debería considerar, primero, los requerimientos y guías de la *NIIF para las PYMES* que tratan cuestiones similares y relacionadas y, segundo, las definiciones, los criterios de reconocimiento y los conceptos de medición de activos, pasivos, ingresos y gastos y los principios generales de la Sección 2 *Conceptos y Principios Generales* del proyecto de norma. Si eso no facilita una guía, la entidad puede buscar en los requerimientos y guías de las NIIF, incluyendo las Interpretaciones de las NIIF, que traten temas similares y relacionados. Esta guía se mantiene en la *NIIF para las PYMES*.

Temas omitidos

FC87 Además de las opciones complejas, el segundo tipo de referencia cruzada obligatoria a las NIIF completas propuesto en el proyecto de norma estaba relacionado con los temas que las NIIF completas abordan pero se omiten en la *NIIF para las PYMES* porque no se espera que sean aplicables a la mayoría de las PYMES. Para hacer la *NIIF para las PYMES* final un documento independiente, el Consejo decidió incorporar a la *NIIF para las PYMES* final los siguientes temas para los que el proyecto de norma había propuesto una referencia cruzada a las NIIF completas:

(a) **Transacción con pagos basados en acciones liquidada mediante instrumentos de patrimonio**. Tratado en la Sección 26 *Pagos Basados en Acciones*.

(b) **Transacciones con pagos basados en acciones que dan alternativas de liquidación en efectivo**. Tratado en la Sección 26.

(c) **Medición del valor razonable de los activos biológicos**. Tratado en la Sección 34 *Actividades Especializadas*.

(d) **Hiperinflación**. Tratado en la Sección 31 *Hiperinflación*.

(e) **Contabilización de los arrendamientos financieros desde el punto de vista del arrendador**. Tratado en la Sección 20 *Arrendamientos*.

(f) **El método directo de presentar los flujos de efectivo de las actividades de operación**. Tratado en la Sección 7 *Estados de Flujos de Efectivo*.

FC88 Además, el Consejo decidió que la *NIIF para las PYMES* no debería tratar los siguientes temas para los que el proyecto de norma había propuesto una referencia cruzada a las NIIF completas.

(a) Ganancias por acción.

(b) Información financiera intermedia.

(c) Información financiera por segmentos.

(d) Contabilización especial para los activos mantenidos para la venta.

Si deben permitirse o no todas las opciones de políticas contables de las NIIF completas en la *NIIF para las PYMES*

FC89 Las NIIF completas incluyen algunas opciones de políticas contables (elecciones). Generalmente, para una transacción, suceso o condición dada, una de las opciones es más simple de implementar que la otra u otras. Algunos consideran que la *NIIF para las PYMES* debería eliminar todas las opciones de políticas contables y, por tanto, requerir que todas las PYMES sigan una única política contable para una transacción, suceso o condición dada. Aquellos que tienen esta opción argumentan que los beneficios serían la simplificación de las *NIIF para las PYMES* y una mayor comparabilidad de la información financiera resultante entre las PYMES que utilicen las *NIIF para las PYMES*. Otros argumentan que prohibir que las PYMES utilicen una opción de política contable que está

© IFRS Foundation

disponible para las entidades que usan las NIIF completas podría dificultar la comparabilidad entre las PYMES y las entidades que aplican las NIIF completas.

FC90 Al desarrollar el proyecto de norma, el Consejo consideró ambos puntos de vista y, sopesando, hubo de concluir que todas las opciones de las NIIF completas deben estar disponibles para las PYMES. Al mismo tiempo, el Consejo reconoció que la mayoría de las PYMES probablemente preferirán la opción más simple contenida en las NIIF completas. Por ello, el proyecto de norma propuso que cuando las NIIF completas permitan opciones de políticas contables, la *NIIF para las PYMES* debería incluir sólo la opción más simple, mientras que las otras opciones más (complejas) deben estar disponibles para las PYMES por referencia cruzada a las NIIF completas.

FC91 Los que respondieron al proyecto de norma estaban divididos en si se deben poner a disposición de las PYMES las opciones más complejas. Sus comentarios reflejaban ambos puntos de vista descritos en el párrafo FC89. Muchos de los que respondieron argumentaron que permitir las opciones de políticas contables más complejas no es coherente con el objetivo del Consejo de una norma simplificada para las entidades más pequeñas y que dificultaría la comparabilidad. Por ejemplo, aunque apoyan la decisión inicial del Consejo de hacer que la *NIIF para las PYMES* sea una norma independiente, el Grupo Asesor Europeo de Normas de Información Financiera (EFRAG), la Federación Europea de Contadores y algunas organizaciones profesionales de contabilidad nacionales y organismos emisores de normas escribieron al Consejo para expresar su desacuerdo con la decisión inicial durante las nuevas deliberaciones de mantener todas o la mayoría de las opciones complejas. La cuestión se debatió en la reunión del Consejo Asesor de Normas (CAN) de noviembre de 2008 y todos sus miembros apoyaron permitir solo las opciones más sencillas en la *NIIF para las PYMES*. Destacaron que la mayoría de las PYMES elegirán seguir las opciones más sencillas puesto que, por lo general, serán menos costosas, requerirán menos pericia y obtendrán una mayor comparabilidad con entidades similares. También resaltaron que si una entidad no cotizada considera muy importante usar una o más de las opciones complejas, podría elegir seguir las NIIF completas en lugar de la *NIIF para las PYMES*.

FC92 Muchos de los que apoyaron no permitir las opciones de políticas contables más complejas pensaron que esto beneficiaría a los usuarios de estados financieros que necesitan hacer comparaciones entre entidades más pequeñas. Los usuarios de los estados financieros de las PYMES suelen ser menos sofisticados que los usuarios de los estados financieros de las entidades con obligación pública de rendir cuentas y, por tanto, se beneficiarían de una menor variación en requerimientos contables entre entidades. Además, la reducción de las opciones no dificulta la comparabilidad con entidades que usan las NIIF completas puesto que en muchos casos conforme a las NIIF completas las entidades pueden aplicar políticas contables diferentes para la misma transacción.

FC93 Prácticamente todos aquellos que estaban de acuerdo en mantener como mínimo algunas de las opciones también estaban de acuerdo en hacer que la NIIF para las PYMES fuera un documento independiente, lo que significaría que las opciones deberían tratarse directamente en la *NIIF para las PYMES* en vez de

hacerlo mediante referencias cruzadas a las NIIF completas. Reconocieron que esto produciría un aumento significativo del tamaño de la *NIIF para las PYMES.*

FC94 Tras considerar las alternativas, el Consejo concluyó que algunas opciones no deben estar disponibles para las PYMES mientras que otras deben estarlo. Además, para hacer de la *NIIF para las PYMES* un documento independiente, el Consejo concluyó que estas opciones disponibles para las PYMES deben tratarse directamente, con la simplificación adecuada con respecto a las NIIF completas. En el párrafo FC84 se explican las decisiones del Consejo sobre las opciones individuales.

Por qué el *Marco Conceptual* y los principios y guías obligatorias en las NIIF existentes son el punto de partida apropiado para desarrollar la *NIIF para las PYMES*

FC95 La *NIIF para las PYMES* se desarrolló mediante:

(a) la extracción de los conceptos fundamentales del *Marco Conceptual* y de los principios y guías obligatorias relacionadas de las NIIF (incluyendo las Interpretaciones), y

(b) la consideración de las modificaciones que sean apropiadas en función de las necesidades de los usuarios y las consideraciones costo-beneficio.

FC96 El Consejo consideró que este enfoque es apropiado porque las necesidades de los usuarios de los estados financieros de las PYMES son similares en muchas formas a las necesidades de los usuarios de los estados financieros de las entidades obligadas a rendir cuentas públicamente. Por tanto, las NIIF completas son el punto de partida lógico para desarrollar una *NIIF para las PYMES*.

FC97 El Consejo rechazó la alternativa "del nuevo comienzo" porque dicho enfoque podría haber dado lugar a diferentes objetivos de los informes financieros, diferentes características cualitativas de la información financiera, diferentes definiciones de los elementos de los estados financieros, y diferentes conceptos de reconocimiento y medición. El Consejo concluyó que el enfoque "del nuevo comienzo" sería costoso en tiempo y dinero y, finalmente, inútil. Esto es así porque, en la opinión del Consejo, hay suficiente convergencia en las necesidades de los usuarios con respecto a los estados financieros con propósito de información general de entidades con obligación pública de rendir cuentas y sin ella.

Simplificaciones de reconocimiento y medición

FC98 En los párrafos FC99 a FC136 se explican las simplificaciones significativas a los principios de reconocimiento y medición de las NIIF completas que se reflejan en la *NIIF para las PYMES* y los motivos de éstas. El Consejo también discutió otras simplificaciones de reconocimiento y medición pero decidió no adoptarlas (véanse los párrafos FC137 a FC150).

© IFRS Foundation

Instrumentos financieros

FC99 Muchos de los que hicieron comentarios dijeron que los requerimientos de la NIC 39 son gravosos para las PYMES. Citaron como especialmente gravosas para las PYMES las complejidades de la clasificación de los instrumentos financieros en cuatro categorías, las pruebas de "acuerdos de traspaso" y de "participación continua" para la baja en cuentas, y los cálculos detallados que se requieren para cumplir con las condiciones de la contabilidad de coberturas. El Consejo acordó que simplificar la NIC 39 era apropiado para las PYMES.

FC100 Buena parte de la complejidad de la NIC 39 se deriva de permitir que las entidades elijan entre una variedad de alternativas de clasificación y atributos de medición para los instrumentos financieros. Esas elecciones reducen la comparabilidad e imponen complejidad en la medición. La *NIIF para las PYMES* realza la comparabilidad y reduce la complejidad limitando las categorías de clasificación, definiendo un atributo de medición y limitando el uso de otros atributos de medición opcionales.

FC101 Entre las simplificaciones propuestas en la *NIIF para las PYMES* están:

(a) **Clasificación de instrumentos financieros**. Los instrumentos financieros que cumplen los criterios especificados se miden al costo o al costo amortizado, y el resto al valor razonable con cambios en resultados. Las clasificaciones "disponibles para la venta" y "mantenidos hasta el vencimiento" contenidas en la NIC 39 no están disponibles, reduciendo así las complejidades asociadas con las dos categorías adicionales, incluyendo en algunos casos la evaluación de intenciones y "penalizaciones" contables.

(b) **Baja en cuentas**. La *NIIF para las PYMES* establece un principio simple de baja en cuentas. Este principio no se basa en lo previsto por los "acuerdos de traspaso" e "participación continua" que se aplican a la baja en cuentas según la NIC 39. Dichas disposiciones son complejas y se refieren a transacciones de baja en cuentas en las que las PYMES no están habitualmente implicadas.

(c) **Contabilidad de coberturas**. La *NIIF para las PYMES* se centra en los tipos de cobertura cuya realización por las PYMES es probable, específicamente coberturas de:

(i) Riesgo de tasa de interés de un instrumento de deuda medido a su costo amortizado.

(ii) Riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera o de tasa de interés en un compromiso firme o en una transacción altamente probable.

(iii) Riesgo de precio de una materia prima cotizada que la entidad mantiene o en un compromiso firme o una transacción prevista altamente probable de comprar o vender una materia prima cotizada.

(iv) Riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera en una inversión neta en un negocio en el extranjero.

(d) **Instrumentos financieros derivados**. La *NIIF para las PYMES* no requiere la contabilización por separado de los "derivados implícitos". No obstante, los contratos no financieros que incluyen un derivado implícito con características económicas no estrechamente relacionadas con el contrato anfitrión se contabilizan al valor razonable en su totalidad (véase el párrafo FC105).

FC102 En cuanto a la contabilización de coberturas, la Sección 12 requiere el reconocimiento periódico y la medición de la ineficacia de la cobertura, pero bajo condiciones menos estrictas que las que contiene la NIC 39. En particular, la ineficacia se reconoce y se mide al final del período financiero sobre el que se informa y, en el caso de coberturas que ya no cumplen las condiciones para la contabilización de coberturas, ésta es discontinuada prospectivamente a partir de ese punto. La NIC 39 requiere la discontinuación de la contabilización de coberturas de forma prospectiva comenzando desde la fecha en la que las condiciones dejen de cumplirse, un requerimiento que las PYMES a menudo afirman que es gravoso.

FC103 Como una alternativa a la prueba de eficacia simplificada, el Consejo consideró un enfoque que está en la norma estadounidense SFAS 133 *Contabilización para los Instrumentos derivados y Actividades de Cobertura* (Secciones 815-20-25-102 a 815-20-25-117 de la Codificación del FASB) conocido como "método simplificado". De acuerdo con éste, la *NIIF para las PYMES* impondría condiciones estrictas en la designación de una relación de cobertura y presumiría la eficacia posterior de la cobertura sin necesidad de medir su ineficacia. El Consejo concluyó que la prueba de eficacia simplificada es preferible al método simplificado por dos razones principales:

(a) El reconocimiento de toda la ineficacia de cobertura en resultados es un principio básico de la NIC 39. El método simplificado es incoherente con este principio.

(b) Para poder suponer que la posibilidad de ineficacia de cobertura es nula o insignificante, las características clave del instrumento de cobertura y de la partida cubierta, incluyendo el plazo, tendrían que coincidir y no tendrían que ser plazos condicionales. En consecuencia, la contabilización de coberturas estaría prohibida si el instrumento de cobertura pudiera ser pagado por anticipado o contuviese una opción de venta u otras características de terminación anticipada o ampliación. Este requerimiento haría en efecto, que la contabilización de coberturas fuese prácticamente imposible para muchas PYMES, y quizá para su mayoría.

FC104 La Sección 12 también difiere de la NIC 39 con respecto a la contabilidad de coberturas en las siguientes formas:

(a) La contabilidad de coberturas no puede conseguirse utilizando instrumentos de deuda ("instrumentos de efectivo") como instrumentos de cobertura. La NIC 39 permite esto para una cobertura de un riesgo de moneda extranjera.

© IFRS Foundation

(b) No se permite la contabilidad de coberturas con una estrategia de cobertura basada en opciones. Dado que la cobertura con opciones implica incurrir en un costo, es más probable que las PYMES utilicen contratos a término que opciones como instrumentos de cobertura.

(c) No se permite la contabilidad de coberturas para carteras. La cobertura de carteras añade una complejidad contable considerable debido a la necesidad de volver a medir todas las partidas cubiertas individualmente al valor razonable para asegurar que los importes apropiados sean dados de baja en cuentas cuando se vende el instrumento y asegurar que la amortización es apropiada cuando un instrumento ya no está cubierto.

La simplificación de (a) es adecuada puesto que la contabilidad de coberturas no tendría un efecto significativo sobre los estados financieros debido a los efectos de compensación de la contabilidad para un instrumento de deuda en moneda extranjera según la Sección 11 y al reconocimiento de diferencias de cambio en la mayoría de las partidas monetarias en resultados según la Sección 30 *Conversión de Moneda Extranjera*. Asimismo, el Consejo no considera que las simplificaciones de (b) y (c) afecten de forma negativa a las PYMES porque no son estrategias de cobertura típicas de las PYMES.

FC105 Los contratos para comprar, vender, alquilar o asegurar una partida no financiera tal como una materia prima cotizada, inventario, propiedades, planta o equipo se contabilizan como instrumentos financieros dentro del alcance de la Sección 12 cuando puedan dar lugar a una pérdida para el comprador, vendedor, arrendador, arrendatario o parte asegurada como resultado de los términos contractuales que no están relacionados con cambios en el precio del elemento no financiero, cambios en las tasas de cambio o un incumplimiento por una de las contrapartes. Estos contratos se contabilizan como instrumentos financieros puesto que sus términos incluyen un componente de riesgo financiero que altera el importe de liquidación del contrato y que no está relacionado con la compra, venta, arrendamiento o seguro del elemento no financiero.

FC106 La *NIIF para las PYMES* da a las PYMES la opción de seguir las Secciones 11 y 12 o la NIC 39 al contabilizar todos sus instrumentos financieros. Las razones del Consejo para proponer esa opción en este caso son las siguientes:

(a) Aunque las Secciones 11 y 12 son un enfoque más sencillo para contabilizar instrumentos financieros que la NIC 39, algunas de las simplificaciones implican la eliminación de opciones que están disponibles para sociedades que tienen obligación pública de rendir cuentas de acuerdo con la NIC 39, por ejemplo:

(i) La opción del valor razonable.

(ii) La clasificación disponible para la venta y la opción disponible para la venta.

(iii) La clasificación mantenido hasta el vencimiento.

(iv) El enfoque de la participación continuada para la baja en cuentas (esto es, baja en cuentas parcial).

(v) El uso de la contabilidad de coberturas para coberturas distintas de los cuatro tipos especificados en el párrafo FC101(c).

El Consejo está actualmente replanteándose la NIC 39 en su totalidad y ha concluido que debe permitirse a las PYMES tener las mismas opciones de políticas contables que la NIC 39 hasta la finalización del proyecto integral de la NIC 39.

(b) Dado que, conforme a la *NIIF para las PYMES,* la categoría propuesta por defecto para los instrumentos financieros en el alcance de la Sección 12 es el valor razonable con cambios en resultados, y el costo o costo amortizado sólo se permiten cuando se cumplen las condiciones especificadas, algunas partidas medidas al costo o al costo amortizado de acuerdo con la NIC 39 debido a su naturaleza deberían medirse al valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*. Algunas PYMES pueden encontrar gravosa esta valoración razonable añadida.

(c) A veces, una entidad realiza lo que ella ve como una "inversión estratégica" en instrumentos de patrimonio emitidos por otra entidad, con la intención de establecer o mantener una relación operativa a largo plazo con la entidad en la que ha realizado la inversión. Esas entidades generalmente consideran que la clasificación disponible para la venta de la NIC 39 es apropiada para contabilizar inversiones estratégicas. Conforme a la *NIIF para las PYMES*, sin embargo, estas inversiones estratégicas se contabilizarían al valor razonable con cambios en resultados o al costo amortizado.

(d) Las disposiciones para baja en cuentas de la *NIIF para las PYMES* no darían lugar a la baja en cuentas de muchas transacciones de titulización o de factoraje que pudieran efectuar las PYMES, mientras que en la NIC 39 darían lugar a la baja en cuentas.

FC107 El proyecto de norma había propuesto que una entidad que elija seguir la NIC 39 en lugar de las secciones de los instrumentos financieros de la *NIIF para las PYMES*, también tendría que cumplir los requerimientos de información a revelar de la NIIF 7 *Instrumentos Financieros*: *Información a Revelar* en su totalidad. Muchos de los que respondieron al proyecto de norma argumentaron que mucha de la información a revelar de la NIIF 7 está diseñada para las instituciones financieras (que no cumplen los requisitos para usar la *NIIF para las PYMES*) o para las entidades cuyos títulos cotizan en mercados públicos de capitales. En su opinión, la información a revelar sobre instrumentos financieros de la *NIIF para las PYMES* es apropiada para todas las PYMES, incluidas aquellas que elijan consultar la NIC 39 para el reconocimiento y medición. Al Consejo le pareció convincente este argumento y la *NIIF para las PYMES* no requiere la información a revelar de la NIIF 7.

Amortización y deterioro del valor de la plusvalía y otros activos intangibles de vida útil indefinida

FC108 En sus respuestas al cuestionario de reconocimiento y medición y en las mesas redondas públicas, muchos preparadores y auditores de los estados financieros de las PYMES dijeron que el requerimiento de la NIC 36 *Deterioro del Valor de los*

© IFRS Foundation

Activos de realizar un cálculo anual del importe recuperable de la plusvalía y otros activos intangibles de vida útil indefinida es costoso para las PYMES por la pericia y el costo que implican. Ellos propusieron, como alternativa, que se debía requerir que las PYMES calculen el importe recuperable de la plusvalía y otros activos intangibles de vida útil indefinida sólo cuando exista un indicio del deterioro del valor. También propusieron que la *NIIF para las PYMES* debería incluir una lista de indicadores de deterioro del valor como guía para las PYMES. El Consejo estuvo de acuerdo con esas propuestas. Los que respondieron al proyecto de norma apoyaron la decisión del Consejo del enfoque de un indicador de deterioro del valor. En consecuencia, la *NIIF para las PYMES* establece un enfoque de indicador basado en indicios e incluye una lista de indicadores basados tanto en fuentes internas como externas de información. Además, si la plusvalía no se puede distribuir a unidades generadoras de efectivo individuales (o grupos de unidades generadoras de efectivo) de forma no arbitraria, entonces la *NIIF para las PYMES* proporciona una exención ya que permite a la entidad comprobar el deterioro del valor de la plusvalía determinando el importe recuperable de la entidad adquirida en su totalidad si la plusvalía se refiere a una entidad adquirida que no ha sido integrada. Si la plusvalía se refiere a una entidad que ha sido integrada en el grupo, se comprueba el importe recuperable del grupo completo de entidades.

FC109 La mayoría de los que respondieron al cuestionario de reconocimiento y medición y de los que participaron en las mesas redondas estaban de acuerdo en requerir la amortización de la plusvalía y otros activos intangibles con vida útil indefinida a lo largo de un periodo máximo especificado. Las propuestas generalmente estaban en un rango de 10 a 20 años. Argumentaron que la amortización es más sencilla que un enfoque del deterioro del valor, incluso cuando éste se ejecuta a partir de indicios. Al desarrollar el proyecto de norma, el Consejo no estuvo de acuerdo con esta propuesta por tres razones principales:

(a) Un enfoque de amortización sigue requiriendo una evaluación del deterioro del valor, por lo que es en realidad un enfoque más complejo que una evaluación del deterioro del valor ejecutada a partir de indicios.

(b) La amortización es la distribución sistemática del costo de un activo, menos cualquier valor residual, para reflejar, durante la vida útil del activo, el consumo de los beneficios económicos futuros incorporados en él que se produce a lo largo del tiempo. Por su naturaleza, la plusvalía tiene una vida indefinida. Por lo tanto, si no hay un límite previsible al periodo durante el cual una entidad espera consumir los beneficios económicos futuros incorporados en un activo, la amortización de ese activo durante, por ejemplo, un periodo de tiempo máximo determinado arbitrario, no representaría de forma fidedigna la realidad económica.

(c) Cuando el IASB estaba desarrollando la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* (revisada en 2008) y las modificaciones relacionadas a la NIC 38 *Activos Intangibles*, la mayoría de los usuarios de los estados financieros dijeron que encontraban poco contenido informativo, si lo hubiera, en la amortización de la plusvalía durante un periodo arbitrario de años.

En consecuencia, el proyecto de norma propuso un enfoque solo de deterioro del valor para la plusvalía y otros activos intangibles de vida útil indefinida, combinado con un indicador que pusiera en marcha los cálculos detallados del deterioro del valor.

FC110 Muchos de los que respondieron al proyecto de norma estaban en desacuerdo con la propuesta de no requerir la amortización de la plusvalía. De hecho, la única propuesta sobre reconocimiento y medición contable del proyecto de norma para la que se recibió un mayor número de recomendaciones de reconsideración fue la de la no amortización de la plusvalía. La gran mayoría de los que respondieron que abordaron esta cuestión recomendaron que se permitiera o requiriera la amortización de la plusvalía a lo largo de un número limitado de años. Muchos de los que respondieron reconocieron la necesidad de realizar pruebas de deterioro del valor además, y no en sustitución de, la amortización. Es más, los que opinaban de este modo también creían que no se debe requerir a las PYMES distinguir entre los activos intangibles con vida útil finita o indefinida. En su reunión de abril de 2008, los miembros del grupo de trabajo apoyaron de forma unánime requerir la amortización de todos los activos intangibles, incluida la plusvalía, sujetos a una prueba de deterioro del valor.

FC111 Algunos de los que compartían esta opinión reconocieron que la amortización de la plusvalía y otros activos intangibles con vida útil indefinida podría no ser el enfoque más correcto desde el punto de vista conceptual. Sin embargo, desde un punto de vista práctico, destacaron que a muchas entidades más pequeñas les resultaría difícil evaluar el deterioro del valor con la misma precisión o puntualidad que las entidades más grandes o que cotizan en bolsa, es decir, que la información podría ser menos fiable. La amortización, sobre todo si va unida a un periodo de amortización máxima relativamente corto, reduciría las circunstancias en las que se pondría en marcha el cálculo del deterioro del valor. También observaron que, en el contexto de las PYMES, los usuarios de los estados financieros dicen que encuentran poco contenido informativo, si lo hubiera, en la plusvalía, por ejemplo, los prestamistas no suelen conceder préstamos con la plusvalía como activo.

FC112 Tras considerar los distintos puntos de vista expresados, el Consejo concluyó que, por motivos de costo-beneficio en lugar de considerar los conceptos, se debe considerar que la plusvalía y otros activos intangibles de vida útil indefinida tienen vida útil finita. Por ello, estos activos deben amortizarse a lo largo de su vida útil estimada, con un periodo máximo de amortización de diez años. También se debe evaluar el deterioro del valor de los activos mediante el "enfoque del indicador" de la *NIIF para las PYMES*.

Cargo todos los costos de desarrollo a gastos

FC113 La NIC 38 requiere que todos los costos de investigación sean considerados como gasto cuando se producen, pero los costos de desarrollo incurridos después de que el proyecto ha sido considerado comercialmente viable han de ser capitalizados. Muchos de los preparadores y auditores de los estados financieros de las PYMES dijeron que las mismas no tienen los recursos para evaluar si un proyecto es comercialmente viable sobre una base de negocio en marcha y que,

© IFRS Foundation

además, la capitalización de sólo una parte de los costos de desarrollo no proporciona información útil. Responsables de préstamos bancarios dijeron al Consejo que la información sobre los costos de desarrollo capitalizados es de poca utilidad para ellos, y que ellos no consideran estos costos cuando toman decisiones de préstamos.

FC114 El Consejo aceptó estas opiniones y la *NIIF para las PYMES* requiere que todos los costos de investigación y desarrollo se reconozcan como gastos en el momento en que se incurren.

Método del costo para las asociadas y las entidades controladas de forma conjunta

FC115 La NIC 28 requiere que una entidad contabilice sus inversiones en asociadas mediante el método de la participación. La NIC 31 permite que una entidad contabilice sus inversiones en entidades controladas de forma conjunta tanto a través del método de la participación como mediante la consolidación proporcional. Muchos preparadores de estados financieros de las PYMES cuestionaron la utilidad de esos métodos contables y comentaron al Consejo que las PYMES tienen una dificultad particular en la aplicación de esos métodos debido a la incapacidad de obtener la información requerida, así como a la necesidad de cumplir con las políticas contables y fechas en las que se informa. En su opinión, el método del costo—que está permitido de acuerdo con la NIC 28 y la NIC 31 en la contabilización de las inversiones en asociadas y negocios conjuntos en los estados financieros separados del inversor—también debe permitirse en la *NIIF para las PYMES*, para ser utilizado en los estados financieros consolidados del inversor. Los prestamistas generalmente indicaron que la información que se publica usando el método de la participación y la consolidación proporcional es de uso limitado para ellos, ya que no resulta útil para evaluar ni los flujos de efectivo futuros ni las garantías de los préstamos. Los valores razonables son más relevantes para esos propósitos. Reconociendo los problemas especiales de las PYMES para aplicar los métodos de la participación y de la consolidación proporcional, y también la relevancia de los valores razonables para los prestamistas, el Consejo concluyó que se debe permitir a las PYMES utilizar tanto el método del costo como el del valor razonable con cambios en resultados.

Valor razonable con cambios en resultados para las asociadas y las entidades controladas de forma conjunta con precios de cotización públicos

FC116 La NIC 28 requiere que las inversiones en asociadas se midan utilizando el método de la participación. La NIC 31 requiere que las inversiones en entidades controladas de forma conjunta se midan utilizando el método de la participación o la consolidación proporcional. Ninguna de esas normas hace una distinción en la medición contable si, eventualmente, estas inversiones tienen precios de cotización públicos.

FC117 La *NIIF para las PYMES* requiere que cualquier inversión en una asociada o entidad controlada de forma conjunta, para la que haya un precio de cotización público, se mida al valor razonable con cambios en resultados. Las razones del Consejo para llegar a esta decisión fueron (a) se eliminan sustancialmente las

preocupaciones sobre la fiabilidad de la medición, (b) se elimina sustancialmente el costo de obtener una valoración razonable y (c) estos valores razonables son más relevantes que las mediciones basadas en el costo para los prestamistas y otros usuarios de los estados financieros de las PYMES.

Activos no corrientes mantenidos para la venta

FC118 La NIIF 5 define cuando se "mantienen para la venta" los activos no corrientes o grupos de activos (y pasivos asociados), y además establece los requerimientos contables para estos activos. Los requerimientos contables son, en esencia, (a) cesar la depreciación del activo (o activos del grupo) y (b) medir el activo (o grupo de activos) al valor inferior entre el importe en libros y el valor razonable menos los costos de venta. También hay un requerimiento de revelar información sobre todos los activos no corrientes (o grupos de activos) mantenidos para la venta. El proyecto de norma de la *NIIF para las PYMES* había propuesto requerimientos prácticamente idénticos.

FC119 Muchos de los que respondieron al proyecto de norma recomendaron que la *NIIF para las PYMES* no debiera tener una clasificación de mantenido para la venta separada, aduciendo razones de costo-beneficio, y los miembros del grupo de trabajo estuvieron de acuerdo. Consideraron que se podría obtener un resultado contable similar al de la NIIF 5 simplemente al incluir la intención de vender como indicador de deterioro del valor. Muchos de los que eran de esta opinión también recomendaron que la *NIIF para las PYMES* requiriera revelar información cuando una entidad tuviera un acuerdo firme de venta para una disposición significativa de activos, o grupos de activos o pasivos. El Consejo estuvo de acuerdo con estas recomendaciones porque (a) los requerimientos de deterioro del valor de la NIIF garantizarían que no se sobrevaloraen los activos en los estados financieros y (b) los requerimientos de información a revelar proporcionarán información relevante a los usuarios de los estados financieros de las PYMES.

Costos por préstamos

FC120 La NIC 23 requiere que los costos por préstamos, que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto, se capitalicen como parte del costo del activo. Por razones de costo-beneficio, la *NIIF para las PYMES* requiere que estos costos se carguen a gastos.

Impuesto a las ganancias

FC121 En sus respuestas al cuestionario y en las mesas redondas públicas, muchos de los preparadores y auditores de estados financieros de las PYMES dijeron que el enfoque de la diferencia temporaria para contabilizar los impuestos a las ganancias en la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias* es difícil de implementar para las PYMES. Ellos dijeron que las PYMES no preparan de forma rutinaria "balances fiscales" y generalmente no realizan un seguimiento de las bases fiscales de muchos activos. Algunos abogaron por un método de "impuestos corrientes por pagar" para contabilizar los impuestos a las ganancias, según el cual las PYMES no reconocerían impuestos diferidos.

© IFRS Foundation

FC122 El Consejo no apoyó el enfoque de "impuestos corrientes por pagar" por las razones que se explican en el párrafo FC145. Sin embargo, aun creyendo que el principio de reconocer activos y pasivos por impuestos diferidos es apropiado para las PYMES, el Consejo también concluyó que la implementación de dicho principio podía simplificarse para las PYMES. La Sección 29 *Impuesto a las Ganancias* de la *NIIF para las PYMES* utiliza el enfoque establecido en el proyecto de norma *Impuesto a las Ganancias* del Consejo, publicado en marzo de 2009, que propone una versión simplificada de la NIC 12. La única diferencia significativa de medición en la *NIIF para las PYMES* con respecto al proyecto de norma *Impuesto a las Ganancias* se da en el caso en que se aplique una tasa impositiva diferente a los ingresos distribuidos y no distribuidos. La *NIIF para las PYMES* requiere que los impuestos corrientes y diferidos se midan inicialmente a la tasa aplicable para las ganancias no distribuidas, con un ajuste en los periodos siguientes si se distribuyen las ganancias. El proyecto de norma *Impuesto a las Ganancias* medía inicialmente los impuestos corrientes y diferidos a la tasa que se esperaba aplicar cuando se distribuyeran las ganancias.

Diferencias de cambio en partidas monetarias

FC123 La NIC 21 requiere que las diferencias de cambio surgidas en una partida monetaria, que forme parte de la inversión neta en un negocio en el extranjero de una entidad que informa, se reconozcan en los resultados de los estados financieros separados de la entidad que informa, o en los estados financieros individuales del negocio en el extranjero. En los estados financieros que incluyan al negocio en el extranjero y a la entidad que informa (por ejemplo, los estados financieros consolidados, si el negocio en el extranjero es una subsidiaria), la NIC 21 reconoce estas diferencias de cambio inicialmente en otro resultado integral, y las reclasifica de patrimonio a resultados en el momento de la disposición de la inversión neta. La *NIIF para las PYMES* mantiene un punto de vista distinto: una diferencia de cambio que se reconoce inicialmente en otro resultado integral no se reclasifica a resultados en el momento de la disposición de la inversión. El motivo de la separación es que no requerir la reclasificación resulta menos gravoso para las PYMES, porque elimina la necesidad de hacer un seguimiento de las diferencias de cambio tras el reconocimiento inicial.

Menos valor razonable para la agricultura

FC124 Algunos de los preparadores y auditores de los estados financieros de las PYMES implicadas en actividades agrícolas dijeron que el modelo del "valor razonable con cambios en resultados" es gravoso para las PYMES, en particular cuando se aplica a los activos biológicos de aquellas PYMES que operan en mercados inactivos o en países en desarrollo. Dijeron que la presunción en la NIC 41, de que el valor razonable puede ser estimado para los activos biológicos y la producción agrícola, no es realista con respecto a los activos biológicos de algunas PYMES. Algunos propusieron que se debía permitir o requerir que las PYMES utilizasen un modelo de "costo-depreciación-deterioro del valor" para todos esos activos. El Consejo no apoyó este enfoque por las razones explicadas en el párrafo FC146. Sin embargo, el Consejo concluyó que, debido tanto a los problemas de medición en mercados inactivos y en países en desarrollo como a las razones de costo-beneficio, se debía requerir que las PYMES utilizasen el valor razonable con cambios en resultados sólo cuando el valor razonable sea

fácilmente determinable sin costos o esfuerzos desproporcionados. El Consejo concluyó que, cuando ese no sea el caso, las PYMES deben seguir el modelo costo-depreciación-deterioro del valor.

Beneficios a los empleados – medición de la obligación por beneficios definidos

FC125 La NIC 19 requiere que una obligación por beneficios definidos debe siempre medirse utilizando el método de la unidad de crédito proyectada. Por razones de costo-beneficio, la *NIIF para las PYMES* mantiene algunas simplificaciones de medición que, si bien conservan los principios básicos de la NIC 19, reducen la necesidad para las PYMES de contratar a especialistas externos. Por ello, el Consejo decidió que:

(a) Si la información basada en los cálculos de la unidad de crédito proyectada de la NIC 19 ya está disponible o se puede obtener sin costo o esfuerzo desproporcionado, las PYMES deben usar dicho este método.

(b) Si la información basada en el método de la unidad de crédito proyectada no está disponible, y no se puede obtener sin costo o esfuerzo desproporcionado, las PYMES deben aplicar un enfoque basado en la NIC 19 pero que no tenga en cuenta la evolución futura de los salarios, los servicios futuros o la posible mortalidad durante el periodo de servicio de un empleado. Este enfoque aún tiene en cuenta la esperanza de vida de los empleados tras cumplir la edad de retiro. La obligación de pensión por beneficios definidos resultante refleja los beneficios consolidados y no consolidados.

(c) La *NIIF para las PYMES* aclara que normalmente no serían necesarias valoraciones integrales anuales. En los periodos intermedios, las valoraciones se proyectarían hacia adelante para los ajustes agregados relativos a la composición y salarios de los empleados, pero sin cambiar los supuestos de rotación o mortalidad.

Beneficios a los empleados – ganancias y pérdidas actuariales de los planes de beneficios definidos

FC126 Una de las principales complejidades de la NIC 19 es el reconocimiento de las ganancias y pérdidas actuariales. En la NIC 19, una entidad puede elegir una de las siguientes opciones:

(a) Reconocer las ganancias y pérdidas actuariales completamente en resultados cuando se producen.

(b) Reconocer las ganancias y pérdidas actuariales de forma completa y directa en el otro resultado integral cuando se producen.

(c) Amortizar el exceso de ganancias y pérdidas actuariales sobre el importe que sea mayor entre

(i) el 10% del valor presente de la obligación por beneficios definidos en esa fecha (antes de deducir los activos del plan) y

(ii) el 10% del valor razonable de cualesquiera activos del plan en esa fecha

© IFRS Foundation

(con esos límites calculados y aplicados de forma separada para cada plan de beneficios definidos) dividido por la vida laboral restante media de los empleados.

(d) Reconocer las ganancias y pérdidas actuariales en resultados usando cualquier método sistemático que dé lugar a un reconocimiento más rápido que el del apartado (c) precedente.

FC127 La *NIIF para las PYMES* no permite ninguno de los métodos de aplazamiento y amortización que se describen en los apartados (c) o (d). En su lugar, requiere el reconocimiento inmediato con una opción para presentar el importe en los resultados [método (a)] o en el otro resultado integral [método (b)]. Los métodos (a) y (b) son mucho más sencillos que los métodos de aplazamiento y amortización. Los métodos (c) y (d) requieren la realización de un seguimiento de los datos durante muchos años y la realización de cálculos anuales. Más aún, los usuarios de los estados financieros generalmente han manifestado al Consejo que encuentran que el reconocimiento inmediato [métodos (a) y (b)] proporciona la información más comprensible y útil.

Beneficios a los empleados – costo de servicios pasados no consolidados de los planes de beneficios definidos

FC128 El costo de servicios pasados, relativo al servicio prestado por los empleados en periodos anteriores, se produce cuando se introduce un nuevo plan de beneficios definidos o se modifica un plan existente. La NIC 19 requiere el aplazamiento y amortización del costo de servicio como gasto (o, en el caso de las reducciones de beneficios, como ingreso) de forma lineal durante el periodo medio hasta que se consoliden los beneficios. En la medida en que los beneficios se consolidan inmediatamente cuando se introduce o cambia un plan, el costo del servicio pasado se reconoce en resultados inmediatamente. La *NIIF para las PYMES* requiere el reconocimiento inmediato de todos los costos de servicios pasados (incluidos los relativos a los beneficios no consolidados), sin ningún aplazamiento. El Consejo considera que el método de la *NIIF para las PYMES* es más sencillo porque no requiere el seguimiento de los datos durante muchos años o cálculos anuales. Un modelo de reconocimiento diferido relega la información importante sobre el estado de financiación de los planes post-retiro a las notas a los estados financieros. Además, el reconocimiento diferido trata los cambios en los activos y pasivos de pensiones de una entidad de forma diferente a los cambios en los demás activos y pasivos de la entidad.

Pagos basados en acciones

FC129 El proyecto de norma había propuesto que las PYMES deberían aplicar la NIIF 2 al medir las transacciones de pagos basados en acciones liquidadas con instrumentos de patrimonio, y que la entidad debería revelar la información requerida por la NIIF 2. El razonamiento del Consejo fue que la NIIF 2 ya proporcionaba una simplificación para las PYMES porque, si una entidad no es capaz de estimar de forma fiable el valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos en la fecha de medición, se permite a dicha entidad medir los instrumentos de patrimonio al valor intrínseco. La mayoría de los que respondieron al proyecto de norma dijeron que el método del valor intrínseco

no constituye una simplificación, porque requiere conocer el valor razonable de las acciones subyacentes cuando se concede una opción sobre acciones (u otros pagos basados en acciones) y en cada fecha posterior en la que se informa. El grupo de trabajo compartía esta preocupación sobre la NIIF 2.

FC130 El Consejo consideró las opiniones de los que respondieron y del grupo de trabajo, y concluyó que, por razones de coste-beneficio eran adecuadas simplificaciones adicionales . Por una cuestión de principio, el Consejo concluyó que las PYMES deberían siempre reconocer un gasto para los pagos basados en acciones liquidados con instrumentos de patrimonio, y que dicho gasto se debe medir sobre la base de los precios de mercado observables, si están disponibles. Si no hay precios de mercado observables, las PYMES deberían medir el gasto con base en la mejor estimación hecha por los administradores del valor razonable de los pagos basados en acciones que son liquidados con instrumentos de patrimonio. El Consejo también decidió que la revelación de información sin el reconocimiento de gastos no es adecuada.

FC131 El Consejo también decidió que, para las transacciones de pagos basados en acciones de las PYMES que permiten a la entidad o a la contraparte elegir la liquidación en efectivo o con instrumentos de patrimonio, la entidad debería contabilizar la transacción como una transacción de pagos basados en acciones liquidada en efectivo a menos que:

(a) la entidad haya seguido en el pasado la práctica de emitir instrumentos de patrimonio con acuerdos similares o

(b) la opción de liquidación en efectivo no tenga carácter comercial.

En las circunstancias (a) y (b), la transacción se contabiliza como liquidación con instrumentos de patrimonio.

Transición a la *NIIF para las PYMES*

FC132 La NIIF 1 requiere que los primeros estados financieros conforme a las NIIF de una entidad incluyan al menos un año de información comparativa conforme a las NIIF. Algunos preparadores y auditores de estados financieros de las PYMES explicaron al Consejo que un requerimiento para la preparación, en todos los casos, de datos reexpresados del periodo anterior, sería gravoso para las PYMES que adoptan la *NIIF para las PYMES* por primera vez. De este modo, la *NIIF para las PYMES* incluye una exención de "impracticabilidad". De forma similar, contiene una exención de impracticabilidad con respecto a algunos requerimientos para la reexpresión del estado de situación financiera de apertura.

Propiedades de inversión

FC133 La NIC 40 permite la elección de política contable entre el valor razonable con cambios en resultados o el modelo de costo-depreciación-deterioro del valor (con algunas excepciones limitadas). Una entidad que siga el modelo de costo-depreciación-deterioro del valor está obligada a revelar información suplementaria sobre el valor razonable de sus propiedades de inversión. La *NIIF para las PYMES* no contiene una elección similar de política contable, sino que la contabilización de las propiedades de inversión depende de las circunstancias. Si una entidad conoce o puede medir el valor razonable de una partida de

© IFRS Foundation

propiedades de inversión sin un costo o esfuerzo desproporcionado, debe usar el modelo del valor razonable con cambios en resultados para esa propiedad de inversión. Debe usar el modelo de costo-depreciación-deterioro del valor para otras propiedades de inversión. A diferencia de la NIC 40, la *NIIF para las PYMES* no requiere información a revelar sobre los valores razonables de las propiedades de inversión medidas sobre la base del costo.

Subvenciones del gobierno

FC134 La *NIIF para las PYMES* requiere un solo método simplificado para la contabilización de todas las subvenciones del gobierno. Todas las subvenciones se reconocen como ingresos cuando se cumplen las condiciones de desempeño exigidas, o antes si no existen tales condiciones de desempeño. Todas las subvenciones se miden al valor razonable del activo recibido o por recibir. La NIC 20 permite otros métodos que no se permiten en la *NIIF para las PYMES*.

Excepción al método lineal para los arrendatarios en arrendamientos operativos cuando los pagos compensan al arrendador por la inflación

FC135 La *NIIF para las PYMES* no requiere que un arrendatario reconozca los pagos de un arrendamiento operativo de forma lineal si los pagos al arrendador están estructurados de forma que se incrementen en línea con la inflación general esperada (en función de índices o estadísticas publicados) para compensar los incrementos de costo por inflación esperados del arrendador. Esta excepción a la base lineal no está incluida en la NIC 17 *Arrendamientos*.

Falta de exigencia de revisión anual de la vida útil, el valor residual y el método de depreciación/amortización

FC136 La *NIIF para las PYMES* no requiere una revisión anual de la vida útil, del valor residual, y del método de depreciación o amortización de las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles. En su lugar, solo se requiere una revisión si hay alguna indicación de que se ha producido un cambio significativo desde la última fecha anual sobre la que se haya informado. Las NIC 16 y NIC 38 requieren revisiones como mínimo al final de cada periodo anual.

Simplificaciones consideradas pero no adoptadas

FC137 Al desarrollar la *NIIF para las PYMES*, el Consejo consideró algunas simplificaciones de reconocimiento y medición que decidió no adoptar. Algunas de estas simplificaciones potenciales se identificaron en las normas contables nacionales existentes para las PYMES. Algunas fueron propuestas por las partes constituyentes del Consejo, en sus respuestas al documento de discusión de 2004 o al cuestionario de reconocimiento y medición de 2005. Estas propuestas, y las razones por las que el Consejo las rechazó, se describen en los párrafos FC138 a FC150.

No requerir un estado de flujos de efectivo

FC138 Algunos sugirieron que el Consejo no debería requerir que las PYMES preparen un estado de flujos de efectivo. Algunos de los que mantuvieron esta opinión,

creían que elaborar un estado de flujos de efectivo es gravoso. Algunos sostuvieron que los usuarios de los estados financieros de las PYMES no encuentran útil el estado de flujos de efectivo.

FC139 En el Consejo se destacó que cuando se dispone de un estado de situación financiera comparativo (con importes del principio y del final del periodo contable sobre el que se informa) y de un estado de resultados, la elaboración de un estado de flujos de efectivo no es una tarea difícil o costosa en tiempo y dinero. Los marcos de contabilidad de la mayoría de las jurisdicciones requieren que un amplio grupo de entidades, incluidas las PYMES, elaboren un estado de flujos de efectivo. Además, la gran mayoría de los usuarios de los estados financieros de las PYMES que han mantenido comunicación con el Consejo—incluyendo prestamistas particulares y acreedores a corto plazo—indicaron que el estado de flujos de efectivo es útil para ellos.

Tratamiento de todos los arrendamientos como arrendamientos operativos

FC140 En la NIC 17, los derechos y obligaciones de un arrendatario en arrendamiento no se reconocen en el estado de situación financiera cuando el arrendamiento se clasifica como operativo. Aunque los arrendatarios obtienen derechos e incurren en obligaciones en todos los arrendamientos, los arrendamientos financieros crean obligaciones sustancialmente equivalentes a aquéllas que surgen cuando un activo se compra a crédito. La información sobre estos activos y obligaciones es importante para las decisiones de préstamo y otros créditos. Tratar todos los arrendamientos como arrendamientos operativos eliminaría información útil del estado de situación financiera.

Tratamiento de todos los planes de beneficios a los empleados como planes de aportaciones definidas

FC141 Al igual que con los arrendamientos, los usuarios de los estados financieros están preocupados por las “obligaciones fuera del balance”. Muchas jurisdicciones requieren por ley que las PYMES proporcionen beneficios que son equivalentes a los planes de pensiones de beneficios definidos—por ejemplo, beneficios después de un largo tiempo de servicio. Los usuarios de los estados financieros de las PYMES, coherentemente, dicen que la información sobre el estado de la financiación de tales obligaciones es útil e importante para ellos.

Método del contrato terminado para contratos de construcción

FC142 El método del contrato terminado puede producir un resultado contable potencialmente engañoso para un contratista de construcción, con años iniciales sin beneficios, seguidos del reconocimiento completo de los beneficios cuando se termine la construcción. Muchos contratistas de construcción son PYMES. La fluctuación entre años de grandes beneficios y años de grandes pérdidas puede aumentarse para las PYMES, porque suelen tener menos contratos que las entidades grandes. Los usuarios de los estados financieros han dicho al Consejo que, para un contratista de construcción, el método del porcentaje de terminación proporciona información que ellos encuentran más útil que el método del contrato terminado.

© IFRS Foundation

Menos provisiones

FC143 Las provisiones son pasivos cuyo vencimiento o importe son inciertos. A pesar de las incertidumbres, son obligaciones que cumplen el criterio de reconocimiento de pasivos. Los usuarios de los estados financieros de las PYMES, coherentemente, dicen que quieren que se reconozcan estas obligaciones en el estado de situación financiera, con las incertidumbres de medición explicadas.

No reconocimiento de pagos basados en acciones

FC144 La falta de reconocimiento es incoherente con las definiciones de los elementos de los estados financieros, especialmente de la referente a los gastos. Además, los usuarios de los estados financieros generalmente mantienen la opinión de que los pagos basados en acciones a empleados deben reconocerse como gasto por remuneración porque (a) se pretende que sea una remuneración, (b) implican dar algo de valor a cambio de servicios y (c) el consumo de servicios recibidos de los empleados es un gasto. Aunque la Sección 26 requiere el reconocimiento del gasto, también proporciona una medición simplificada en comparación con la NIIF 2.

Falta de reconocimiento de impuestos diferidos

FC145 Algunos apoyan el "método de los impuestos a pagar" para la contabilización del impuesto a las ganancias. Según este método, sólo se reconoce el impuesto a las ganancias corriente a pagar o a devolver. Un buen número de usuarios de los estados financieros de las PYMES no están de acuerdo con el método de los impuestos a pagar. Destacan que los impuestos diferidos son pasivos (o a veces activos) que pueden dar lugar a importantes salidas (entradas) de efectivo en un futuro próximo y, por lo tanto, deben reconocerse. Incluso aquellos usuarios de estados financieros que no están de acuerdo con que deban reconocerse los pasivos por impuestos diferidos o activos por impuestos diferidos, quieren generalmente conocer los importes, causas y demás información revelada en las notas. La revelación de información en las notas implicaría el mismo esfuerzo de seguimiento y cálculo para las PYMES que el reconocimiento, pero sería incoherente con los principios de reconocimiento de activos y pasivos contenidos en el *Marco Conceptual*. El Consejo concluyó que dejar de aplicar los principios de reconocimiento fundamentales de la NIC 12, mientras se requiere la revelación de información que los usuarios de los estados financieros de las PYMES encuentran útil, no está justificado con un criterio de costo-beneficio. Además, el Consejo considera que los impuestos diferidos cumplen los requerimientos para el reconocimiento como activos y pasivos, y además pueden medirse con fiabilidad.

Modelo del costo para toda la agricultura

FC146 No solo se considera generalmente al valor razonable como la forma de medición más relevante en este sector industrial, sino que los precios de cotización están a menudo fácilmente disponibles, los mercados son activos y la medición del costo es realmente más gravosa y arbitraria por las múltiples distribuciones que se requieren. Además, los gerentes de la mayoría de las PYMES dedicadas a actividades agrícolas dicen que gestionan a partir de los precios de mercado u otras medidas de valor corriente, y no a partir de los costos

históricos. Los usuarios también cuestionan la falta de significado de los importes objeto de distribución incluidos en los costes calculados para este sector industrial.

Estados financieros no consolidados

FC147 En muchos países, las PYMES se organizan en dos o más entidades legales por razones fiscales o por otras razones legales, incluso aunque operen como una entidad económica. Inversores, prestamistas y otros usuarios de los estados financieros de las PYMES dicen que encuentran útil para sus decisiones la información sobre la situación financiera, los resultados de operación y los flujos de efectivo de la entidad económica. Señalan que no pueden usar los estados financieros separados de las entidades legales, porque dichas entidades a menudo realizan transacciones entre ellas que no necesariamente son estructuradas, o cuyos precios no se fijan como se harían en operaciones entre partes en condiciones de independencia mutua. En estas circunstancias, los importes incluidos en los estados separados reflejan transacciones internas (por ejemplo, ventas entre las entidades legales) que no son transacciones de la entidad económica con otras entidades económicas. Además, las entidades se gestionan a menudo de forma conjunta, y los préstamos están garantizados mutuamente. A juicio del Consejo, los estados consolidados son esenciales para los usuarios cuando dos entidades operan como una sola entidad económica.

Reconocimiento de todas las partidas de ingreso y gasto en resultados

FC148 La *NIIF para las PYMES* requiere que las PYMES reconozcan las partidas de ingreso o gasto en el otro resultado integral, en vez de en resultados, en tres circunstancias:

(a) El párrafo 12.23 requiere que las PYMES reconozcan los cambios en el valor razonable de algunos instrumentos de cobertura en otro resultado integral.

(b) El párrafo 28.24 da a las PYMES la opción de reconocer las ganancias y pérdidas actuariales en resultados o en otro resultado integral.

(c) El párrafo 30.13 establece que, en los estados financieros consolidados, las PYMES deben reconocer en otro resultado integral las diferencias de cambio en moneda extranjera (ganancia o pérdida) que surjan de una partida monetaria que forma parte de la inversión neta en un negocio en el extranjero de la entidad que informa (subsidiaria, asociada o negocio conjunto).

FC149 Al desarrollar la *NIIF para las PYMES*, el Consejo consideró si requerir que las PYMES reconocieran las ganancias y pérdidas por diferencias de cambio de la moneda extranjera y las ganancias y pérdidas actuariales solo en los resultados, en lugar de hacerlo como parte del otro resultado integral. Puesto que la *NIIF para las PYMES* requiere que las PYMES presenten un estado del resultado integral, el Consejo decidió no requerir la presentación de dichas ganancias y pérdidas en los resultados.

© IFRS Foundation

FC150 Como el Consejo ha comenzado un proyecto integral sobre instrumentos financieros, como parte de su programa de convergencia con el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera de los EE.UU., no consideró, en este momento, requerir a las PYMES reconocer los cambios en el valor razonable de todos los instrumentos de cobertura en resultados.

Cuestiones tratadas en la *NIIF para las PYMES que* no se abordan en las NIIF completas

FC151 La *NIIF para las PYMES* trata varias cuestiones que, a juicio del Consejo, son relevantes para las PYMES pero no se abordan en las NIIF completas:

(a) Estados financieros combinados (párrafos 9.28 a 9.30).

(b) Emisión inicial de acciones u otros instrumentos de patrimonio (párrafos 22.7 a 22.10).

(c) Venta de opciones, derechos y certificados de opciones para compra de acciones (warrants) (párrafo 22.11).

(d) Capitalización de ganancias o emisiones gratuitas y división de acciones (párrafo 22.12).

Reversión opcional a las NIIF completas por una entidad que utiliza las *NIIF para las PYMES*

FC152 El Consejo consideró si debiera permitirse que una entidad que utiliza la *NIIF para las PYMES* elija aplicar un principio de reconocimiento o de medición permitido en las NIIF completas que difiera del principio requerido en la sección correspondiente de la *NIIF para las PYMES.*

FC153 Algunos propusieron que la *NIIF para las PYMES* debería, en efecto, contener "simplificaciones opcionales de las NIIF". Dentro de este grupo, había dos corrientes de pensamiento:

(a) Una corriente permitiría que las PYMES revirtiesen a las NIIF completas principio a principio, mientras que para otros aspectos se utilizaría la *NIIF para las PYMES*.

(b) La segunda corriente permitiría que las PYMES revirtiesen a las NIIF en su integridad, pero no principio a principio, mientras que para otros aspectos se utilizaría la *NIIF para las PYMES*. Quienes mantienen este punto de vista creen que los principios de reconocimiento y medición en las NIIF completas están tan interrelacionados que deben considerarse como un paquete integrado.

FC154 El punto de vista alternativo es que a una entidad se le debe requerir que opte únicamente entre la aplicación en su totalidad de las NIIF completas y la aplicación completa de la *NIIF para las PYMES*. El Consejo comparte esta opinión (con la única excepción de la opción de aplicar la NIC 39 para los motivos descritos en el párrafo FC106). Permitir a las PYMES revertir opcionalmente a las NIIF completas, tanto principio a principio como norma por norma, mientras se continúa utilizando la *NIIF para las PYMES* para otras transacciones y

circunstancias, daría lugar a una falta de comparabilidad significativa. De forma no deseada, las PYMES tendrían prácticamente una infinita variedad de combinaciones de políticas contables para elegir.

Simplificaciones de presentación

FC155 Sobre la base de las necesidades de los usuarios de los estados financieros de las PYMES y los costos para las entidades más pequeñas, el Consejo concluyó que la *NIIF para las PYMES* debería reflejar las siguientes simplificaciones de presentación de estados financieros:

(a) No se debe requerir a una entidad presentar un estado de situación financiera al principio del primer periodo comparativo, cuando la entidad aplique una política contable de forma retroactiva o realice una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros, o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros. La NIC 1 requeriría esta presentación.

(b) Todos los activos y pasivos por impuestos diferidos se deben clasificar como activos o pasivos no corrientes. El proyecto de norma *Impuesto a las Ganancias* del Consejo propone que los impuestos y pasivos diferidos deben clasificarse como corrientes o no corrientes en función de la clasificación en el estado de situación financiera del activo o pasivo, que no tenga carácter impositivo, relacionado.

(c) A una entidad se le permite presentar un solo estado de resultados y ganancias acumuladas, en lugar de un estado del resultado integral y un estado de cambios en el patrimonio, si los únicos cambios en su patrimonio durante los periodos para los que se presentan estados financieros surgen del resultado, pago de dividendos, correcciones de errores de periodos anteriores y cambios de políticas contables. Esta opción no existe en las NIIF completas.

Simplificaciones de la información a revelar

FC156 Los requerimientos de información a revelar en la *NIIF para las PYMES* han sido considerablemente reducidos en comparación con los requerimientos de información a revelar que contienen las NIIF completas. Las razones para estas reducciones son fundamentalmente de cuatro tipos:

(a) Alguna información a revelar no está incluida porque está relacionada con temas cubiertos por las NIIF que se han omitido en la *NIIF para las PYMES* (véase el párrafo FC88).

(b) Alguna información a revelar no se ha incluido porque está relacionada con principios de reconocimiento y medición de las NIIF completas que han sido reemplazados por simplificaciones en la *NIIF para las PYMES* (véanse los párrafos FC98 a FC136).

(c) Alguna información a revelar no se ha incluido porque está relacionada con opciones de las NIIF completas que no se han incluido en la *NIIF para las PYMES* (véanse los párrafos FC84 a FC86).

© IFRS Foundation

(d) Alguna información a revelar no se ha incluido sobre la base de las necesidades de los usuarios o por consideraciones de costo-beneficio (véanse los párrafos FC44 a FC47, FC157 y FC158).

FC157 La evaluación de la información a revelar según las necesidades de los usuarios no fue fácil, porque los usuarios de los estados financieros tienden a favorecer la exigencia de más información a revelar, en lugar de menos. El Consejo se guió por los siguientes principios generales:

(a) Los usuarios de los estados financieros de las PYMES están particularmente interesados en información sobre los flujos de efectivo a corto plazo y sobre obligaciones, compromisos y contingencias, estén o no estén reconocidos como pasivos. La información a revelar en las NIIF completas, que proporcionan este tipo de información, es necesaria también para las PYMES.

(b) Los usuarios de los estados financieros de las PYMES están particularmente interesados en información sobre la liquidez y la solvencia. La información a revelar en las NIIF completas, que proporcionan este tipo de información, es necesaria también para las PYMES.

(c) La información sobre incertidumbres de medición es importante para las PYMES.

(d) La información sobre las elecciones de políticas contables de una entidad es importante para las PYMES.

(e) La desagregación de los importes presentados en los estados financieros de las PYMES es importante para comprenderlos.

(f) Alguna información a revelar en las NIIF completas es más relevante para las decisiones de inversión en mercados públicos de capitales que para las transacciones y otros sucesos y condiciones que tienen lugar en las PYMES típicas.

FC158 El Consejo también se apoyó en las recomendaciones del grupo de trabajo, que realizó una revisión global de las propuestas de información a revelar en el proyecto de norma, así como de los comentarios a estas propuestas en las respuestas al proyecto de norma. El grupo de trabajo envió sus recomendaciones globales al Consejo en julio de 2008. Además, el personal del Comité de Normas de Contabilidad alemán se reunión con representantes de seis bancos alemanes que conceden préstamos a pequeñas entidades no cotizadas, y proporcionaron al IASB un informe global sobre las necesidades de información a revelar desde la perspectiva de un banco prestamista.

Por qué un volumen separado en lugar de secciones añadidas a cada NIIF

FC159 El Consejo vio ventajas en los dos enfoques: publicar la *NIIF para las PYMES* en un volumen separado y publicar una sección independiente en cada NIIF individual (incluyendo Interpretaciones). Las principales ventajas de un volumen separado son:

(a) Facilidad de uso para quienes deseen aplicar la *NIIF para las PYMES*. Si la *NIIF para las PYMES* aborda las transacciones, sucesos y condiciones que habitualmente tienen lugar en las PYMES, gran parte del material de las NIIF completas no tendría normalmente aplicación para las PYMES;

(b) La *NIIF para las PYMES* puede diseñarse utilizando un lenguaje simplificado, sin los detalles que son necesarios en las NIIF completas.

FC160 Entre las ventajas de incluir los requerimientos para las PYMES como una sección separada de cada NIIF (incluyendo Interpretaciones) se incluyen las siguientes:

(a) Se destacan las modificaciones y exenciones.

(b) La facilitación de su uso, en la medida que las PYMES puede elegir consultar las NIIF completas, por incluirse tanto los requerimientos para las PYMES como las normas completas en un único lugar.

(c) La reducción de la probabilidad de que, al redactar la *NIIF para las PYMES*, surja una diferencia involuntaria entre una NIIF y los requerimientos relacionados en la *NIIF para las PYMES*.

FC161 Los que respondieron al documento de discusión estuvieron por lo general a favor del enfoque de un volumen separado. Sopesando lo anterior y por las razones expuestas en el párrafo FC159, el Consejo estuvo de acuerdo.

Por qué la organización por temas

FC162 El Consejo vio ventajas tanto en la organización secuencial de los requerimientos para las PYMES, de forma similar a las NIIF completas, como en la organización por temas. La utilización del mismo sistema de organización y numeración que en las NIIF completas permitiría al usuario establecer la conexión con las NIIF completas para buscar guías adicionales en una determinada cuestión contable. La organización por temas, por otro lado, haría posible que la *NIIF para las PYMES* fuera más parecida a un manual de referencia, que es probablemente el modo que será utilizado, y por tanto sería más cómodo de usar. La indexación podría minimizar los beneficios de uno de estos enfoques sobre el otro. El suministro de la *NIIF para las PYMES* en formato electrónico podría también minimizar los beneficios de un enfoque sobre el otro. La mayoría de los que respondieron al documento de discusión y el proyecto de norma estuvieron a favor de la organización por temas. Sopesando lo anterior, al Consejo le parecieron convincentes los beneficios de un manual de referencia organizado por temas.

El plan del Consejo para mantener (actualizar) la *NIIF para las PYMES*

FC163 En el documento de discusión, el Consejo expresó una opinión inicial según la cual "una vez que la *NIIF para las PYMES* inicial tenga vigencia, simultáneamente con cada proyecto de norma de una NIIF y con cada proyecto de Interpretación, y probablemente como parte de dichos documentos, el Consejo propondrá los requerimientos relacionados para las PYMES. Las fechas de vigencia de los

© IFRS Foundation

requerimientos nuevos o revisados para las PYMES serían probablemente las mismas fechas de vigencia que para las NIIF nuevas o revisadas (incluyendo a las Interpretaciones)". En general, los que respondieron al documento de discusión no estuvieron de acuerdo con este enfoque. Explicaron que dado que las PYMES no tienen recursos contables internos o la posibilidad de contratar a asesores contables de una forma continuada, la *NIIF para las PYMES* debía actualizarse sólo periódicamente quizás sólo una vez cada dos o tres años. También destacaron que cada nueva NIIF o Interpretación o modificación a una NIIF o Interpretación no tiene por qué afectar a la *NIIF para las PYMES*. Sobre la base de las necesidades de los usuarios o consideraciones costo-beneficio, algunos de esos cambios pueden ser relevantes sólo para las NIIF completas. Además, pueden existir ciertos cambios en la *NIIF para las PYMES* que sean apropiados incluso aunque las NIIF completas no cambien.

FC164 De acuerdo con la manera de pensar del Consejo y de los que respondieron, los beneficios principales de considerar los cambios en la *NIIF para las PYMES* al mismo tiempo que se propone cada nueva NIIF o cada modificación a una NIIF existente, consisten en anular el desfase de tiempo entre el momento en que los cambios afectan a las NIIF completas y el momento en que cambios similares afectan a la *NIIF para las PYMES*, y también en evitar normas potencialmente diferentes entre las NIIF completas y la *NIIF para las PYMES*.

FC165 Sopesando lo anterior, el Consejo encontró en general convincentes los argumentos establecidos en el párrafo FC163 para las actualizaciones periódicas, y no contemporáneas, de la *NIIF para las PYMES*. Los párrafos P16 a P18 del Prólogo de la *NIIF para las PYMES* explican el plan del Consejo para el mantenimiento de la *NIIF para las PYMES*.

Fundamentos de las Conclusiones sobre las Modificaciones de 2015 a la Norma

Revisión integral inicial (2015)

Antecedentes

Razones para llevar a cabo la revisión inicial

FC166 Cuando se emitió la *NIIF para las PYMES*, el IASB señaló su plan de llevar a cabo una revisión integral inicial de la *NIIF para las PYMES* que permitiera la evaluación de la experiencia que las entidades habrían tenido para implementarla y considerar si había necesidad de introducir modificaciones. Las jurisdicciones no comenzaron a usar la *NIIF para las PYMES* en una fecha congruente. Sin embargo, en 2010, algunas entidades en varias jurisdicciones habían adoptado esta Norma. Por consiguiente, el IASB decidió comenzar su revisión integral inicial en 2012. El IASB también señaló que, después de la revisión inicial, esperaba considerar las modificaciones a la *NIIF para las PYMES* aproximadamente una vez cada tres años. El párrafo FC264 cubre el tratamiento del IASB sobre el procedimiento para revisiones futuras de la *NIIF para las PYMES*.

Petición de Información (PdI)

FC167 En junio de 2012, el IASB emitió una Petición de Información (PdI) como el primer paso de su revisión integral inicial. La PdI se desarrolló junto con el Grupo de Implementación de las PYMES (GIPYMES). El GIPYMES es un organismo asesor del IASB que fue establecido por la Fundación IFRS en 2010. El objetivo del GIPYMES es apoyar la adopción internacional de la *NIIF para las PYMES* y seguir su implementación.

FC168 El objetivo de la PdI era solicitar las opiniones de quienes habían estado aplicando la *NIIF para las PYMES*, quienes habían estado utilizando la información financiera preparada de acuerdo con la *NIIF para las PYMES* y el resto de partes interesadas, sobre si había necesidad de realizar modificaciones a esta norma y, si es así, qué modificaciones deben realizarse. La PdI no contenía opiniones preliminares del IASB o del SMEIG. El IASB recibió 89 cartas de comentarios sobre la PdI. Un resumen detallado del análisis de las cartas de comentarios se proporcionó a los miembros del GIPYMES en su reunión de febrero de 2013 y a los miembros del IASB en los documentos de la agenda para sus reuniones de marzo-mayo 2013. Estos documentos de la agenda están disponibles en el sitio web del IASB (www.ifrs.org).

Proyecto de Norma (PN 2013)

FC169 En octubre de 2013, el IASB emitió un Proyecto de Norma de modificaciones propuestas a la *NIIF para las PYMES* (el "PN de 2013"). Tras considerar la información recibida sobre la PdI, y teniendo en cuenta el hecho de que la *NIIF para las PYMES* es, todavía, una Norma nueva, el IASB propuso realizar modificaciones relativamente limitadas a la *NIIF para las PYMES*.

FC170 En total, el IASB propuso 57 modificaciones en el PN de 2013. Con la excepción de las modificaciones propuestas a la Sección 29 , cada modificación individual solo afectó a unas pocas frases o palabras de la *NIIF para las PYMES*. Además, la mayoría de las modificaciones propuestas pretendían aclarar los requerimientos existentes o añadir guías de apoyo, en lugar de proponer cambios a los requerimientos subyacentes de la *NIIF para las PYMES*. Por consiguiente, para la mayoría de las PYMES, se esperaba que las propuestas mejoraran la comprensión de los requerimientos existentes, sin que dieran lugar necesariamente a cambios en las prácticas o a cambios que afectasen a los estados financieros.

FC171 El Consejo recibió 57 cartas de comentarios sobre el PN de 2013. Un resumen detallado del análisis de las cartas de comentarios se proporcionó al IASB en su reunión de mayo de 2014 y al GIPYMES en julio de 2014. De marzo a mayo de 2014, el personal técnico realizó actividades de difusión externa adicionales con suministradores de financiación a las PYMES para complementar las opiniones que había recibido de otras partes interesadas sobre la PdI y el PN de 2013. Un resumen de estas actividades de difusión externa se proporcionó al IASB en octubre de 2014. Estos resúmenes están disponibles en los documentos de la agenda en el sitio web del IASB.

Recomendaciones GIPYMES

FC172 En febrero de 2013 el GIPYMES se reunió para tratar los comentarios recibidos sobre la PdI y para desarrollar un informe de recomendaciones para el IASB

© IFRS Foundation

sobre modificaciones posibles a la *NIIF para las PYMES*. El informe se publicó en el sitio web del IASB en marzo de 2013. En julio de 2014, el GIPYMES también consideró los comentarios del público recibidos sobre el PN de 2013 y desarrolló un segundo informe de recomendaciones para el IASB sobre las propuestas del PN de 2013. El segundo informe se publicó en el sitio web del IASB en octubre de 2014. Todas menos una de las recomendaciones que fueron apoyadas por una mayoría de miembros del GIPYMES en el segundo informe son congruentes con las decisiones del IASB durante sus nuevas deliberaciones sobre el PN de 2013. La excepción está considerando permitir el modelo de revaluación para propiedades, planta y equipo para las cuales las opiniones de los miembros del GIPYMES estaban muy igualadas.

Cambios en las propuestas del PN de 2013

FC173 La mayoría de los que respondieron al PN de 2013 apoyaron la mayoría de los cambios propuestos en el PN de 2013. Lo siguiente es un resumen de las cuestiones principales planteadas por los que respondieron:

(a) La preocupación más común era la decisión del IASB de no proponer una opción de política contable para la revaluación de las propiedades, planta y equipo. Algunos de los que respondieron también expresaron su preocupación de que el IASB no hubiera propuesto opciones para capitalizar los costos de desarrollo o por préstamos (véanse los párrafos FC208 a FC214).

(b) Muchos de los que respondieron comentaron el enfoque propuesto por el IASB para tratar las Normas NIIF completas nuevas y revisadas (véanse los párrafos FC185 a FC207). Las cuestiones más comunes planteadas fueron las siguientes:

  (i) Los criterios usados para evaluar los cambios en las NIIF completas deben aclararse.

  (ii) Algunos de los que respondieron dijeron que no deben introducirse cambios en la *NIIF para las PYMES* hasta que exista experiencia de implementación suficiente bajo las NIIF completas. Por el contrario, otros dijeron que la *NIIF para las PYMES* debe alinearse estrechamente con las NIIF completas sin un lapso importante de tiempo.

  (iii) La identificación mejor de las necesidades de los usuarios de los estados financieros de las PYMES.

  (iv) Las simplificaciones según la NIC 19, emitida en junio de 2011, deben incorporarse durante esta revisión.

(c) Muchos de los que respondieron comentaron sobre el alcance de la *NIIF para las PYMES* (véanse los párrafos FC178 a FC184 y FC191 a FC193). Las cuestiones más comunes planteadas fueron las siguientes:

  (i) El alcance no debe restringirse a entidades sin obligación pública de rendir cuentas;

(ii) Existe una discrepancia entre el alcance (todas las entidades sin obligación pública de rendir cuentas) y el objetivo principal del IASB, al desarrollar la *NIIF para las PYMES* en el PN de 2013 (repetido en el párrafo FC187), que parece centrarse en las entidades sin obligación pública de rendir cuentas más pequeñas/menos complejas; y

(iii) la *NIIF para las PYMES* es demasiado compleja para entidades pequeñas gestionadas por el propietario.

(d) La mayoría de los que respondieron apoyaron la alineación de la Sección 29 con la NIC 12. Sin embargo, alrededor de la mitad de los que respondieron también sugerían simplificaciones o modificaciones a las propuestas (véanse los párrafos FC219 a FC223).

(e) Relativamente pocos de los que respondieron hicieron comentarios sobre muchas de las otras modificaciones propuestas en el PN de 2013 o hicieron otros comentarios sobre requerimientos específicos en la *NIIF para las PYMES*. Sin embargo, el IASB deliberó nuevamente sobre las cuestiones siguientes, que fueron las principales sobre las que enviaron comentarios:

(i) aplicación del "esfuerzo o costo desproporcionado" (modificación propuesta (MP) 3 en el PN de 2013)—véase el párrafo FC233;

(ii) definición de los instrumentos financieros básicos (MP 14)—véase el párrafo FC246;

(iii) requerimientos para estimar la vida útil de la plusvalía/otros activos intangibles (MP21/26)—véase el párrafo FC247;

(iv) exención de los requerimientos para compensar los activos y pasivos por impuesto a las ganancias (MP 45)—véase el párrafo FC222;

(v) consolidación de las entidades del grupo con fechas de información diferentes (MP 9)—véase el párrafo FC255(f);

(vi) uso de la exención por esfuerzo o costo desproporcionado en una combinación de negocios (MP 25)—véase el párrafo FC241;

(vii) contabilización de las actividades extractivas (MP 49)—véanse los párrafos FC224 a FC226;

(viii) agrupación de partidas en otro resultado integral (MP 6)—véase el párrafo FC203;

(ix) diferencias de cambio acumuladas en la disposición de una subsidiaria (MP 10)—véase el párrafo FC234;

(x) información a revelar sobre la política contable para beneficios por terminación (MP 43)—véase el párrafo FC253;

(xi) subsidiarias adquiridas y mantenidas para la venta (MP 8)—véase el párrafo FC255(e);

(xii) distribución de activos distintos al efectivo (MP 34)—véase el párrafo FC239;

© IFRS Foundation

(xiii) evidencia mejor del valor razonable (MP 15)—véase el párrafo FC255(k); y

(xiv) clasificación de las piezas de repuesto (MP 20)—véase el párrafo FC205.

(f) La mayoría de los que respondieron apoyaron las propuestas del PN de 2013, para los requerimientos de transición y la fecha de vigencia. Sin embargo, una minoría significativa pensaba que debe haber una exención de la aplicación retroactiva para algunas o todas las modificaciones propuestas, en concreto para los cambios propuestos en la Sección 29 (véanse los párrafos FC256 a FC263).

FC174 El resultado de las nuevas deliberaciones sobre las cuestiones planteadas es que se han realizado tres cambios significativos y otros diez cambios más a las propuestas del PN de 2013, excluyendo cambios menores de diseño.

FC175 Los tres cambios significativos son:

(a) permitir un modelo de revaluación para las propiedades, planta y equipo (véanse los párrafos FC208 a FC212);

(b) simplificar los requerimientos de transición (véanse los párrafos FC256 a FC260); y

(c) alinear los requerimientos principales para el reconocimiento y medición de activos para exploración y evaluación con la NIIF 6 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales* (véanse los párrafos FC224 a FC226).

FC176 El resto de cambios son:

(a) requerir que para cada exención por esfuerzo o costo desproporcionado en la *NIIF para PYMES*, una PYME deba revelar cuándo ha usado la exención y las razones para hacerlo;

(b) requerir que las propiedades de inversión medidas al costo menos la depreciación y deterioro de valor acumulados se presenten por separado en el cuerpo del estado de situación financiera;

(c) añadir guías que aclaren la contabilización de una subsidiaria adquirida con intención de venderla o disponer de ella dentro de un año si dicha subsidiaria no se ha vendido o dispuesto durante ese marco temporal;

(d) permitir que una PYME contabilice las inversiones en subsidiarias, asociadas y entidades controladas de forma conjunta en sus estados financieros separados usando el método de la participación, sobre la base de los cambios similares en *Método de la Participación en los Estados Financieros Separados* (Modificaciones a la NIC 27), emitida en agosto de 2014;

(e) aclarar el criterio para los instrumentos financieros básicos en el párrafo 11.9 de la *NIIF para las PYMES* y añadir ejemplos de acuerdo de préstamo simples que cumplan ese criterio;

(f) incorporar la exención en el párrafo 70 de la NIC 16 que permite que una entidad use el costo de la pieza de sustitución como un indicador de cuál fue el costo de la pieza sustituida en el momento en que se adquirió o construyó, si no fuera practicable determinar el importe en libros de una parte del elemento de propiedades, planta y equipo que ha sido sustituido;

(g) añadir una exención por esfuerzo o costo desproporcionado al requerimiento de medir el pasivo para pagar un dividendo distinto al efectivo a valor razonable de los activos distintos al efectivo a distribuir;

(h) unas pocas modificaciones adicionales a la Sección 29, incluyendo la aclaración de la redacción de la exención de los requerimientos para compensar activos y pasivos por impuesto a las ganancias;

(i) modificar la definición de una parte relacionada para incluir una entidad de gestión que proporciona los servicios del personal clave de la gerencia, sobre la base de cambios similares a los de *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012*, emitida en diciembre de 2013; y

(j) no modificar la definición de un pasivo financiero como propuso el PN de 2013 para incorporar *Clasificación de las Emisiones de Derechos* (Modificaciones a la NIC 32), emitida en octubre de 2009.

FC177 Los párrafos FC178 a FC234 y FC264 cubren el tratamiento del IASB de las principales cuestiones identificadas durante la revisión integral y cómo se resolvieron. Los párrafos FC235 a FC255 enumeran todos los cambios realizados a la *NIIF para las PYMES* y proporcionan las razones del IASB para hacer esos cambios en la medida en que la explicación no está ya cubierta en FC178 a FC234. Los párrafos FC256 a FC263 explican las consideraciones del IASB para establecer los requerimientos de transición y la fecha de vigencia. Los párrafos FC265 a FC272 proporcionan un análisis de los efectos probables de las modificaciones.

Principales cuestiones identificadas en la revisión integral inicial

Alcance de la *NIIF para las PYMES*

FC178 El IASB abordó en primer lugar las cuestiones relacionadas con el alcance. El IASB destacó que era importante para aclarar las entidades a las que está dirigida la *NIIF para las PYMES* antes de decidir qué tipo de modificaciones a esta Norma deben realizarse.

Uso de la NIIF para las PYMES *por entidades con obligación pública de rendir cuentas*

FC179 Algunos de los que respondieron a la PdI y al PN de 2013 señalaron que el alcance no debe restringirse a entidades con obligación pública de rendir cuentas. Por consiguiente, el IASB consideró si el párrafo 1.5 de la *NIIF para las PYMES* es demasiado restrictivo y si las jurisdicciones deberían tener la autoridad de decidir si las entidades con obligación pública de rendir cuentas deben poder utilizar y declarar el cumplimiento con la *NIIF para las PYMES*.

© IFRS Foundation

FC180 El IASB observó que la *NIIF para las PYMES* estaba específicamente diseñada para PYMES y los usuarios de los estados financieros de las PYMES y, por ello, podría no ser apropiada para un grupo más amplio de entidades. Además, el IASB destacó que si se ampliaba el alcance para incluir algunas entidades con obligación pública de rendir cuentas, ello podía conducir a realizar cambios en la *NIIF para las PYMES*, para abordar cuestiones que pudieran surgir de ese grupo más amplio, lo cual incrementaría su complejidad. El IASB también tuvo reservas sobre los riesgos asociados con el uso inapropiado de la *NIIF para las PYMES* si se eliminaba la restricción del párrafo 1.5 de la *NIIF para las PYMES* sobre que las entidades con obligación pública de rendir cuentas utilicen esta Norma. Una mayoría de miembros del Consejo Asesor de las NIIF y del GIPYMES compartieron las reservas del IASB y recomendaron conservar el requerimiento del párrafo 1.5 que impide que las entidades con obligación pública de rendir cuentas declaren el cumplimiento con la *NIIF para las PYMES*.

FC181 Después de considerar las respuestas al PN de 2013, el IASB decidió que no había información nueva que condujera al IASB a reconsiderar su decisión anterior. Por consiguiente, decidió conservar el párrafo 1.5 de la *NIIF para las PYMES*. El IASB destacó que las jurisdicciones ya pueden incorporar la *NIIF para las PYMES* en sus PCGA locales si desean permitir que ciertas entidades con obligación pública de rendir cuentas la utilicen. Sin embargo, esas entidades señalarían que cumplen con los PCGA locales, pero no con la *NIIF para las PYMES*.

Significado de en calidad de fiduciario

FC182 Algunos de quienes respondieron a la PdI dijeron que el significado de "en calidad de fiduciario" de la definición de obligación pública de rendir cuentas no estaba claro, ya que es un término con implicaciones diferentes en las distintas jurisdicciones. Sin embargo, quienes respondieron generalmente no sugirieron formas alternativas de describir la obligación pública de rendir cuentas ni indicaron qué guías ayudarían a aclarar el significado de "en calidad de fiduciario". Por consiguiente, el IASB hizo una pregunta en el PN de 2013 para averiguar más sobre las preocupaciones planteadas.

FC183 La mayoría de los que respondieron al PN de 2013 señalaron que no hay necesidad de aclarar o sustituir el término "en calidad de fiduciario". Sin embargo, unos pocos de los que respondieron destacaron que el término había creado incertidumbre sobre la implementación de la *NIIF para las PYMES* en sus jurisdicciones. El IASB observó que sería difícil proporcionar una definición del término "en calidad de fiduciario" o proporcionar guías que fueran aplicables en todas las jurisdicciones que apliquen la *NIIF para las PYMES*, debido a los requerimientos legales diferentes y tipos de entidades en jurisdicciones distintas. Además, el IASB destacó que las autoridades legislativas y reguladoras locales, y los emisores de normas en jurisdicciones individuales, pueden estar mejor situados para identificar las clases de entidades en sus jurisdicciones que mantienen activos en calidad de fiduciario para un grupo amplio de terceros como un negocio principal. Por esto, el IASB no quiere decir que esas autoridades y emisores de normas estén mejor situados para elegir qué entidades en sus jurisdicciones cumplen el criterio del párrafo 1.3(b) de la *NIIF para las PYMES*. En su lugar, el objetivo del IASB era asegurar que la definición del párrafo 1.3 se aplica en sus jurisdicciones de forma congruente de acuerdo

con el alcance previsto de la *NIIF para las PYMES*. Además, el IASB destacó que esas autoridades y emisores de normas locales están también mejor situadas para decidir si otros factores pueden querer decir en sus jurisdicciones, que las NIIF completas puede ser más adecuadas para ciertas PYMES que la *NIIF para las PYMES*. Por consiguiente, el IASB decidió no proporcionar guías sobre la aplicación del término "en calidad de fiduciario".

Uso de la NIIF para las PYMES *por entidades sin fines de lucro*

FC184 Algunas partes interesadas han preguntado si la solicitud y aceptación de aportaciones harían automáticamente a una entidad sin fines de lucro una entidad con obligación pública de rendir cuentas porque esta actividad involucra que la entidad mantenga recursos financieros confiados a la misma por sus aportantes. El IASB destacó que una entidad solo tiene obligación pública de rendir cuentas si cumple los criterios del párrafo 1.3 de la *NIIF para las PYMES*. El IASB, además, destacó que el párrafo 1.4 enumera las organizaciones de beneficencia como un ejemplo de una entidad que no tiene automáticamente obligación pública de rendir cuentas si solo mantiene recursos financieros confiados a ella por otros, por razones secundarias a su actividad principal. El IASB, por ello, decidió que la *NIIF para las PYMES* es suficientemente clara en que solicitar y aceptar aportaciones no hace que las entidades sin fines de lucro tengan obligación pública de rendir cuentas.

Normas NIIF nuevas y revisadas

Introducción

FC185 La *NIIF para las PYMES* se desarrolló utilizando las NIIF completas como punto de partida y, a partir de ahí, se consideró qué modificaciones eran apropiadas en función de las necesidades de los usuarios de los estados financieros de las PYMES y de consideraciones costo-beneficio (véanse los párrafos FC95 a FC97). Por consiguiente, una de las cuestiones más significativas a la que se enfrentó el IASB fue cómo debe actualizarse la *NIIF para las PYMES* en función de las Normas NIIF completas nuevas y revisadas publicadas después de que fuera emitida la *NIIF para las PYMES* en 2009—en concreto, cómo equilibrar la importancia de mantener el alineamiento con las NIIF completas y a la vez tener una Norma estable e independiente que se centre en las necesidades de las PYMES.

FC186 Quienes respondieron a la PdI y al PN de 2013 estaban divididos sobre cómo debe actualizarse la *NIIF para las PYMES* durante esta revisión integral de Normas NIIF completas nuevas y revisadas. Las opiniones expresadas por los que respondieron estaban generalmente influidas por su comprensión del propósito de la *NIIF para las PYMES* y a qué entidades debería atender, por ejemplo:

(a) Algunos de los que respondieron destacaron que la *NIIF para las PYMES* debería atender a subsidiarias que cumplen los requisitos para utilizar la *NIIF para las PYMES* pero que necesitan proporcionar información conforme a las NIIF completas a efectos de consolidación. Otros entre quienes respondieron pensaban que la *NIIF para las PYMES* debería actuar como una Norma intermedia para una empresa que espera la transición a las NIIF completas en el futuro. Ambos grupos preferían que la *NIIF para las PYMES* estuviera totalmente alineada con las NIIF completas,

© IFRS Foundation

idealmente sin ningún desfase temporal, con las simplificaciones de las NIIF completas restringidas a los requerimientos de información a revelar.

(b) Otros entre quienes respondieron destacaron que el principal propósito de la *NIIF para las PYMES* es ser una Norma independiente hecha a medida de los negocios más pequeños. Los que respondieron dijeron que mantener la alineación con las NIIF completas es menos importante y también que es más importante tener primero la experiencia de implementación de las Normas NIIF nuevas y revisadas antes de introducir esos requerimientos para las PYMES.

Los principios del IASB que tratan de las Normas NIIF completas nuevas y revisadas

FC187 El IASB observó que el principal propósito al desarrollar la *NIIF para las PYMES* fue proporcionar un conjunto simplificado e independiente de principios contables para entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas y que habitualmente tienen transacciones menos complejas, recursos limitados para aplicar las NIIF completas y que operan en circunstancias en las que la comparabilidad con sus pares cotizados no es una consideración importante. El IASB también destacó su decisión de no ampliar el alcance de la *NIIF para las PYMES* para permitir que entidades con obligación pública de rendir cuentas la utilicen.

FC188 Con este propósito principal en mente, el IASB consideró un marco sobre cómo tratar las Normas NIIF completas nuevas y revisadas durante esta revisión integral y revisiones futuras de la *NIIF para las PYMES*. El IASB desarrolló los siguientes principios:

(a) Cada Norma NIIF completa nueva y revisada debe considerarse individualmente y caso por caso para decidir si, y cómo, deben incorporarse sus requerimientos en la *NIIF para las PYMES*.

(b) Las Normas NIIF completas nuevas y revisadas no deberían considerarse hasta que hayan sido emitidas. Sin embargo, generalmente, no sería necesario esperar hasta que se hubieran completado sus revisiones posteriores a la implementación (RPI).

(c) Las mejoras anuales/cambios menores a las NIIF completas deberían considerarse también sobre la base de caso por caso.

(d) Los cambios a la *NIIF para las PYMES* podrían considerarse al mismo tiempo que se emitan las Normas NIIF completas nuevas y revisadas. Sin embargo, la *NIIF para las PYMES* solo sería actualizada por razón de dichos cambios en la próxima revisión periódica de la *NIIF para las PYMES*, con el fin de proporcionar una plataforma estable para las PYMES.

FC189 El IASB, además, observó que, al aplicar los principios del párrafo FC188, deben ponderarse decisiones sobre qué cambios incorporar en la *NIIF para las PYMES* y el momento apropiado para la incorporación de dichos cambios contra la necesidad de proporcionar a las PYMES una plataforma estable y la adecuación de estos cambios para las PYMES y usuarios de sus estados financieros. El IASB destacó que se puede decidir incorporar cambios procedentes de Normas NIIF

completas nuevas y revisadas complejas solo después de que se haya evaluado la experiencia de implementación de esa Norma. Sin embargo, el Consejo realizará esta evaluación en la revisión periódica que siga a la emisión de Normas NIIF completas nuevas o revisadas, en lugar de esperar automáticamente hasta que haya experiencia sustancial de entidades que hayan aplicado la NIIF nueva y revisada o hasta que haya tenido lugar una RPI de una NIIF.

FC190 El IASB decidió que las Normas NIIF completas nuevas y revisadas no deberían considerarse hasta que hayan sido emitidas. Esto es así porque, hasta que se emite una Norma NIIF completa final, las opiniones del IASB son siempre provisionales y sujetas a cambio.

FC191 Algunos de los que respondieron al PN de 2013 expresaron su preocupación por que el objetivo principal del IASB fuera desarrollar la *NIIF para las PYMES* como se establece en el párrafo FC187, lo que significa que las necesidades de información de las entidades "grandes" sin obligación pública de rendir cuentas no se abordaba efectivamente. El IASB estuvo de acuerdo en que la *NIIF para las PYMES* está dirigida a todas las PYMES, que se definen como aquellas entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas a las que se les requiere, o bien eligen, publicar estados financieros con propósito de información general para usuarios externos. El IASB destacó que sus razones para desarrollar una Norma dirigida a todas las PYMES se explican en los párrafos FC55 a FC77. No obstante, el IASB observó que al decidir sobre el contenido de la *NIIF para las PYMES*, su principal objetivo fue centrarse en las clases de transacciones, sucesos y condiciones con las que se encuentran las PYMES típicas que están probablemente aplicando la *NIIF para las PYMES*. Si el IASB hubiera intentado atender todas las posibles transacciones que pueden realizar las PYMES, la *NIIF para las PYMES* tendría que haber mantenido la mayoría del contenido de las NIIF completas. En concreto, el IASB tuvo en mente que muchas PYMES tienen recursos limitados, y que la *NIIF para las PYMES* debería acomodarse a esa limitación. Por el contrario, las entidades con transacciones y actividades más complejas, incluyendo PYMES, es probable que tengan sistemas más sofisticados y mayores recursos para gestionar esas transacciones.

FC192 Si una PYME tiene transacciones muy complejas o determina que la comparabilidad con sus entidades similares con obligación pública de rendir cuentas es de importancia clave para su negocio, el IASB observó que se esperaría que la entidad quisiera y tuviera suficiente pericia para referirse a guías más detalladas sobre transacciones complejas en las NIIF completas si la *NIIF para las PYMES* no proporciona guías específicas (véase el párrafo 10.6) o aplicase las NIIF completas en lugar de la *NIIF para las PYMES*. Los párrafos FC69 y FC70 explican por qué no es posible para el IASB establecer criterios adicionales que fueran apropiados en todas las jurisdicciones para entidades que pueden encontrar las NIIF completas más apropiadas para sus necesidades. Sin embargo, las jurisdicciones pueden elegir establecer criterios de tamaño o decidir que a entidades que son económicamente significativas en ese país se les deba requerir utilizar las NIIF completas en lugar de la *NIIF para las PYMES*.

FC193 Algunos de quienes respondieron al PN de 2013 señalaron que la *NIIF para las PYMES* era demasiado complicada para las entidades gestionadas por el propietario. El IASB destacó que la *NIIF para las PYMES* está diseñada para

© IFRS Foundation

entidades a las que se les requiere que publiquen estados financieros con propósito de información general para usuarios externos, o que opten por hacerlo. Los estados financieros con propósito de información general son los que pretenden atender las necesidades generales de información financiera de un amplio espectro de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. El Prólogo a la *NIIF para las PYMES* explica que las PYMES, a menudo, elaboran estados financieros solo para uso de los gerentes -propietarios o solo para el uso de las autoridades fiscales u otras autoridades gubernamentales, y que los estados financieros elaborados solo para estos propósitos no son necesariamente estados financieros con propósito de información general. El IASB destacó que la *NIIF para las PYMES* no está diseñada para entidades pequeñas gestionadas por el propietario que elaboran estados financieros solo por razones fiscales o de cumplimiento con la legislación local. Sin embargo, las entidades pequeñas gestionadas por el propietario pueden encontrar en la *NIIF para las PYMES* ayuda para preparar dichos estados financieros

FC194 Algunos de los que respondieron al PN de 2013 señalaron que el IASB debería establecer un marco formal o principios más claros para determinar si y cuándo deben incorporarse los cambios en las NIIF completas en la *NIIF para las PYMES*. Quienes respondieron destacaron que los principios desarrollados por el IASB en el párrafo FC188 no son suficientemente robustos o no ayudan a las partes interesadas a predecir cuándo se considerarán los cambios en las NIIF completas. Algunos de los que respondieron proporcionaron sugerencias que pensaban mejorarían los criterios. El IASB destacó que existen consideraciones especiales aplicables a esta revisión inicial de la *NIIF para las PYMES*, que condujeron al IASB a dar mayor énfasis sobre la necesidad de cambios limitados Sin embargo, el IASB tratará en qué medida debe establecerse un marco más desarrollado para revisiones futuras de la *NIIF para las PYMES* antes de la próxima revisión periódica de la *NIIF para las PYMES*.

FC195 Algunos de los que respondieron al PN de 2013 señalaron que encontraban difícil comprender la base conceptual de las diferencias entre la *NIIF para las PYMES* y las NIIF completas y que el IASB debería identificar claramente las necesidades de los usuarios de los estados financieros de las PYMES. El IASB destacó que estos Fundamentos de las Conclusiones son claros en estos dos puntos. En concreto:

(a) el párrafo FC95 destaca que la *NIIF para las PYMES* se desarrolló considerando las modificaciones que son adecuadas a las NIIF completas a la luz de las necesidades de los usuarios y las consideraciones costo-beneficio; y

(b) los párrafos FC44 a FC47 y FC157 describen las necesidades de los usuarios de los estados financieros de las PYMES y explican cómo difieren de las necesidades de los usuarios de los estados financieros de las entidades con obligación pública de rendir cuentas.

FC196 Algunos de los que respondieron al PN de 2013 dijeron que si las consideraciones costo-beneficio son el principal motivo de las diferencias entre la *NIIF para las PYMES* y las NIIF completas, la obligación pública de rendir cuentas no es un criterio apropiado. El IASB está de acuerdo en que los costos relacionados con las

entidades con y sin obligación pública de rendir cuentas pueden no diferir significativamente. Sin embargo, destacó que el lado de los "beneficios" del equilibrio costo-beneficio considera las distintas necesidades de información de los diferentes usuarios de los estados financieros como se explicó en los párrafos FC44 a FC47.

Las Normas NIIF completas individuales nuevas y revisadas durante la revisión actual

FC197 El IASB consideró la forma de tratar las Normas NIIF completas individuales nuevas y revisadas durante esta revisión integral en función de los principios del párrafo FC188. El IASB observó que esta revisión integral está sujeta a consideraciones adicionales en comparación con revisiones futuras porque es la primera revisión desde la publicación inicial de la *NIIF para las PYMES*. Aunque la *NIIF para las PYMES* se emitió en 2009 en muchas jurisdicciones que la han adoptado, ha sido efectiva desde un periodo más corto. Además, en jurisdicciones que permiten en lugar de requerir, la *NIIF para las PYMES*, muchas PYMES recientemente han comenzado la transición a ésta. Como resultado, para la mayoría de las PYMES que utilizan o van a utilizar la *NIIF para las PYMES* es aún una Norma nueva. Por estas razones, el IASB decidió que existe una necesidad mayor de estabilidad durante esta revisión inicial de la que pueda haber en revisiones futuras. Una mayoría de los miembros del Consejo Asesor de las NIIF también recomendaron priorizar la necesidad de proporcionar a las PYMES una Norma estable, independiente y única por sobre la de maximizar el alineamiento con las Normas completas.

NIIF 3 (2008), NIIF 10, NIIF 11, NIIF 13 y NIC 19 (2011)

FC198 El IASB consideró la forma de abordar las cinco Normas NIIF completas nuevas o revisadas en el PN de 2013 que el IASB estimaba que tenían el potencial de dar lugar a los cambios más significativos a la *NIIF para las PYMES*, concretamente la NIIF 3 (2008), NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*, NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*, NIIF 13 *Medición del Valor Razonable* y NIC 19 (2011). Durante el desarrollo del PN de 2013, el IASB realizó las siguientes observaciones:

(a) Las NIIF 10, NIIF 11 y NIIF 13 tienen vigencia reciente e introducen cambios complejos que se espera que den lugar, y se beneficien de las guías de implementación significativas en la práctica. Además, esperarían tener un impacto práctico limitado sobre la mayoría de las PYMES porque los requerimientos nuevos es improbable que afecten a muchas mediciones del valor razonable comunes y a la contabilidad para grupos de entidades con una estructura de grupo simple.

(b) El principal cambio de la NIC 19 (2011), si se incorpora para las PYMES, sería un requerimiento de presentar ganancias y pérdidas actuariales en el otro resultado integral. Como parte de su proyecto de *Marco Conceptual*, el IASB está considerando actualmente su tratamiento del otro resultado integral y esto puede dar lugar a cambios en los requerimientos relativos a éste según las NIIF completas. Dados estos posibles cambios, el IASB decidió que podía ser mejor continuar permitiendo a las PYMES optar

© IFRS Foundation

por reconocer las ganancias y pérdidas actuariales en el resultado del periodo o en el otro resultado integral hasta que este tema se trate más adelante.

(c) Los cambios en la NIIF 3 (2008) darían lugar a una complejidad significativa para las PYMES en concreto debido a las mediciones del valor razonable adicionales requeridas. Sobre la base de la información recibida de la PDI, de los miembros del SMEIG y de otras partes interesadas, el enfoque actual de la *NIIF para las PYMES* [basado en la NIIF 3 (2004)] está funcionando bien en la práctica y se entiende y acepta bien por preparadores y usuarios de los estados financieros de las PYMES. Además, tiene el mismo enfoque subyacente básico que la NIIF 3 (2008) pero simplificado.

Por las razones descritas en este párrafo y en el párrafo FC197 el IASB decidió no modificar la *NIIF para las PYMES* durante esta revisión inicial para incorporar la NIIF 3 (2008), NIIF 10, NIIF 11, NIIF 13 y NIC 19 (2011).

FC199 Además de los que apoyan el alineamiento completo con las NIIF completas (véase el párrafo FC186), muy pocos de los que respondieron al PN de 2013 tenían comentarios específicos sobre la decisión del IASB de no incorporar las NIIF 3 (2008), NIIF 10, NIIF 11 y NIIF 13. Por el contrario, algunos de los que respondieron señalaron que el IASB debería reconsiderar su decisión de no incorporar algunos de los cambios introducidos por la NIC 19 (2011) durante esta revisión integral. Los que respondieron afirmaron que algunos de los cambios introducidos por la NIC 19 (2011) simplificarían los requerimientos de la *NIIF para las PYMES*, mientras que al mismo tiempo incrementan la congruencia en las NIIF completas.

FC200 El IASB observó que las Normas NIIF completas nuevas y revisadas que están siendo incorporadas durante esta revisión solo harían cambios mínimos a la *NIIF para las PYMES* para la mayoría de las PYMES (véanse los párrafos FC201 a F207). Este no sería el caso para la NIC 19 (2011). Además, el IASB no pensaba que fuera apropiado incorporar solo uno o dos cambios realizados por la NIC 19 (2011), por ejemplo, los que podrían proporcionar una simplificación para las PYMES tales como la base del cálculo del interés neto, sin considerar los otros cambios. La Sección 28 *Beneficios a los Empleados* se basa actualmente en la NIC 19 antes de que fuera modificada en 2011. La incorporación de solo uno o dos de los cambios introducidos por la NIC 19 (2011) arriesga el desarrollo de un modelo mixto para la NIC 19 nueva y antigua. El IASB destacó que esto podría confundir y dar lugar a incongruencias en la *NIIF para las PYMES*.

Otras Normas NIIF completas nuevas y revisadas emitidas antes de que fuera publicado el PN de 2013

FC201 El IASB consideró entonces cómo proponer el tratamiento de otros cambios introducidos por otras Normas NIIF completas nuevas y revisadas en el PN de 2013. Sobre la base de una evaluación individual de cada Norma NIIF completa nueva y revisada, el IASB decidió que deben incorporarse los cambios principales de las siguientes Normas NIIF completas nuevas y revisadas:

(a) *Presentación de Partidas de Otro Resultado Integral* (Modificaciones a la NIC 1) emitida en junio de 2011;

(b) La CINIIF 19 *Cancelación de Pasivos Financieros con Instrumentos de Patrimonio* emitida en noviembre de 2009; y

(c) dos modificaciones a la NIIF 1:

(i) *Hiperinflación Grave y Eliminación de las Fechas Fijadas para Entidades que Adoptan por Primera vez las NIIF* emitido en diciembre de 2010; y

(ii) *Préstamos del Gobierno* emitido en marzo de 2012.

FC202 El IASB seleccionó las Normas NIIF completas nuevas y revisadas especificadas en el párrafo FC201 sobre la base de seleccionar los cambios que fueran relevantes para las PYMES; proporcionasen claridad adicional o una simplificación, o solucionasen problemas esperados o ya detectados o diversidad en la práctica. Además, el IASB destacó que cada una de las Normas NIIF completas nuevas o revisadas del párrafo FC201 es solo probable que modifiquen uno o dos párrafos de la *NIIF para las PYMES* y, por ello, los cambios resultantes serán mínimos y serán congruentes con el mantenimiento de la estabilidad durante los primeros años de implementación de la *NIIF para las PYMES*. Al incorporar los cambios principales en estas Normas NIIF completas nuevas y revisadas el IASB también decidió hacer dos cambios adicionales:

(a) Para completar los cambios realizados con respecto a la presentación de partidas de otro resultado integral, el IASB decidió aclarar que la *NIIF para las PYMES* no recomienda cómo, cuándo o si pueden transferirse importes entre componentes de patrimonio (véase el párrafo 2.22 de la *NIIF para las PYMES*).

(b) El IASB destacó que la medición de instrumentos de patrimonio no cotizados es, con frecuencia, difícil para las PYMES porque involucra un juicio sustancial y cálculos complejos. El IASB también observó que esperaría habitualmente que los beneficios para los usuarios de los estados financieros de una PYME de tener información sobre el valor razonable sobre los instrumentos de patrimonio de la PYME no justificaría que la PYME incurriese en un esfuerzo o costo desproporcionado para proporcionar la información. Por consiguiente, el IASB decidió incluir una exención por esfuerzo o costo desproporcionado del requerimiento de medir los instrumentos de patrimonio propios a valor razonable en la CNIIF 19, y alinear de otra forma los requerimientos con la CINIIF 19.

FC203 Algunos de los que respondieron al PN de 2013 destacaron que no pensaban que el cambio del párrafo FC201(a) fuera útil a los usuarios de los estados financieros de las PYMES, debido a la limitadas circunstancias en las que las partidas se reconocen en otro resultado integral según la *NIIF para las PYMES*. Quienes respondieron también afirmaron que la incorporación de esta modificación era incongruente con la decisión del IASB durante el desarrollo del PN de 2013 de no reconsiderar el uso del otro resultado integral durante esta revisión integral, porque está considerando el tratamiento del otro resultado integral como parte de su proyecto de *Marco Conceptual.* Sin embargo, el IASB observó que la agrupación de partidas del otro resultado integral haría más fácil para las PYMES la aplicación y la información resultante tendría valor predictivo útil. Por consiguiente, decidió que el cambio es apropiado por razones de costo-beneficio.

© IFRS Foundation

El IASB también destacó que su decisión de incluir una opción para las PYMES de aplicar el modelo de revaluación para propiedades, planta y equipo (véase el párrafo FC210 a FC212) significará que más PYMES pueden tener una o más partidas reconocidas en el otro resultado integral.

FC204 El IASB también decidió que los cambios principales en las mejoras anuales siguientes deben incorporarse en la *NIIF para las PYMES* porque son relevantes para las PYMES y proporcionan claridad y, en la mayoría de los casos, simplificación:

(a) *Mejoras a las NIIF*, emitida en mayo de 2010:

(i) bases de revaluación como costo atribuido (NIIF 1);

(ii) uso del costo atribuido para operaciones sujetas a regulación de tarifas (NIIF 1); y

(iii) aclaración del estado de cambios en el patrimonio (NIC 1).

(b) *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2009-2011* fue emitida en mayo de 2012.

(i) aplicación reiterada de la NIIF 1 (NIIF 1);

(ii) clasificación del equipo auxiliar (NIC 16); y

(iii) efecto fiscal de las distribuciones a los tenedores de instrumentos de patrimonio (NIC 32).

FC205 Algunos de los que respondieron al PN de 2013 señalaron que el control del costo y esfuerzo y el seguimiento de las piezas de repuesto, equipo de reserva y equipo auxiliar individuales como propiedades, planta y equipo o como inventario en el párrafo FC204(b)(ii)] no justificaría los beneficios para los usuarios de los estados financieros de las PYMES. El IASB observó que el cambio solo aclara lo que siempre ha sido requerido por la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo*. El IASB también piensa que los cambios en la redacción del párrafo 17.5 de la *NIIF para las PYMES* hacen los requerimientos más fáciles de comprender.

Normas NIIF completas nuevas y revisadas emitidas desde que fuera publicado el PN de 2013

FC206 El IASB observó que durante las revisiones de la *NIIF para las PYMES*, consideraría generalmente solo las Normas NIIF completas nuevas y revisadas publicadas después de que haya sido emitido el Proyecto de Norma relativo a las modificaciones propuestas a la *NIIF para las PYMES* si abordan una necesidad urgente para las PYMES o los usuarios de sus estados financieros. Esto es así porque si el IASB hace cambios fundamentales a las propuestas de un Proyecto de Norma, sobre el que quienes respondan no han tenido oportunidad de comentar, esto daría lugar, probablemente, a la necesidad de volver a exponer las propuestas. Al final del nuevo periodo de exposición habría otra lista de Normas NIIF completas nuevas y revisadas que considerar. Sobre esta base, el IASB destacó que haría solo dos cambios como consecuencia de Normas NIIF completas nuevas y revisadas emitidas desde que se publicó el PN de 2013:

(a) La modificación de la definición de una parte relacionada para una entidad de gestión que proporciona los servicios de personal clave de la gerencia en *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012.* El IASB destacó que el

PN de 2013 propuso alinear la definición de una parte relacionada con la NIC 24 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas* durante esta revisión integral y este cambio menor permitiría la alineación completa.

(b) El cambio principal según el *Método de la Participación en los Estados Financieros Separados* (Modificaciones a la NIC 27), es decir, permitir que las entidades utilicen el método de la participación para contabilizar subsidiarias, asociadas y entidades controladas de forma conjunta en los estados financieros separados. El IASB destacó que este cambio no afectaría a los estados financieros principales de las PYMES y que la *NIIF para las PYMES* no requería la preparación de estados financieros separados. Por consiguiente, el IASB decidió permitir a las PYMES esta flexibilidad si preparan estos estados financieros adicionales.

FC207 Algunos de los que respondieron al PN de 2013 señalaron que era importante para el IASB considerar *Agricultura: Plantas Productoras* (Modificaciones a la NIC 16 y la NIC 41), emitida en junio de 2014, que permite un modelo del costo para plantas productoras, un subconjunto de activos biológicos, durante esta revisión integral. Sin embargo, el IASB destacó que la *NIIF para las PYMES* solo requiere que una entidad contabilice un activo biológico usando el modelo del valor razonable si su valor razonable es fácilmente determinable sin esfuerzo o costo desproporcionado. Las modificaciones a la NIC 16 y a la NIC 41 respondían a las preocupaciones planteadas por algunas compañías de plantación de que, bajo ciertas circunstancias, las mediciones del valor razonable de las plantas productoras son complejas y costosas en ausencia de mercados en funcionamiento para esos activos. En las circunstancias en las que este sea el caso, el IASB destacó que las PYMES deberían considerar la exención por esfuerzo o costo desproporcionado por las PYMES. Por consiguiente, el IASB no piensa que exista una necesidad urgente de hacer una exención para incorporar los cambios según *Agricultura: Plantas Productoras* (Modificaciones a la NIC 16 y a la NIC 41) durante esta revisión integral.

Opciones de política contable

FC208 El IASB destacó que los usuarios de los estados financieros de las PYMES, que necesitan comprender las políticas contables utilizadas y que hacen comparaciones entre distintas PYMES, han dicho que prefieren que las PYMES no tengan opciones de política contable o éstas sean solo limitadas. Además, el IASB destacó que aunque las PYMES todavía podrían optar por aplicar la opción más simple, añadir opciones complejas a la *NIIF para las PYMES* incorporaría complejidad en toda la Norma. Por consiguiente, el IASB continúa apoyando sus razones iniciales para restringir las opciones de política contable en la *NIIF para las PYMES* como establecen los párrafos FC89 a FC94.

FC209 Las actividades de difusión externa del personal técnico del IASB con los suministradores de financiación, que están considerados como el grupo de usuarios externos principales de las PYMES, confirmó la importancia para ese grupo de usuarios de restringir las opciones de política contable para las PYMES. Los participantes en las actividades de difusión externa destacaron que generalmente introducen la información de los estados financieros auditados de una PYME directamente en sus modelos al tomar decisiones de préstamo. Por

© IFRS Foundation

consiguiente, es importante para estas partes que las PYMES debieran proporcionar información comparable y que no necesiten hacer ajustes a esa información.

Modelo de revaluación de propiedades, planta y equipo

FC210 La preocupación más común planteada por los que respondieron al PN de 2013 era la decisión del IASB de no proponer una opción de política contable para la revaluación de las propiedades, planta y equipo. El IASB ha recibido información de preparadores, emisores de normas, firmas de contabilidad y otras partes interesadas de que no tener una opción de revaluación es una barrera a la adopción de la *NIIF para las PYMES* en jurisdicciones en la que las PYMES comúnmente revalúan sus propiedades, planta y equipo o se requiere por ley la revaluación de las propiedades, planta y equipo. Esas partes interesadas destacan que, para entidades que están aplicando actualmente el modelo de revaluación según los PCGA locales, un cambio en el modelo del costo puede tener implicaciones para los acuerdos de préstamos actuales y afectar a su capacidad de obtener financiación en el futuro. Además, algunos de los que respondieron han destacado que la opción de revaluación es importante en jurisdicciones que están experimentando inflación alta. Aproximadamente la mitad de los miembros del GIPYMES también recomendaron que el IASB debería reconsiderar su propuesta de no permitir un modelo de revaluación para las propiedades, planta y equipo.

FC211 Durante sus nuevas deliberaciones sobre el PN de 2013, y a la luz de las amplias y constantes preocupaciones planteadas por los que respondieron, el IASB decidió permitir una opción para las PYMES de revaluar las propiedades, planta y equipo. Aunque el IASB piensa que limitar las opciones es importante por las razones dadas en los párrafos FC208 y FC209, reconoce que, sobre la base de las respuestas a la PDI y el PN de 2013, no permitir un modelo de revaluación para propiedades, planta y equipo parece ser el único impedimento más importante para la adopción de la *NIIF para las PYMES* en algunas jurisdicciones. El IASB está también de acuerdo con quienes respondieron que señalaron que la información de valor corriente es potencialmente más útil que la de costo histórico. El IASB, por ello, decidió que los beneficios de un mayor uso de la *NIIF para las PYMES*, y por ello, el potencial de mejoras globales en la información y congruencia, junto con la utilidad de la información proporcionada, superaba los costos percibidos para los usuarios y preparadores de los estados financieros de añadir esta opción. Además, el IASB destacó que el cambio solo introduce una opción, no un requerimiento. Por consiguiente, no hace necesario un cambio o costos adicionales para los preparadores. El IASB también destacó que no había nada que impida a las autoridades y emisores de normas en jurisdicciones individuales requerir que todas las PYMES en su jurisdicción usen solo el modelo del costo, o solo el modelo de revaluación para las propiedades, planta y equipo. Estas acciones no impedirían a las PYMES señalar el cumplimiento con la *NIIF para las PYMES*.

FC212 En congruencia con las NIIF completas, la *NIIF para las PYMES* no recomienda generalmente cómo, cuándo o si los importes pueden transferirse entre componentes del patrimonio [véase el párrafo FC202(a)]. En su lugar, estas decisiones se dejan a la discreción de los preparadores, sujetas a las restricciones

impuestas por la Sección 2. La Sección 2 requiere que la información presentada debe ser comprensible, relevante y fiable. El IASB destacó que, en ciertas circunstancias, puede ser apropiado transferir todo o parte del otro resultado integral acumulado del superávit de revaluación de las propiedades, planta y equipo directamente a las ganancias acumuladas u otro componente de patrimonio. El IASB destacó también que en otras circunstancias, estas transferencias pueden ser exigidas o prohibidas por la legislación local. Por consiguiente, en congruencia con los requerimientos para otros elementos del otro resultado integral acumulado, al añadir una opción de usar el modelo de revaluación para propiedades, planta y equipo, el IASB decidió no recomendar cómo, cuándo o si las partidas del otro resultado integral acumulado deben transferirse a otros componentes de patrimonio.

Capitalización de costos por préstamos o de desarrollo

FC213 Solo un pequeño número de quienes respondieron a la PdI y al PN de 2013 apoyaban un requerimiento para las PYMES de capitalizar los costos de desarrollo o por préstamos basándose en criterios similares a las NIIF completas. Sin embargo, varios de los que respondieron apoyaban dar a las PYMES una opción de capitalizar los costos de desarrollo o por préstamos basándose en criterios similares a los de las NIIF completas. Éstos apoyaban introducir esta opción por razones similares a las expresadas en el párrafo FC210 por los que respondieron, es decir el efecto sobre acuerdos de préstamo actuales y futuros y entornos de alta inflación. Sin embargo, muchos de los que respondieron no apoyaron cambiar los requerimientos actuales y por ello continuaron requiriendo a las PYMES contabilizar como gasto todos los costos de desarrollo o por préstamos.

FC214 La *NIIF para las PYMES* requiere que todos los costos de desarrollo o por préstamos se reconozcan como gastos. Las NIIF completas requieren la capitalización de los costos de desarrollo o por préstamos que cumplan ciertos criterios; en otro caso se reconocen como gastos. Por consiguiente, la *NIIF para las PYMES* simplifica los requerimientos de las NIIF completas, en lugar de eliminar una opción permitida en éstas. El IASB, por ello, destacó que permitir opciones de capitalizar ciertos costos de desarrollo o por préstamos involucraría consideraciones diferentes que las de permitir una opción de revaluación para propiedades, planta y equipo. En concreto, el IASB observó que permitir opciones de política contable para capitalizar los costos por préstamos o de desarrollo que cumplan los criterios para la capitalización de las NIC38/NIC23, además del enfoque actual, daría lugar a más opciones de política contable que en las NIIF completas. El IASB destacó que continúa sosteniendo sus razones para requerir el reconocimiento como gastos de todos los costos de desarrollo o por préstamos, por razones de costo-beneficio como establecen los párrafos FC113, FC114 y FC120, y para no proporcionar las opciones de política contable adicionales más complejas como establecen los párrafos FC208 y FC209. El IASB destacó que una PYME puede revelar información adicional sobre sus préstamos o costos de desarrollo si lo considera relevante para los usuarios de sus estados financieros.

© IFRS Foundation

Uso subsidiario opcional de las NIIF completas para instrumentos financieros

FC215 La *NIIF para las PYMES* permite que las entidades opten por aplicar alternativamente (véase el párrafo 11.2 de la *NIIF para las PYMES*):

(a) las disposiciones de las Secciones 11 y 12 en su totalidad; o

(b) las disposiciones de reconocimiento y medición de la NIC 39 y los requerimientos de información a revelar de las Secciones 11 y 12.

La *NIIF para las PYMES* hace referencia específicamente a la NIC 39. A las PYMES no se les permite aplicar la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*.

FC216 Los párrafos FC187 a FC196 explican los principios del IASB que tratan de las Normas NIIF completas nuevas y revisadas. En línea con esos principios, el IASB decidió que la NIIF 9 no debe considerarse al desarrollar el PN de 2013 porque, en ese momento, no había sido todavía completada. Además, las razones del IASB para no considerar los cambios en las NIIF completas después de que el PN de 2013 hubiera sido emitido se establecen en los párrafos FC206 y FC207. El IASB destacó que sus razones para no considerar las NIIF 10, NIIF 11, NIIF 12 *Información a Revelar sobre Participaciones en otras Entidades* y NIIF 13 durante esta revisión (véase el párrafo FC198) son igualmente aplicables a la NIIF 9.

FC217 En congruencia con el propósito principal de desarrollar un conjunto de principios independientes y simplificados para las PYMES, el IASB preferiría que se eliminase, en última instancia, la subsidiariedad de las NIIF completas. Sin embargo, el IASB decidió que la subsidiariedad a la NIC 39 debe mantenerse hasta que la NIIF 9 se considere en la revisión futura por las siguientes razones:

(a) Cuando se emitió la *NIIF para las PYMES*, el IASB decidió que debía permitirse a las PYMES tener las mismas opciones de política contable que en la NIC 39, estando pendiente de completar el proyecto de *Instrumentos Financieros* del IASB y este razonamiento se mantiene válido hasta que sea considerada la NIIF 9 (véase el párrafo FC106).

(b) Si las entidades están actualmente aplicando la NIC 39, el IASB no considera que sea apropiado requerirles que cambien a las Secciones 11 y 12, puesto que se espera que la NIIF 9 se considere en una revisión futura de la *NIIF para las PYMES*.

(c) El IASB destaca que, sobre la base de sus actividades de difusión externa, la mayoría de las PYMES, excepto las subsidiarias de los grupos que aplican las NIIF completas, parece que han encontrado onerosa la subsidiariedad de éstas y han optado por seguir las Secciones 11 y 12 en su totalidad. Sin embargo, sin evidencia suficiente, el IASB no considera que deba eliminarse la subsidiariedad de las NIIF completas durante esta revisión integral.

El IASB trató la introducción de la subsidiariedad de la NIIF 9 como una opción (tercera) adicional. Esto se rechazó porque el IASB consideró que la confusión potencial creada por tener tres modelos alternativos superaría cualquier beneficio potencial.

FC218 El IASB destacó que una PYME que elige seguir los principios de reconocimiento y medición de la NIC 39 en lugar de los de las Secciones 11 y 12, aplicaría actualmente la versión de la NIC 39 en la publicación de las NIIF completas titulada Normas Internacionales de Información Financiera Consolidadas sin aplicación anticipada (Libro Azul) que está en vigencia en la fecha de presentación de la entidad (es decir, sin aplicación anticipada de las partes de la NIIF 9). El IASB también observó que cuando la NIC 39 se sustituya por la NIIF 9, se necesitará conservar en la página web de las PYMES del sitio web del IASB una copia de la versión de la NIC 39 que se aplique inmediatamente antes de la NIIF 9 para referencia de las PYMES mientras se mantenga la subsidiariedad de la NIC 39.

Contabilidad del impuesto a las ganancias

FC219 Cuando la *NIIF para las PYMES* se emitió en 2009, la Sección 29 se basó en el Proyecto de Norma del IASB *Impuesto a las Ganancias* (el "Proyecto de Norma de la NIC 12 de 2009") que fue emitido en marzo de 2009. Sin embargo, los cambios propuestos en el PN de la NIC 12 de 2009 nunca fueron finalizados por el IASB. Por consiguiente, el IASB decidió alinear los requerimientos principales para reconocer y medir los impuestos diferidos de la Sección 29 con el enfoque de la NIC 12, modificado para ser congruente con los otros requerimientos de la *NIIF para las PYMES*. El IASB destacó que la mayoría de los que respondieron a la PdI apoyaron este enfoque. El IASB observó también que en muchas jurisdicciones la NIC 12 ha sido aplicada por entidades, incluyendo PYMES, desde hace años. La alineación de los requerimientos con la NIC 12 tendría la ventaja de permitir a las PYMES hacer uso de su experiencia, así como del material educativo disponible sobre la NIC 12 para comprender los requerimientos. El IASB continúa apoyando sus razones como establece el párrafo FC145 de no permitir en enfoque del impuesto por pagar. Sin embargo, aunque el IASB considera que el principio de reconocimiento de los activos y pasivos por impuestos diferidos es apropiado para las PYMES, planteó una pregunta en el PN de 2013 para obtener información sobre si la Sección 29 (revisada) puede hacerse operativa por las PYMES, o si deben considerarse guías o simplificaciones adicionales.

FC220 Algunos de los que respondieron al PN de 2013 apoyaron tener una exención por esfuerzo o costo desproporcionado para todos o parte de los requerimientos de la Sección 29 (revisada). Sin embargo, los que respondieron que sugerían tener una exención por esfuerzo o costo desproporcionado para algunos requerimientos de la Sección 29 (revisada) no identificaron qué requerimientos debería cumplir los requisitos para la exención. Además, la única solución de subsidiariedad simplificada sugerida, que podría aplicarse de usar una exención de esfuerzo o costo desproporcionado, era la del enfoque del impuesto por pagar con revelación de información. El IASB decidió no considerar esta exención porque piensa que la mayoría de las PYMES tendrán, año tras año, tipos similares de transacciones. El IASB destacó que una vez que las PYMES comprendan los cálculos del impuesto diferido para esas transacciones, el tratamiento contable debe ser relativamente sencillo de ahí en adelante.

FC221 Algunos de los que respondieron apoyaron incluir material adicional de la NIC 12. En respuesta a algunas preocupaciones planteadas, el IASB decidió añadir el párrafo 29.21(c) a la *NIIF para las PYMES* y modificar los párrafos 29.30 y 29.40(c).

© IFRS Foundation

FC222 El IASB decidió conservar los requerimientos de presentación simplificados en la Sección 29 existente con una simplificación adicional. El IASB destacó que la NIC 12 tiene requerimientos separados para compensar activos y pasivos por impuestos diferidos para evitar la necesidad de detallar la distribución temporal, mientras que según la Sección 29 los requerimientos de compensación de activos y pasivos por impuestos diferidos son los mismos que para compensar los activos y pasivos corrientes por impuestos. El IASB, por ello, decidió añadir una exención por "esfuerzo o costo desproporcionado" de forma que, si se requiere una distribución temporal detallada, no se requeriría la compensación de activos y pasivos por impuestos diferidos. La exención pretende proporcionar una exención similar a la de la NIC 12, sin incluir la redacción más compleja utilizada en la NIC 12. En respuesta a las preocupaciones de que la exención propuesta en el PN de 2013 no estaba clara, el IASB aclaró la redacción en las modificaciones finales.

FC223 El IASB también decidió mantener el mismo nivel de información a revelar que en la Sección 29 existente. La información a revelar existente se redujo y simplificó con respecto al Proyecto de Norma de la NIC 12 de 2009 sobre la base de las necesidades de los usuarios y del costo-beneficio. Sin embargo, debido a las modificaciones para alinear los requerimientos de reconocimiento y medición con la NIC 12, el IASB ha realizado un número de modificaciones consiguientes en la información a revelar.

Exploración y evaluación de recursos minerales

FC224 El PN de 2013 proponía describir con mayor claridad los requerimientos de contabilización para entidades involucradas en la exploración o evaluación de recursos minerales en respuesta a las solicitudes de los que respondieron a la PDI. Sin embargo, algunos de los que respondieron al PN de 2013 afirmaron que los requerimientos propuestos eran más onerosos que los requerimientos relacionados en las NIIF completas. Quienes respondieron destacaron que el párrafo 7 de la NIIF 6 exime a una entidad bajo las NIIF completas de aplicar los párrafos 11 y 12 de la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* al desarrollar políticas contables para el reconocimiento y medición de los activos de exploración y evaluación. Quienes respondieron observaron que el párrafo 34.11 del PN de 2013 requeriría que una entidad determinara una política contable de acuerdo con la jerarquía de políticas contables de los párrafos 10.4 a 10.6 de la *NIIF para las PYMES*, que requeriría que una entidad considere los conceptos y principios de la Sección 2. Quienes respondieron sugerían proporcionar una exención similar a la de las NIIF completas del párrafo 34.11. Además, unos pocos de los que respondieron también señalaron que deben proporcionarse guías específicas para la contabilización del deterioro de valor de activos de exploración y evaluación, en lugar de requerir que las entidades sigan los requerimientos generales de la Sección 27 *Deterioro de Valor de los Activos*. Quienes respondieron afirmaron que desarrollar guías específicas para el deterioro de valor de los activos de exploración y evaluación fue una cuestión importante en la NIIF 6.

FC225 Algunos de los que respondieron dijeron que permitir una subsidiariedad de la NIIF 6 sería una buena solución para abordar dichas preocupaciones. Sin embargo, el IASB destacó que la *NIIF para las PYMES* pretende ser una NIIF

independiente y, por ello, no apoyaba introducir otra subsidiariedad de la NIIF completas (véase el párrafo FC217). Por consiguiente, el IASB decidió añadir requerimientos a la Sección 34 que alineen los requerimientos principales de reconocimiento y medición para los activos de exploración y evaluación con la NIIF 6. El IASB destacó que esto aseguraría que la *NIIF para las PYMES* proporcione la misma exención que las NIIF completas para estas actividades. El IASB piensa que esto es importante por las razones establecidas en los párrafos FC2 a FC5 de la NIIF 6. El IASB destacó que estos cambios son congruentes con el mantenimiento de la estabilidad durante los primeros años de implantación de la *NIIF para las PYMES*, porque solo afectan a PYMES con un tipo específico de actividad y responden a la necesidad de claridad y constituyen una simplificación para esas entidades, concretamente, las que realizan la transición a la *NIIF para las PYMES*.

FC226 Sin embargo, el IASB decidió no realizar ningún cambio en los requerimientos de presentación e información a revelar. El IASB destacó que no es posible para la *NIIF para las PYMES* incluir, para distintos sectores industriales, información a revelar para sectores industriales específicos y conservar un uso fácil para las PYMES sencillas. No obstante, destacó que cuando es importante revelar información adicional para la comprensión de actividades de sectores industriales específicos, se aplicaría el párrafo 8.2(c) de la *NIIF para las PYMES*.

PyR DEL GIPYMES

FC227 El IASB decidió que las PyR existentes deben incorporarse a la *NIIF para las PYMES* o al material educativo de la Fundación IFRS y las PyR originales deberían eliminarse a continuación. El IASB decidió que las siguientes guías de las PyR deben incorporarse a la *NIIF para las PYMES*:

(a) aclaración del uso de la *NIIF para las PYMES* en los estados financieros separados de la controladora en la Sección 1 (tomado de la PyR 2011/01);

(b) aclaración de la guía de exención por “esfuerzo o costo desproporcionado” que se utiliza en varias secciones de la *NIIF para las PYMES* (tomada de la PyR 2012/01); y

(c) aclaración del párrafo 9.18 de la *NIIF para las PYMES* de que las diferencias de cambio acumuladas que surgen de conversiones de una subsidiaria extranjera no se reconocen en el resultado del periodo en el momento de la disposición de dicha subsidiaria (tomada de PyR 2012/04).

FC228 El IASB está de acuerdo con las guías del GIPYMES del párrafo FC227(a) a (c) y también con el razonamiento del SMEIG que apoya las guías tal como se establecen en las PyR del GIPYMES. El IASB ha proporcionado razones adicionales sobre el párrafo FC227(b) y (c) en los párrafos FC231 a FC235. El IASB decidió que las guías restantes de las PyR del GIPYMES eran de naturaleza más educativa y, por ello, decidió que se deberían proporcionar como parte del material educativo de la Fundación IFRS.

FC229 El resultado de incorporar las guías no obligatorias de las PyR en la *NIIF para las PYMES* es que pasarán a ser obligatorias. Solo las partes de las PyR incorporadas a la *NIIF para las PYMES* pasarán a ser obligatorias, no las PyR completas de las que se tomaron las guías.

© IFRS Foundation

FC230 El IASB decidió eliminar todas las PyR del GIPYMES existentes en el momento de emitir las modificaciones a la *NIIF para las PYMES*. Todas las PyR se han incorporado (sin modificar) al material educativo de la Fundación IFRS que está disponible en el sitio web del IASB: http://go.ifrs.org/smetraining. Por consiguiente, las guías procedentes de las PyR continuarán disponibles en el sitio web del IASB.

Esfuerzo y costo desproporcionados

FC231 Los párrafos 2.13 y 2.14 de la *NIIF para las PYMES* destacan el equilibrio entre beneficios y costos, y señalan el principio general al que hace referencia el IASB al tomar sus decisiones sobre emisión de normas. Los requerimientos dentro de la *NIIF para las PYMES* se han desarrollado teniendo en consideración el equilibrio entre beneficios y costos. Además, de esta consideración, la *NIIF para las PYMES* también permite una exención por esfuerzo o costo desproporcionado en ciertas circunstancias especificadas y definidas. El IASB destacó que algunas partes interesadas parecen tener una comprensión equivocada de la exención por esfuerzo o costo desproporcionado, y que esas partes interesadas han concluido que es un principio/exención general que puede aplicarse en toda la *NIIF para las PYMES*. Por consiguiente, el IASB decidió que incluir guías adicionales sobre la aplicación de las exenciones por esfuerzo o costo desproporcionado ayudará a eliminar esta concepción errónea.

FC232 El IASB también piensa que las guías de aclaración ayudarán a enfatizar dos puntos adicionales:

(a) Que la exención por esfuerzo o costo desproporcionado no pretende rebajar la exigencia. Esto es porque se requiere que una entidad pondere cuidadosamente los efectos esperados de aplicar la exención sobre los usuarios de los estados financieros contra el esfuerzo o costo de cumplir con el requerimiento relacionados. En concreto, el IASB observó que esperaría que si una entidad ya tenía, o podría adquirir fácilmente y de forma no costosa, la información necesaria para cumplir con un requerimiento, no sería aplicable la exención por esfuerzo o costo desproporcionado relacionado. Esto es porque, en ese caso, los beneficios para los usuarios de los estados financieros de tener la información se esperaría que superen los costos o esfuerzos adicionales de la entidad.

(b) Que una entidad debe hacer una evaluación nueva de si un requerimiento involucrará un esfuerzo o costo en cada fecha de presentación.

FC233 Algunos de los que respondieron al PN de 2013 pidieron guías adicionales o una definición de esfuerzo o costo desproporcionado. El IASB decidió que no era apropiado proporcionar guías adicionales en la *NIIF para las PYMES* porque, en última instancia, la aplicación de una exención por esfuerzo o costo desproporcionado depende de las circunstancias específicas de una PYME y del juicio de la gerencia. El IASB también destacó que los términos “costo desproporcionado” y “esfuerzo o costo desproporcionado” se usan en las NIIF completas y no será apropiado definir un término bajo la *NIIF para las PYMES* que se usa, pero no define, en las NIIF completas. Esto es porque puede usarse para interpretar requerimientos de las NIIF completas. El IASB también observó que

la aplicación de una exención por esfuerzo o costo desproporcionado necesita considerar cómo afectaría si se llevara a cabo esa exención a los que esperan usar los estados financieros. Por consiguiente, el esfuerzo o costo desproporcionado generalmente sería más fácilmente alcanzado por las PYMES que por entidades con obligación pública de rendir cuentas, porque el concepto se aplica con respecto a los beneficios para los usuarios y las PYMES no rinden cuentas a agentes interesados de mercados.

Diferencias de cambio en la conversión de una subsidiaria en el extranjero

FC234 Algunos de los que respondieron al PN de 2013 señalaron que las diferencias de cambio acumuladas por conversiones de una subsidiaria en el extranjero deben reconocerse en el resultado del periodo en el momento de la disposición de la subsidiaria, lo que sería congruente con las NIIF completas. El IASB destacó que no requerir la "reclasificación" a través del resultado del periodo era un cambio específicamente realizado durante las nuevas deliberaciones del IASB en respuesta a comentarios al PN de 2007 [véase el párrafo FC34(ee)]. Algunos de los que respondieron al PN de 2013 también destacaron que si no había requerimientos de reclasificar las diferencias de cambios al resultado del periodo en el momento de la disposición de una subsidiaria, debe permitirse que una PYME reconozca esas diferencias de cambio en las ganancias acumuladas de forma inmediata o en el momento de la disposición; en otro caso permanecerán como un componente separado del patrimonio para siempre. El IASB destacó que la *NIIF para las PYMES* no contiene ningún requerimiento que prohíba que las PYMES transfieran los importes reconocidos en otro resultado integral dentro del patrimonio. Por consiguiente, una PYME, podría, de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*, transferir las diferencias de cambio acumuladas reconocidas en otro resultado integral y mostrarlas como un componente separado de patrimonio (por ejemplo, en una reserva de conversión de moneda extranjera) directamente en las ganancias acumuladas en el momento de la disposición de la subsidiaria relacionada [véase el párrafo Fc202(a)]. No obstante, el IASB observó que una entidad necesitaría también considerar si había restricciones específicas de la jurisdicción sobre la transferencia entre componentes del patrimonio.

Las modificaciones a la *NIIF para las PYMES* como consecuencia de la revisión integral inicial

FC235 El IASB realizó 56 cambios en la *NIIF para las PYMES* durante la revisión integral inicial. Estos son de los tipos siguientes:

(a) tres cambios significativos;

(b) doce cambios/aclaraciones relativamente menores sobre la base de Normas NIIF completas nuevas y revisadas;

(c) siete exenciones nuevas de los requerimientos de la *NIIF para las PYMES* que se permiten solo en casos especiales;

(d) otros seis cambios en los requerimientos de reconocimiento y medición;

(e) seis cambios más en los requerimientos de presentación y medición;

© IFRS Foundation

(f) aclaraciones menores o guías de aclaración que no se espera que cambien la práctica actual.

Cambios significativos en la *NIIF para las PYMES*

FC236 El IASB realizó tres cambios significativos durante la revisión integral inicial:

(a) incorporación de una opción para usar el modelo de revaluación para propiedades, planta y equipo (véanse los párrafos FC208 a FC212);

(b) alineación de los requerimientos principales de reconocimiento y medición para impuestos diferidos con la NIC 12 (véanse los párrafos FC219 a FC223); y

(c) alineación de los requerimientos principales de reconocimiento y medición de activos de exploración y evaluación con la NIIF 6 (véanse los párrafos FC224 a FC226).

Otros cambios en la *NIIF para las PYMES*

Normas NIIF completas nuevas y revisadas

FC237 El IASB realizó doce cambios/aclaraciones relativamente menores sobre la base de las Normas NIIF completas nuevas y revisadas durante la revisión integral inicial (véanse los párrafos FC201 a FC207).

Exenciones nuevas

FC238 El IASB añadió siete exenciones nuevas durante la revisión integral inicial que se permiten en casos especiales:

(a) cuatro exenciones por esfuerzo o costo desproporcionado (véanse los párrafos FC239 a FC241).

(b) Dos exenciones para transacciones de control comunes (véase el párrafo FC242 y FC243).

(c) La exención en el párrafo 70 de la NIC 16 de que una entidad puede usar el costo de la pieza de repuesto como un indicador de cuál fue el costo de la pieza repuesta en el momento en que se adquirió o construyó, si no fuera practicable determinar el importe en libros de los últimos. Esta exención se añadió en respuesta a las preocupaciones planteadas en el PN de 2013 de que la *NIIF para las PYMES* no debe ser más onerosa que las NIIF completas.

Exenciones por esfuerzo y costo desproporcionado

FC239 El IASB decidió añadir exenciones por esfuerzo o costo desproporcionado para los requerimientos siguientes en la *NIIF para las PYMES* en respuesta a los comentarios planteados por los que respondieron a la PdI y al PN de 2013:

(a) medición de inversiones en instrumentos de patrimonio a valor razonable de las Secciones 11 y 12;

(b) reconocimiento de activos intangibles de la adquirida de forma separada en una combinación de negocios;

(c) el requerimiento de medir el pasivo para pagar una distribución distinta al efectivo a valor razonable de los activos distintos al efectivo a distribuir; y

(d) el requerimiento de compensar activos y pasivos por impuesto a las ganancias (véase el párrafo FC222).

FC240 El IASB destacó que los requerimientos de los párrafos FC239(a) a (c) son, a menudo, muy difíciles de aplicar para las PYMES en ausencia de información de mercado porque involucran juicios substanciales y cálculos complejos. El IASB, por ello, decidió, en estas tres situaciones, que los beneficios para los usuarios de los estados financieros de las PYMES de tener información no justifica que las PYMES empleen un esfuerzo o costo desproporcionado para facilitar la información de valor razonable necesaria. No obstante, el IASB también destacó que una exención por esfuerzo o costo desproporcionado no pretende rebajar la exigencia y que las guías adicionales sobre la aplicación de la exención ayudarán a aclarar esto (véanse los párrafos FC231 a FC233).

FC241 Algunos de los que respondieron al PN de 2013 destacaron que la identificación de los pasivos contingentes en una combinación de negocios es también un reto y señalaron que la exención debe ampliarse a los pasivos contingentes. El IASB decidió no ampliar la exención. El IASB destacó que una de las razones para que el IASB permita un exención por esfuerzo o costo desproporcionado para activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios es porque el resultado de no reconocer por separado esos activos intangibles es improbable que tenga un impacto significativo en el resultado del periodo de una PYME o en su situación financiera. Esto es porque cualquier activo intangible que no se reconozca por separado se incluirá en el importe reconocido como plusvalía, y la contabilización resultante será similar porque a muchas PYMES se les requerirá que amorticen la plusvalía y otros activos intangibles a lo largo de un periodo de diez años o menos (véase el párrafo FC247). Esta razón no se aplica a los pasivos contingentes asumidos en una combinación de negocios.

Exenciones por control común

FC242 En respuesta a las preocupaciones planteadas por los que respondieron a la PdI, el IASB decidió añadir exenciones para las transacciones siguientes:

(a) El párrafo 22.8 de la *NIIF para las PYMES*—exención de determinar el valor del patrimonio emitido como el valor razonable del efectivo u otros recursos recibidos por los instrumentos de patrimonio emitidos como parte de una combinación de negocios bajo control común. El IASB, además, decidió que la exención añadida al párrafo 22.8 debería cubrir instrumentos de patrimonio emitidos como parte de una combinación de negocios (incluyendo combinaciones de negocios bajo control común), porque el párrafo 19.11 proporciona guías específicas para la contabilización de los instrumentos de patrimonio que se emiten como parte de una combinación de negocios dentro del alcance de la Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía*.

(b) El párrafo 22.18B de la *NIIF para las PYMES*—exención para distribuciones de activos distintos al efectivo que están controlados en última instancia por las mismas partes antes y después de la distribución, en línea como

© IFRS Foundation

las NIIF completas. El IASB destacó que el párrafo 22.18 se añadió a la *NIIF para las PYMES* para incorporar las conclusiones de la CINIIF 17. El IASB estuvo de acuerdo en que fue un descuido no incluir la exclusión del alcance en el párrafo 5 de la CINIIF 17.

FC243 El IASB destacó que el párrafo 10.4 de la jerarquía de política contable de la *NIIF para las PYMES* señala que si la *NIIF para las PYMES* no aborda específicamente una transacción, la gerencia utilizará su juicio para desarrollar una política contable. El párrafo 10.5 señala que la entidad considera otras guías en la *NIIF para las PYMES* que traten de cuestiones similares y relacionadas. Por consiguiente, el IASB observó que por no proporcionar requerimientos específicos para los instrumentos de patrimonio emitidos como parte de una combinación de negocios de entidades o negocios bajo control común, las PYMES todavía podrían aplicar los párrafos 19.11 o 22.8 por analogía. De forma análoga, se permitiría a las PYMES aplicar el párrafo 22.18 por analogía para la distribución de activos distintos al efectivo que estén controlados en última instancia por las mismas partes antes y después de la distribución. Sin embargo, las PYMES también podrían considerar otros tratamientos contables para esas transacciones, siempre que los tratamientos contables elegidos se apliquen de forma congruente y cumplan con la jerarquía de política contable de los párrafos 10.4 y 10.5. El IASB también observó que este sería el caso para los tipos de transacciones cubiertas por las exenciones del párrafo 22.15(a) y (b).

Otros cambios a los requerimientos de reconocimiento y medición

FC244 El IASB realizó los seis cambios adicionales siguientes al requerimiento de reconocimiento y medición de la *NIIF para las PYMES* durante la revisión integral inicial. El IASB observó que cuatro de los cambios (véanse los párrafos FC245 y FC248 a FC250) es improbable que afecten a la inmensa mayoría de las PYMES.

Estados financieros combinados

FC245 El IASB decidió modificar la definición de estados financieros combinados para referirse a entidades bajo control común, en lugar de solo a aquellas bajo control común de un solo inversor (véase el párrafo 9.28 de la *NIIF para las PYMES*). Esto es así porque el IASB observó que los estados financieros combinados pueden prepararse para entidades controladas por un grupo de inversores, tales como una familia.

Instrumentos financieros básicos

FC246 El PN de 2013 propuso aclarar que los préstamos en moneda extranjera y los préstamos con cláusulas de préstamo estándares serán habitualmente instrumentos financieros básicos, después de considerar las preocupaciones de los que respondieron a la PdI de que estos instrumentos no cumplen los criterios actuales del párrafo 11.9 de la *NIIF para las PYMES*. Sin embargo, algunos de los que respondieron al PN de 2013 plantearon su preocupación porque, incluso dados los cambios propuestos al párrafo 11.9, ciertos instrumentos de deuda "básicos", tales como préstamos con tasas de interés escalonadas y penalizaciones por reembolsos anticipados, no cumplirían los criterios del párrafo 11.9. Estos destacaron que esto significaría que se requeriría que estos instrumentos de deuda se midieran a valor razonable de acuerdo con la Sección

12. Algunos de los que respondieron también señalaron que el párrafo 11.9 era difícil de comprender y que el IASB debería intentar la simplificación de la redacción. El IASB concluyó que muchos de los instrumentos de deuda sobre los que los que respondieron tenían preocupación cumplirían realmente los criterios del párrafo 11.9. Por consiguiente, el IASB reafirmó que los criterios del párrafo 11.9 deberían dar lugar a la medición del costo amortizado para los préstamos más simples contratados por las PYMES. El IASB también decidió añadir ejemplos ilustrativos para ayudar a las PYMES a aplicar el párrafo 11.9. Estos ejemplos abordan algunos de los instrumentos de deuda específicos sobre los que los que respondieron tenían preocupación y que el IASB también pensaba que era probable que contrataran habitualmente las PYMES.

Vida útil de activos intangibles

FC247 El IASB decidió requerir que si la vida útil de la plusvalía u otro activo intangible no puede establecerse con fiabilidad, la vida útil se estimará por la gerencia, pero no superará los diez años. Anteriormente, la *NIIF para las PYMES* requería que si no podía realizarse una estimación fiable, se supondría que la vida útil era de diez años. El IASB destacó que aunque una vida útil por defecto de diez años es simple, no proporciona a los usuarios de los estados financieros información sobre el periodo sobre el que la plusvalía u otro activo intangible se espera que esté disponible para su uso. El IASB destacó que requerir a la gerencia que realice la mejor estimación es improbable que exija trabajo adicional porque los párrafos 18.20 y 19.23 de la *NIIF para las PYMES* ya contemplan que la gerencia evalúe si la vida útil puede estimarse con fiabilidad. Algunos de los que respondieron al PN de 2013 expresaron su preocupación sobre el requisito de que la gerencia estime la vida útil, si no puede establecerse con fiabilidad. El IASB destacó que se requiere que las PYMES realicen las mejores estimaciones en otras secciones de la *NIIF para las PYMES* Por consiguiente, el IASB confirmó su decisión de modificar los requerimientos de la *NIIF para las PYMES*.

Arrendamientos con una cláusula de variación de la tasa de interés vinculada a las tasas de interés del mercado

FC248 El IASB decidió que debe incluirse en la Sección 20 el caso de un arrendamiento con una cláusula de variación de la tasa de interés vinculada a tasas de interés de mercado, en lugar de ser contabilizado a valor razonable con cambios en resultados según la Sección 12. El IASB destacó que estas cláusulas se encuentran en ocasiones en arrendamientos realizados por las PYMES. Además, el IASB destacó que este riesgo implícito no requeriría normalmente contabilización separada según las NIIF completas.

Instrumentos financieros compuestos

FC249 El párrafo 22.15 de la *NIIF para las PYMES* requería que el componente de pasivo de un instrumento financiero compuesto se contabilice al costo amortizado incluso si el componente de pasivo, de haber sido un instrumento independiente, se hubiera contabilizado al valor razonable con cambios en resultado según la Sección 12. El IASB decidió eliminar esta incongruencia y requerir que el componente de pasivo se contabilice de la forma que un pasivo financiero independiente similar.

© IFRS Foundation

Alcance de la Sección 26

FC250 El párrafo 26.17 de la *NIIF para las PYMES* trata del escenario en que la contraprestación identificable recibida por una entidad parece ser menor que el valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos o el pasivo incurrido. Sin embargo, el IASB observó que solo abordaba los planes exigidos del gobierno. El IASB destacó que en algunas jurisdicciones la cuestión surge en ejemplos que no están restringidos a planes obligatorios del gobierno. Por consiguiente, el IASB decidió modificar el párrafo 26.17 para requerir que las guías a aplicar a todas las transacciones con pagos basados en acciones en las que la contraprestación identificable parece ser menor que el valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos o pasivos incurridos y no solo a las proporcionadas de acuerdo con los programas establecidos según la ley.

Cambios en los requerimientos de la presentación e información a revelar

FC251 El IASB realizó los seis cambios siguientes a los requerimientos de presentación e información a revelar durante la revisión integral inicial:

(a) Incorporación de un requerimiento por el que una entidad debe revelar sus razones para usar una exención por esfuerzo o costo desproporcionado (véase el párrafo FC252).

(b) Incorporación de un requerimiento de presentar las propiedades de inversión medidas al costo menos la depreciación y el deterioro de valor acumulados de forma separada en el cuerpo del estado de situación financiera. El IASB decidió añadir esta partida por congruencia con el requerimiento para activos biológicos, y porque destacó que era importante que las propiedades de inversión medidas según el modelo del costo de la Sección 17 se presenten por separado de las propiedades, planta y equipo.

(c) Eliminación del requerimiento de preparar conciliaciones del año anterior de los saldos de activos biológicos y capital en acciones por congruencia con otras secciones de la *NIIF para las PYMES*.

(d) Eliminación del requerimiento de revelar la política contable de los beneficios por terminación (véase el párrafo FC253).

(e) Alineación de la definición de parte relacionada con la NIC 24 (2009). El IASB estuvo de acuerdo con quienes respondieron a la PdI que sugerían alinear la definición de parte relacionada con la NIC 24 (2009) porque el término sin definir “poder de voto significativo” estaba causando problemas en la práctica. El IASB también añadió una definición de “familiares cercanos a una persona”.

FC252 En el PN de 2013, el IASB propuso añadir guías que aclarasen la aplicación de una exención por esfuerzo o costo desproporcionado (véanse los párrafos FC231 a FC233). Sin embargo, el IASB no propuso que deba requerirse que una PYME revele las razones para usar la exención. Esto es porque el IASB pensaba que revelar las razones puede ser demasiado limitado para proporcionar información útil a los usuarios de los estados financieros. Sin embargo, algunos de los que respondieron al PN de 2013 afirmaron que la información a revelar

ayudaría al control del uso de la exención y podría proporcionar información útil a los usuarios de los estados financieros con bajo costo para las PYMES. El IASB estuvo de acuerdo con este razonamiento y decidió requerir que las PYMES revelen sus razones cada vez que utilicen la exención por esfuerzo o costo desproporcionado, con una excepción. El IASB decidió que un requerimiento de revelar una descripción cualitativa de los factores que forman cualquier plusvalía reconocida en una combinación de negocios proporcionaría más información útil que la revelación de las razones para usar la exención por esfuerzo o costo desproporcionado para apoyar la falta de reconocimiento de ciertos activos intangibles si su valor razonable no pudiera medirse con fiabilidad.

FC253 Algunos de los que respondieron al PN de 2013 no estuvieron de acuerdo con la eliminación del requerimiento de revelar la política contable para los beneficios de terminación, únicamente porque las entidades no tengan una opción de tratamiento contable para éstos. Quienes respondieron señalaron que una entidad debería revelar todas las políticas contables para la que sea relevante revelar información para comprender los estados financieros. El IASB estuvo de acuerdo con este razonamiento pero destacó que eliminar el requerimiento sería congruente con los requerimientos de información a revelar de otras secciones. La *NIIF para las PYMES* tiene requerimientos para revelar información específicos para políticas contables cuando se permite la elección de modelos o métodos porque, cuando las transacciones relacionadas son significativas, esto significaría normalmente que la revelación de la política contable aplicada es importantes para comprender los estados financieros. El IASB piensa que cuando una opción de política contable no está disponible, el requerimiento general del párrafo 8.5 de la *NIIF para las PYMES* de revelar "... las políticas contables usadas que sean relevantes para comprender los estados financieros" es suficiente.

FC254 Algunos de los que respondieron a la PdI y al PN de 2013, señalaron que el IASB debería considerar formas adicionales de reducir los requerimientos de revelar información en la *NIIF para las PYMES*, pero se proporcionaron pocos ejemplos de cuándo la información a revelar existente es excesiva. Además, algunos de los que respondieron solicitaron requerimientos para revelar información adicional en algunas áreas de la *NIIF para las PYMES*. El IASB consideró todas las sugerencias específicas realizadas pero, excepto como se especifica en el párrafo FC251, no pensaba que fueran necesarios cambios adicionales. El IASB destacó que se están buscando actualmente formas de mejorar la información a revelar bajo las NIIF completas y considerará los resultados de este trabajo en la próxima revisión de la *NIIF para las PYMES*. El IASB también destacó que el párrafo 8.2(c) de la *NIIF para las PYMES* contiene un requerimiento general de que las entidades deben proporcionar información adicional si esa información es relevante para comprender los estados financieros.

Aclaraciones menores a los requerimientos existentes en la *NIIF para las PYMES*

FC255 El IASB decidió hacer las siguientes modificaciones menores a la *NIIF para las PYMES* en respuesta a las preocupaciones que han sido destacadas formal o informalmente por las partes interesadas durante la revisión integral inicial. El

© IFRS Foundation

IASB piensa que estas modificaciones aclaran los requerimientos existentes y darían lugar a una mejor comprensión y aplicación de estos requerimientos. El IASB también observó que puesto que estas modificaciones aclaran los requerimientos existentes, en la mayoría de los casos no se esperaría que tuvieran efecto sobre la contabilización actual de las transacciones afectadas:

(a) Aclaración de que las entidades enumeradas en el párrafo 1.3(b) no tienen automáticamente obligación pública de rendir cuentas [véase el párrafo 1.3(b) de la *NIIF para las PYMES*].

(b) Adición de guías que aclaren el uso de la *NIIF para las PYMES* en los estados financieros separados de la controladora—sobre la base de las PyR 2011/01 (véase el párrafo 1.7 de la *NIIF para las PYMES*).

(c) Adición de la guía que aclara la exención por esfuerzo o costo desproporcionado que se utiliza en varias secciones de la *NIIF para las PYMES*—basada en las PyR 2012/01 (véanse los párrafos 2.14A a 2.14D de la *NIIF para las PYMES*).

Las razones adicionales del IASB se cubren en los párrafos FC231 a FC233.

(d) Aclaración de que el importe único presentado por operaciones discontinuadas incluye cualquier deterioro de valor de las operaciones discontinuadas medido de acuerdo con la Sección 27 [véase el párrafo 5.5(e)(ii) de la *NIIF para las PYMES*]. La redacción anteriormente hacía referencia a “la medición al valor razonable menos los costos de venta”.

El IASB destacó que la Sección 27 requiere la medición al menor del costo y el importe recuperable, no al menor del costo y el valor razonable menos los costos de venta. Sin embargo, el IASB no espera que la modificación tenga un impacto material sobre las PYMES porque cuando una entidad espera recuperar el importe en libros de los activos netos de una operación discontinuada a través de la venta y los flujos de efectivo futuros del uso restante de dicha operación discontinuada se estiman desdeñables, el valor en uso se aproximaría al valor razonable menos los costos de venta (y por ello, el valor razonable menos los costos de venta se aproximarían al importe recuperable).

(e) Aclaración de que todas las subsidiarias adquiridas con la intención de venta o disposición dentro de un año se excluirán de la consolidación y las guías que aclaran la forma de contabilizar y disponer de estas subsidiarias (véanse los párrafos 9.3 a 9.3C y 9.23A de la *NIIF para las PYMES*).

En respuesta a las preocupaciones de los que respondieron, el IASB ha ampliado las guías anteriormente propuestas en el PN de 2013.

(f) Incorporación de guías que aclaran la preparación de estados financieros consolidados si las entidades del grupo tienen diferentes fechas de presentación (véase el párrafo 9.16 de la *NIIF para las PYMES*).

Algunos de los que respondieron al PN de 2013 señalaron que esta guía, que permite que una entidad controladora use los estados financieros más recientes de la subsidiaria, facilita demasiada flexibilidad. Quienes respondieron generalmente pensaban que el IASB debería también

añadir el requerimiento de la NIIF 10 que la diferencia entre la fecha de presentación de la subsidiaria y de la controladora debe ser de no más de tres meses y debe ser congruente para cada periodo. El IASB decidió no añadir este requerimiento para las PYMES. Esto es porque destacó que, en el caso excepcional en el que fuera impracticable preparar estados financieros en la misma fecha, el párrafo 9.16 requeriría que los estados financieros de la subsidiaria se ajusten por los efectos de transacciones o sucesos significativos que ocurren entre la fecha de los estados financieros y la de los estados financieros consolidados. El IASB destacó que la eliminación de la restricción de tres meses era también un cambio específicamente realizado durante las nuevas deliberaciones del IASB en respuesta a comentarios al PN de 2007 [véase el párrafo FC34(l)].

(g) Aclaración de que las diferencias de cambio acumuladas que surgen de la conversión de una subsidiaria en el extranjero no se reconocen en el resultado del periodo en el momento de la disposición de la subsidiaria—sobre la base de las PyR 2012/04 (véase el párrafo 9.18 de la *NIIF para las PYMES*).

(h) Aclaración de la definición de los estados financieros separados (véanse los párrafos 9.24 y 9.25 y la definición relacionada en el glosario).

(i) Aclaración de la interacción del alcance de las Secciones 11 y 12 con otras secciones de la *NIIF para las PYMES* (véanse los párrafos 11.7 y 12.3 de la *NIIF para las PYMES*).

(j) Aclaración de cuándo un acuerdo constituiría una transacción financiera [véase el párrafo 11.13 de la *NIIF para las PYMES*).

Algunos de los que respondieron al PN de 2013 afirmaron que algunas PYMES están interpretando el párrafo 11.13 como que se les requiere el uso del precio de la transacción, por ejemplo, el valor nominal de un préstamo, en lugar del valor presente de los pagos futuros, para acuerdos con partes relacionadas basados en intereses por debajo del mercado, por ejemplo, préstamos realizados a los empleados a tasas menores que las de mercado. Por consiguiente, el IASB decidió aclarar que al aplicar el párrafo 11.13, la entidad debe considerar si un acuerdo constituye una transacción de financiación para los propósitos de la *NIIF para las PYMES*, ya sea para ella misma o la contraparte. En otras palabras la entidad debe considerar los activos financieros y pasivos financieros.

(k) Aclaración en la guía sobre medición del valor razonable de la Sección 11 de cuándo la mejor evidencia del valor razonable puede ser un precio en un acuerdo de venta vinculante. Las guías se aplican a las mediciones del valor razonable en otras secciones y no solo para instrumentos financieros dentro del alcance de la Sección 11 (véase el párrafo 11.27 *NIIF para las PYMES*).

En respuesta a las preocupaciones de los que respondieron, el IASB ha ampliado la redacción anteriormente propuesta en el PN de 2013.

(l) Aclaración de los requerimientos para la contabilidad de coberturas, incluyendo la incorporación de una frase que aclara el tratamiento de las diferencias de cambio relacionadas con una inversión neta en un negocio

© IFRS Foundation

en el extranjero por congruencia con los párrafos 9.18 y 30.13 [véanse los párrafos 12.8, 12.23, 12.25 y 12.29 de la *NIIF para las PYMES*].

(m) Sustitución del término no definido de "fecha del cambio" por el de "fecha de la adquisición" en los requerimientos para medir el costo de una combinación de negocios [véase el párrafo 19.11(a) de la *NIIF para las PYMES*].

(n) Incorporación de guías que aclaran los requerimientos de medición para acuerdos de beneficios a los empleados, impuestos diferidos y participaciones no controladoras al asignar el costo de una combinación de negocios (véase el párrafo 19.14 de la *NIIF para las PYMES*).

El IASB destacó que los acuerdos de beneficios a los empleados y los impuestos diferidos son las dos únicas áreas en las que las exenciones de medición son necesarias según el párrafo 19.14, al asignar el costo de una combinación de negocios y que las PYMES no deberían asumir que pueden tratar otras medidas como valor razonable para otros elementos.

(o) Aclaración de que solo algunos acuerdos de subcontratación, contratos de telecomunicaciones que proporcionan los derechos a contratos de capacidad y de compra obligatoria son, en esencia, arrendamientos (véase el párrafo 20.3 de la *NIIF para las PYMES*).

(p) Incorporación de guías que aclaran la clasificación de instrumentos financieros como patrimonio o pasivo (véase el párrafo 22.3A de la *NIIF para las PYMES*).

(q) Incorporación de guías que aclaran la contabilización de la cancelación del dividendo por pagar para una distribución de activos distintos al efectivo (véase el párrafo 22.18 de la *NIIF para las PYMES*).

(r) Alineación del alcance y de las definiciones de la Sección 26 con la NIIF2 para clarificar que las transacciones con pagos basados en acciones que involucran instrumentos de patrimonio de otras entidades del grupo están dentro del alcance de la Sección 26 (véanse los párrafos 26.1 y 26.1A y las definiciones relacionadas del glosario de la *NIIF para las PYMES*).

Partes interesadas han comentado al IASB que no queda claro que la *NIIF para las PYMES* se aplique a los instrumentos de patrimonio de otras entidades del grupo aun cuando el párrafo 26.16 aborda los planes del grupo. El IASB destacó que la *NIIF para las PYMES* se finalizó en un momento similar al de las modificaciones a la NIIF 2 que aclaraban el alcance de la NIIF 2 en relación con los planes del grupo. Por consiguiente, las modificaciones de 2009 a la NIIF 2 no estuvieron disponibles durante la redacción de la *NIIF para las PYMES*. Sin embargo, para abordar las preocupaciones planteadas por las partes interesadas, el IASB decidió alinear el alcance y definiciones de la Sección 26 con la NIIF 2 (después de las modificaciones de 2009), a fin de corregir posibles consecuencias no intencionadas de la redacción actual.

(s) Aclaración del tratamiento contable de las condiciones de irrevocabilidad (consolidación) de la concesión y de las modificaciones de concesiones de instrumentos de patrimonio (véanse los párrafos 26.9, 26.12 y tres definiciones nuevas en el glosario de la *NIIF para las PYMES*).

(t) Aclaración de que la simplificación proporcionada para planes de grupo es solo para la medición del gasto por pagos basados en acciones y no proporciona exención de su reconocimiento (véanse los párrafos 26.16 y 26.22 de la *NIIF para las PYMES*).

(u) Aclaración de que la Sección 27 no se aplica a activos que surgen de contratos de construcción [véase el párrafo 27.1(f) de la *NIIF para las PYMES*].

(v) Aclaración de la aplicación de los requerimientos contables del párrafo 28.23 a otros beneficios a los empleados a largo plazo (véase el párrafo 28.30 de la *NIIF para las PYMES*).

(w) Aclaración que los instrumentos financieros que derivan su valor razonable del cambio en una tasa de cambio de moneda extranjera especificada se excluyen de la Sección 30, pero no los instrumentos financieros denominados en una moneda extranjera (véase el párrafo 30.1 de la *NIIF para las PYMES*).

(x) Simplificación de la redacción utilizada en la exención de la reexpresión de la información financiera en el momento de la adopción por primera vez de la *NIIF para las PYMES* (véase el párrafo 35.11 de la *NIIF para las PYMES*).

(y) Elementos del glosario nuevos para “mercado activo”, “familiares cercanos a una persona”, “negocio en el extranjero”, “pagos mínimos del arrendamiento” y “costos de transacción”.

Transición y fecha de vigencia

Disposiciones de transición

FC256 El IASB no espera que la aplicación retroactiva de cualquiera de las modificaciones sea significativamente onerosa para las PYMES. Esto es así, porque la mayoría de las modificaciones a la *NIIF para las PYMES* aclaran o eximen de requerimientos existentes. Por consiguiente, en el PN de 2013, el IASB propuso que las modificaciones de las Secciones 2 a 34 de la *NIIF para las PYMES* deben aplicarse retroactivamente.

FC257 Algunos de los que respondieron al PN de 2013 destacaron que la aplicación retroactiva de las modificaciones a la Sección 29 podría ser gravosa, porque las PYMES necesitarán considerar el efecto de cada cambio individual en los requerimientos para reconocer y medir impuestos diferidos, incluyendo cambios de redacción menores. Estos destacaron que la determinación de la forma en que estos cambios individuales, si se aplican retroactivamente, afectarían a los estados financieros podría llevar tiempo y ser complejo para algunas PYMES.

FC258 El IASB observó que las modificaciones a la Sección 29 no se espera que afecten de forma significativa a los importes que la mayoría de las PYMES reconocen por

© IFRS Foundation

impuestos diferidos, porque las modificaciones no cambian el enfoque subyacente de contabilización de los impuestos diferidos. Además, el IASB está únicamente haciendo cambios menores en los requerimientos de revelar información de la Sección 29. Por consiguiente, el IASB destacó que se esperaría que el impacto de las modificaciones de la Sección 29 sobre la información en los estados financieros fuera limitado para la mayoría de las PYMES. No obstante, el IASB no piensa que el beneficio para los usuarios de los estados financieros de las PYMES de reexpresar la información según la Sección 29, que el IASB considera que es solo probable que se requiera en un porcentaje pequeño de casos, justifique requerir que todas las PYMES apliquen la Sección 29 de forma retroactiva. Como consecuencia, el IASB decidió permitir que las PYMES apliquen las modificaciones a la Sección 29 de forma prospectiva desde el comienzo del periodo en el que la entidad aplique por primera vez las modificaciones, porque está apoyado por razones de costo-beneficio.

FC259 El IASB también decidió requerir la aplicación prospectiva desde el comienzo del periodo en el que la entidad aplique por primera vez las modificaciones para las dos modificaciones siguientes:

(a) La opción de utilizar el modelo de revaluación para propiedades, planta y equipo. El IASB observó que este requerimiento es congruente con los requerimientos para un cambio en políticas contables desde el modelo del costo al modelo de revaluación según las NIIF completas y que los requerimientos para las PYMES no deben hacerse más onerosos que esto. El IASB también destacó que puede ser difícil aplicar el modelo de revaluación de forma retroactiva a propiedades, planta y equipo sin el uso del razonamiento en retrospectiva al seleccionar los datos de entrada que habrían sido apropiados en periodos anteriores.

(b) Sustitución del término no definido “fecha de intercambio” por el término definido “fecha de adquisición”. El IASB observó que esto evitaría que la entidad necesite revisar combinaciones de negocios pasadas para determinar si estas dos fechas son las mismas.

FC260 Algunos de los que respondieron también señalaron que algunas de las otras modificaciones podían también ser costosas de aplicar de forma retroactiva y no consideraban que los beneficios de la reexpresión de la información justificaran el incurrir en costos significativos. El IASB observó que la Sección 35 no requiere que las entidades que adoptan por primera vez la NIIF de forma retroactiva apliquen los requerimientos de la *NIIF para las PYMES* si fuera impracticable (véase el párrafo 35.11 de la *NIIF para las PYMES*) e incluir una exención general de “impracticable” en los requerimientos de transición sería congruente con esto. Por consiguiente, el IASB decidió que, aunque no consideraba que la aplicación de las modificaciones a las Secciones 2 a 28 y 30 a 35 de forma retroactiva fuera significativamente gravoso para las PYMES, incluiría una exención por impracticable que se aplicaría a cada modificación por separado en el caso de que existan circunstancias que no haya considerado en las que la aplicación retroactiva sería impracticable.

Fecha de vigencia de las modificaciones

FC261 El Prólogo a la *NIIF para las PYMES* señala:

El IASB espera que transcurra un periodo de un año como mínimo entre la emisión de las modificaciones a la *NIIF para las PYMES* y la fecha de vigencia de dichas modificaciones.

FC262 El IASB no espera que ninguna de las modificaciones a la *NIIF para las PYMES* dé lugar a cambios significativos para las PYMES y, por ello, decidió que la fecha de vigencia debe establecerse como la primera fecha adecuada de un año desde la fecha en que se emiten las modificaciones. Algunos de los que respondieron señalaron que el tiempo de implementación de un año era demasiado corto y sugirieron que era más apropiado un periodo de 18 meses a dos años. Algunos de los que respondieron destacaron que las PYMES necesitan tiempo suficiente para hacer la transición a cualquier requerimiento nuevo debido a restricciones de recursos. Algunos de los que respondieron también destacaron que se requiere tiempo adicional para que las jurisdicciones que tienen que cumplir con procesos de aprobación local proporcionen un plazo de implementación suficiente a sus PYMES. El IASB observó que las modificaciones están siendo emitidas en mayo de 2015 y, por ello, la fecha de vigencia de 1 de enero de 2017 caería más allá de los 18 meses después de la emisión. Por consiguiente, el IASB decidió que no había necesidad de reconsiderar esta fecha.

Aplicación anticipada

FC263 El IASB decidió que debe permitirse la adopción anticipada de las modificaciones a la *NIIF para las PYMES* para ayudar a las entidades y jurisdicciones que están actualmente en proceso de adoptar, o planean adoptar, la *NIIF para las PYMES*. El IASB destacó que la aplicación anticipada también permitiría a las PYMES utilizar la *NIIF para las PYMES* revisada para los estados financieros preparados en años anteriores. Por ejemplo, algunas PYMES pueden no estar obligadas a presentar estados financieros o pueden necesitar un plazo significativo para presentarlos. Por consiguiente, estas PYMES pueden estar preparando estados financieros mucho después de su fecha de presentación y pueden querer aplicar las modificaciones a años anteriores.

El plan del IASB para revisiones futuras de la *NIIF para las PYMES*

FC264 Quienes respondieron al PN de 2013 estaban divididos en partes iguales sobre si el IASB debería actualizar la *NIIF para las PYMES* aproximadamente una vez cada tres años o si debería seguir un ciclo más largo, con cinco años como la alternativa sugerida más frecuente. El IASB apoyaba lo siguiente como un enfoque provisional para revisiones futuras de la *NIIF para las PYMES*:

(a) Una revisión integral de la *NIIF para las PYMES* debería comenzar aproximadamente dos años después de la fecha de vigencia de las modificaciones a la *NIIF para las PYMES* procedentes de una revisión integral anterior. Esto daría tiempo para que las PYMES apliquen las modificaciones, y para que las partes interesadas identificaran y comentaran cualquier cuestión de implementación o consecuencias no previstas que procedan de esas modificaciones. El IASB observó que esperaba que las revisiones integrales comenzasen con la emisión de una PdI.

© IFRS Foundation

(b) Entre las revisiones integrales, el IASB con información procedente del GIPYMES, decidiría si existe una necesidad de una revisión intermedia para considerar cualquier Norma NIIF completa nueva o revisada no incorporada todavía o modificaciones urgentes que hayan sido identificadas.

(c) Este proceso significaría que las modificaciones a la *NIIF para las PYMES* no se esperaría que fuera habitualmente con mayor frecuencia de aproximadamente una vez cada tres años para proporcionar a las PYMES una plataforma estable.

Análisis de los efectos probables de las modificaciones

FC265 Antes de que el IASB emita requerimientos nuevos, o haga modificaciones a las Normas existentes, considera los costos y beneficios de los pronunciamientos nuevos. Esto incluye la evaluación de los efectos sobre los costos para preparadores y usuarios de los estados financieros. El IASB también considera las ventajas comparativas que tienen los preparadores para elaborar información que, de otra forma, requeriría que los usuarios de los estados financieros incurrieran en costos de desarrollo. El IASB tiene en cuenta los beneficios para la toma de decisiones económicas procedentes de la mejora de la información financiera. El IASB obtiene una mejor comprensión de los efectos probables de las propuestas para las Normas nuevas o revisadas a través de su exposición formal de propuestas y a través de su análisis y consulta con las partes interesadas a través de actividades de difusión externa.

FC266 El IASB llevó a cabo amplias actividades de difusión externa con partes interesadas durante la revisión integral de la *NIIF para las PYMES*. Esto incluía la emisión de dos documentos de consulta pública (el PdI y el PN de 2013), actividades de difusión externa adicionales con los suministradores de financiación a las PYMES y analizar las cuestiones principales en reuniones del Consejo Asesor de las NIIF y emisores de normas de todo el mundo. Además, el IASB consultó al GIPYMES sobre sus modificaciones propuestas durante el desarrollo del PN de 2013 y las modificaciones finales. Este Análisis de Efectos se basa en la información recibida mediante este proceso.

FC267 La evaluación de los costos y beneficios son necesariamente cualitativa, más que cuantitativa. Esto es así porque cuantificar los costos y, en concreto, los beneficios, es inherentemente difícil. Aunque otros emisores de normas realizan tipos similares de análisis, existe una ausencia de técnicas fiables y suficientemente bien establecidas para cuantificar este análisis. Por consiguiente, el IASB ve este Análisis de Efectos como parte de un proceso que evoluciona. Además, la evaluación realizada es de los efectos probables de los requerimientos nuevos, porque los efectos reales, no serán conocidos hasta después de que se hayan aplicado los requerimientos nuevos. Estos se considerarán en la revisión próxima de la *NIIF para las PYMES*.

FC268 El IASB se comprometió a evaluar y compartir conocimiento sobre los costos probables de implementación de los nuevos requerimientos y los probables costos y beneficios subsecuentes de aplicación de las Normas nuevas o revisadas—los costos y beneficios se designan conjuntamente como “efectos”.

FC269 Para evaluar los efectos probables de las modificaciones, el IASB ha considerado la forma en que:

(a) se informaría sobre las actividades en los estados financieros de los que aplican la *NIIF para las PYMES*;

(b) mejoraría la comparabilidad de la información financiera entre periodos diferentes de presentación para la misma entidad y entre entidades distintas en un periodo de presentación en concreto;

(c) información financiera más útil daría lugar a una mejor toma de decisiones económicas;

(d) se verían probablemente afectados los costos de cumplimiento para los preparadores; y

(e) se verían afectados los costos probables de análisis para los usuarios de los estados financieros.

Cambios que podrían tener un efecto significativo

FC270 Las siguientes son las modificaciones significativas a la *NIIF para las PYMES*. Todas estas modificaciones alinean estrechamente los requerimientos relacionados con las NIIF completas. Por consiguiente, un beneficio importante de estas modificaciones es la alineación más estrecha con las NIIF completas. Lo siguiente es una consideración adicional de los efectos de estas modificaciones en el contexto de los estados financieros de las PYMES:

(a) Incorporación de una opción de usar el modelo de revaluación.

Los usuarios de los estados financieros de las PYMES han dicho al IASB que no les parece adecuado que las entidades apliquen opciones de política contable diferentes para transacciones similares porque afecta a la comparabilidad entre entidades. No obstante, el IASB ha recibido información significativa de preparadores, emisores de normas, firmas de contabilidad y otras partes interesadas de que no tener una opción de revaluación de las propiedades, planta y equipo es una barrera a la adopción de la *NIIF para las PYMES* en jurisdicciones en la que las PYMES comúnmente revalúan sus propiedades, planta y equipo o se requiere por ley la revaluación de las propiedades, planta y equipo. Además, el IASB está también de acuerdo con los que respondieron que señalaron que la información de valor corriente es potencialmente más útil que la de costo histórico. Por consiguiente, el IASB decidió que en este caso especial, los beneficios de un uso más amplio de la *NIIF para las PYMES*, y, por ello, el potencial de mejora global en la información y congruencia, superan la importancia para los usuarios de los estados financieros de las PYMES de prohibir esta opción para propiedades, planta y equipo. Además, el IASB destacó que aunque los requerimientos adicionales para incorporar la opción de revaluación pueden incrementar la complejidad percibida de la *NIIF para las PYMES* ligeramente, las modificaciones introducen una opción, no un requerimiento. Por consiguiente, no hace necesario un cambio o costos adicionales para los preparadores (véanse también los párrafos FC208 a FC212).

© IFRS Foundation

(b) La alineación de los requerimientos principales de reconocimiento y medición para impuestos diferidos con la NIC 12.

Se espera que la alineación tenga un efecto global limitado sobre el reconocimiento, medición, presentación e información a revelar de los impuestos diferidos (véanse los párrafos FC219 a FC223). Por consiguiente, el IASB no espera que la información proporcionada a los usuarios de los estados financieros se vea significativamente afectada. Además, aunque los preparadores tendrán inicialmente que dedicar tiempo a comprender los requerimientos revisados, en la mayoría de los casos no se espera que cause esfuerzo o costo desproporcionado—y si lo hace, las disposiciones de transición proporcionan exención de la reexpresión retroactiva de los importes por impuestos diferidos. El IASB destacó que algunas PYMES pueden encontrar los requerimientos revisados de la Sección 29 más fáciles de aplicar que los requerimientos anteriores, por ejemplo, si están familiarizados con la contabilidad de los impuestos diferidos según las NIIF completas o debido a material de formación significativo y experiencia en algunas jurisdicciones en la aplicación de la NIC 12.

(c) La alineación de los requerimientos principales de reconocimiento y medición de activos de exploración y evaluación con la NIIF 6.

El IASB destacó que esta modificación asegura que los requerimientos de la *NIIF para las PYMES* no son más onerosos que las NIIF completas. Estos requerimientos solo se aplican a un tipo específico de actividad y, de esa forma, no afectará a la mayoría de las PYMES y usuarios de sus estados financieros.

Otros cambios basados en razones de costo-beneficio

FC271 El IASB considera que los cambios siguientes están apoyados en razones costo-beneficio como se explica en los párrafos a los que se hace referencia para:

(a) Modificar el párrafo 18.20 de la *NIIF para las PYMES* para especificar que si la vida útil de un activo intangible, incluyendo la plusvalía no puede establecerse con fiabilidad, la vida útil se determinará sobre la base de la mejor estimación de la gerencia pero no superará los diez años. Esto sustituye el requerimiento de utilizar una vida fija de diez años, en ausencia de una estimación fiable de la vida útil. El uso de la mejor estimación se espera que proporcione información mejor a los usuarios de los estados financieros sin costo adicional para los preparadores, que requerir una vida fija de diez años (véanse los párrafos FC247).

(b) La incorporación de la exención por esfuerzo o costo desproporcionado para los siguientes tres requerimientos (véanse los párrafos FC202, FC222 y FC239 a FC241):

(i) medición de inversiones en instrumentos de patrimonio a valor razonable de las Secciones 11 y 12;

(ii) reconocimiento de activos intangibles de forma separada en una combinación de negocios;

(iii) la medición de los instrumentos de patrimonio propio de la entidad al valor razonable cuando se emiten para un acreedor para extinguir un pasivo (que procede de incorporar las conclusiones de la CINIIF 19);

(iv) el requerimiento de medir el pasivo para pagar una distribución distinta al efectivo a valor razonable de los activos distintos al efectivo a distribuir; y

(v) el requerimiento de compensar activos y pasivos por impuesto a las ganancias.

(c) Un requerimiento de que una entidad debe revelar sus razones para usar cualquier exención por esfuerzo o costo desproporcionado (véase el párrafo FC252).

(d) Los requerimientos de transición para las modificaciones a la *NIIF para las PYMES* (véanse los párrafos FC258 a FC269).

Cambios que se espera que tengan un efecto limitado

FC272 Aparte de los cambios descritos en los párrafos FC270 y FC271, las modificaciones del IASB de la *NIIF para las PYMES* son de uno o más de los tipos siguientes:

(a) Cambios relativamente menores que alinean los requerimientos de la *NIIF para las PYMES* con los de las NIIF completas, para incorporar algunos de los cambios en las Normas NIIF completas nuevas o revisadas o para incluir guías que aclaran procedentes de las NIIF completas. Estos cambios se introdujeron para reducir los costos de aplicar la *NIIF para las PYMES* porque proporcionan claridad adicional, una simplificación o resuelven problemas esperados o conocidos o diversidad potencial en la práctica. No se espera que estos cambios añadan complejidad para los preparadores de las PYMES y son en áreas en las que las necesidades de los usuarios de los estados financieros de las PYMES se espera que sean similares a las de los usuarios de los estados financieros de las entidades con obligación pública de rendir cuentas.

(b) Los cambios que aclaran requerimientos existentes o eliminan consecuencias no previstas de redacción existente en la *NIIF para las PYMES*. El efecto de esas modificaciones se espera que sea una comprensión mejor y aplicación de los requerimientos de la *NIIF para las PYMES* y, en la mayoría de los casos no se esperaría que afecten a la contabilización actual de esas transacciones.

(c) Cambios que no se espera que tengan un impacto significativo para la inmensa mayoría de las PYMES porque, por ejemplo, están relacionados con transacciones con las que las PYMES solo se encuentran rara vez.

© IFRS Foundation

Opiniones en contrario

Aprobación por el Consejo de la *NIIF para las PYMES* emitida en julio de 2009

OC1 El Sr. Leisenring discrepa de la emisión de la NIIF porque cree que la *NIIF para las PYMES* no es ni necesaria ni deseable.

OC2 Es innecesaria porque la gran mayoría de decisiones sobre políticas contables de las PYMES son sencillas y no requieren una referencia extensa a las NIIF y, cuando la requieren, ésta no es gravosa.

OC3 No es deseable porque la NIIF produciría información no comparable. Las PYMES no serán comparables entre ellas y no serán comparables con entidades con obligación pública de rendir cuentas. Ese resultado es incoherente con el *Marco Conceptual* del IASB y los conceptos y principios generales de la NIIF.

OC4 Dará lugar a una falta de comparabilidad, ya que la NIIF permitirá a las PYMES, como consecuencia del párrafo 10.5, ignorar los requerimientos de otras NIIF aun cuando el problema contable específico se trate en éstas. Si una entidad estuviera satisfecha con el resultado de aplicar el párrafo 10.5(a) y (b), no existirá nunca el requerimiento de buscar en las NIIF completas. Así, transacciones idénticas pueden contabilizarse de forma diferente por distintas PYMES y por entidades con obligación pública de rendir cuentas. Si el Consejo encuentra necesario el desarrollo de materiales educativos para ayudar a las PYMES en la aplicación de las NIIF, eso sería ciertamente apropiado. Sin embargo, el Sr. Leisenring considera que en todas las circunstancias las NIIF deben ser la fuente última de guías contables para todas las entidades.

OC5 El Sr. Leisenring no considera que el Consejo haya demostrado la necesidad de hacer modificaciones a los requerimientos de reconocimiento y medición de las NIIF para su aplicación por las PYMES sobre la base del análisis de costo-beneficio o de las necesidades de los usuarios. Como consecuencia, para él no habría ninguna diferencia en los requerimientos de reconocimiento y medición con respecto a las NIIF completas. De forma alternativa, él modificaría más extensamente los requerimientos de información a revelar para cumplir las necesidades especiales de los usuarios. Esa modificación podría bien crear información a revelar no requerida actualmente, tal como la información sobre dependencia económica y control común.

OC6 El Sr. Leisenring también considera que la NIIF es incoherente con la Constitución de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad y el *Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera*. Esos documentos establecen un objetivo para un único conjunto de normas contables teniendo en cuenta las necesidades especiales de pequeñas y medianas entidades y las economías emergentes. El Sr. Leisenring acepta ese objetivo pero no cree que implique un conjunto separado de normas para las entidades en circunstancias diferentes como se indica en el párrafo FC42. La conclusión de ese párrafo sugiere que muchos conjuntos de normas contables serían adecuados en función de las circunstancias diferentes.

Opinión en contrario de la Sra. Tokar con respecto a las *Modificaciones de 2015 a la NIIF para las PYMES*

OC1 La Sra. Tokar opina en contrario por la decisión del IASB de hacer que se informe del valor razonable de las distribuciones no efectuadas en efectivo, sujeta a una exención por esfuerzo o costo desproporcionado. A ella le preocupa que la exención por esfuerzo o costo desproporcionado prive a los usuarios de los estados financieros de información relevante sobre el valor de los activos distribuidos a los propietarios. Aunque podría aceptar que una exención por esfuerzo o costo desproporcionado puede ser apropiada con respecto a la nueva medición del activo a distribuir entre el momento de reconocimiento de la distribución por pagar y el momento de la liquidación, opina en contrario de proporcionar una exención por esfuerzo o costo desproporcionado con respecto a la nueva medición inicial de la transacción.

OC2 En su opinión, la información del valor razonable debería usarse normalmente para evaluar la calidad de la decisión de distribución desde una perspectiva de gobierno corporativo, y, por ello, esta información debe estar disponible al preparar los estados financieros. Aunque el IASB ha buscado aclarar, en estas modificaciones, las circunstancias en la que está disponible la exención por esfuerzo o costo desproporcionado, a la Sra. Tokar le preocupa que permitir una exención por esfuerzo o costo desproporcionado para transacciones para las que la información del valor razonable debe estar disponible supone rebajar la exigencia que el IASB pretende para el uso de esta exención. Ella considera que la eficacia de la *NIIF para las PYMES*, que incluye un número de exenciones por esfuerzo o costo desproporcionado, requiere que la exención se use solo en circunstancias en las que los costos (monetarios y en recursos de la entidad, o "esfuerzo") claramente superan los beneficios para los usuarios de tener la información.

© IFRS Foundation

ÍNDICE

Página

NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES

ESTADOS FINANCIEROS ILUSTRATIVOS **93**

TABLA DE REQUERIMIENTOS DE PRESENTACIÓN E INFORMACIÓN A REVELAR SEGÚN LA SECCIÓN **112**

1 ***Pequeñas y Medianas Entidades*** **112**

2 ***Conceptos y Principios Generales*** **112**

3 ***Presentación de Estados Financieros*** **113**

4 ***Estado de Situación Financiera*** **117**

5 ***Estado del Resultado integral y Estado de Resultados*** **121**

6 ***Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias acumuladas*** **124**

7 ***Estado de Flujos de Efectivo*** **125**

8 ***Notas a los Estados Financieros*** **127**

9 ***Estados Financieros Consolidados y Separados*** **128**

10 ***Políticas, Estimaciones y Errores Contables*** **130**

11 ***Instrumentos Financieros Básicos*** **132**

12 ***Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros*** **134**

13 ***Inventarios*** **136**

14 ***Inversiones en Asociadas*** **136**

15 ***Inversiones en negocios conjuntos*** **137**

16 ***Propiedades de Inversión*** **138**

17 ***Propiedades, Planta y Equipo*** **139**

18 ***Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía*** **141**

19 ***Combinaciones de Negocios y Plusvalía*** **142**

20 ***Arrendamientos*** **143**

21 ***Provisiones y Contingencias*** **146**

22 ***Pasivos y Patrimonio*** **147**

23 ***Ingresos de Actividades Ordinarias*** **148**

24 ***Subvenciones del Gobierno*** **149**

25 ***Costos por Préstamos*** **149**

26 ***Pagos Basados en Acciones*** **150**

27 ***Deterioro del Valor de los Activos*** **151**

28 ***Beneficios a los Empleados*** **151**

29 ***Impuesto a las Ganancias*** **154**

30 ***Conversión de la Moneda Extranjera*** **156**

31 ***Hiperinflación*** **157**

© IFRS Foundation

ESTADOS FINANCIEROS ILUSTRATIVOS

32 *Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa* **157**

33 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas* **158**

34 *Actividades Especializadas* **161**

35 *Transición a la* NIIF para las PYMES **162**

Fecha de vigencia y transición **164**

© IFRS Foundation

Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades

Estados Financieros Ilustrativos y Tabla de Requerimientos de Presentación e Información a Revelar

Esta guía acompaña a la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES) pero no forma parte de ella.

Estados Financieros Ilustrativos

F1 La Sección 3 *Presentación de Estados Financieros de la NIIF para las PYMES* define un conjunto completo de estados financieros y establece normas generales para su presentación. Sección 4 *Estado de Situación Financiera*, Sección 5 *Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados*, Sección 6 *Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas*, Sección 7 *Estado de Flujos de Efectivo* y Sección 8 *Notas a los Estados Financieros* establecen el formato y el contenido de los estados financieros individuales y las notas. Otras secciones de la *NIIF para las PYMES* establecen requerimientos adicionales de información a revelar y presentar. Los estados financieros siguientes ilustran cómo pueden cumplirse los requerimientos de información a revelar y presentar, por parte de una entidad pequeña o mediana típica. Por supuesto, cada entidad necesitará considerar el contenido, la secuencia y el formato de presentación y las descripciones utilizadas en las partidas para lograr una presentación razonable de las circunstancias particulares de la entidad. Estos estados financieros ilustrativos no deben considerarse como una plantilla apropiada para todas las entidades.

F2 El estado de situación financiera ilustrativo presenta los activos corrientes seguidos por los activos no corrientes, los pasivos corrientes seguidos por los pasivos no corrientes y a continuación el patrimonio (es decir, las partidas de más liquidez primero). En algunas jurisdicciones, la secuencia suele ser a la inversa (es decir, las partidas de más liquidez en último lugar) y eso también se permite en la *NIIF para las PYMES*. En coherencia con el párrafo 3.22 de la *NIIF para las PYMES*, una entidad puede utilizar denominaciones para los estados financieros distintas de las utilizadas en estas ilustraciones.

F3 De acuerdo con el párrafo 3.18, los estados financieros ilustrativos presentan un único estado del resultado integral y ganancias acumuladas en lugar de dos estados financieros separados—un estado del resultado integral y un estado de cambios en el patrimonio. Esto puede hacerse si los únicos cambios en el patrimonio de una entidad durante los periodos para los que se presentan los estados financieros surgen de ganancias o pérdidas, pago de dividendos, correcciones de errores de periodos anteriores y cambios en las políticas contables. (Puesto que no existen partidas de otro resultado integral, este estado podría haber sido denominado también estado de resultados y ganancias acumuladas.) Se facilitan dos estados del resultado integral y ganancias acumuladas para ilustrar las clasificaciones alternativas de ingresos y gastos, por naturaleza y por función—véase el párrafo 5.11 de la *NIIF para las PYMES*.

F4 Los estados financieros ilustrativos no pretenden ilustrar todos los aspectos de la *NIIF para las PYMES*. El material educativo de la *NIIF para las PYMES* de la

Fundación IFRS, disponible en las páginas web de las PYMES del sitio web de la Fundación IFRS (www.ifrs.org), contiene, por secciones, ejemplos adicionales de los requerimientos de presntación e información a revelar de la *NIIF para las PYMES*.

F5 La *NIIF para las PYMES* no requiere un estado de situación financiera al principio del primer periodo comparativo. El siguiente estado de situación financiera ilustrativo únicamente incluye una columna para el estado de situación financiera de apertura para ayudar a comprender mejor los cálculos de los importes subyacentes en el estado de flujos de efectivo.

Grupo XYZ
Estado del resultado integral y ganancias acumuladas consolidado para el año que termina el 31 de diciembre de 20X2
(Alternativa 1 – ilustración de la clasificación de gastos por función)

	Notas	20X2	20X1
		u.m.	u.m.
Ingresos de actividades ordinarias	5	6.863.545	5.808.653
Costo de ventas		(5.178.530)	(4.422.575)
Ganancia bruta		1.685.015	1.386.078
Otros ingresos	6	88.850	25.000
Costos de distribución		(175.550)	(156.800)
Gastos de administración		(810.230)	(660.389)
Otros gastos		(106.763)	(100.030)
Costos financieros	7	(26.366)	(36.712)
Ganancia antes de impuestos	8	654.956	457.147
Gasto por impuestos a las ganancias	9	(270.250)	(189.559)
Ganancia del año		384.706	267.588
Ganancias acumuladas al comienzo del año		2.171.353	2.003.765
Dividendos		(150.000)	(100.000)
Ganancias acumuladas al final del año		2.406.059	2.171.353

Nota: El formato ilustrado presenta los gastos de acuerdo con su función (costos de ventas, distribución, administración, etc.). Como los únicos cambios en el patrimonio del Grupo XYZ durante el año surgen de ganancias o pérdidas y del pago de dividendos, se ha optado por presentar un único estado del resultado integral y ganancias acumuladas en lugar de estados separados del resultado integral y cambios en el patrimonio.

© IFRS Foundation

Grupo XYZ

Estado del resultado integral y ganancias acumuladas consolidado para el año que termina el 31 de diciembre de 20X2

(Alternativa 2 – ilustración de la clasificación de gastos por naturaleza)

	Notas	20X2	20X1
		u.m.	u.m.
Ingresos de actividades ordinarias	5	6.863.545	5.808.653
Otros ingresos	6	88.850	25.000
Variación en los inventarios de productos terminados y en proceso		3.310	(1.360)
Consumos de materias primas y consumibles		(4.786.699)	(4.092.185)
Salarios y beneficios a los empleados		(936.142)	(879.900)
Gastos por depreciación y amortización		(272.060)	(221.247)
Deterioro del valor de propiedades, planta y equipo		(30.000)	–
Otros gastos		(249.482)	(145.102)
Costos financieros	7	(26.366)	(36.712)
Ganancia antes de impuestos	8	654.956	457.147
Gasto por impuestos a las ganancias	9	(270.250)	(189.559)
Ganancia del año		384.706	267.588
Ganancias acumuladas al comienzo del año		2.171.353	2.003.765
Dividendos		(150.000)	(100.000)
Ganancias acumuladas al final del año		2.406.059	2.171.353

Nota: El formato ilustrativo presenta los gastos según su naturaleza (materias primas y consumibles, salarios y beneficios a los empleados, depreciación y amortización, deterioro de valor, etc.). Como los únicos cambios en el patrimonio del Grupo XYZ durante el año surgen de ganancias o pérdidas y del pago de dividendos, se ha optado por presentar un único estado del resultado integral y ganancias acumuladas en lugar de estados separados del resultado integral y cambios en el patrimonio.

© IFRS Foundation

ESTADOS FINANCIEROS ILUSTRATIVOS

Grupo XYZ

Estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de 20X2

	Notas	20X2	20X1	20X0
ACTIVOS		**u.m.**	**u.m.**	**u.m.**
Activos corrientes				
Efectivo		28.700	22.075	18.478
Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	10	585.548	573.862	521.234
Inventarios	11	57.381	47.920	45.050
		671.629	643.857	584.762
Activos no corrientes				
Inversiones en asociadas	12	107.500	107.500	107.500
Propiedades, Planta y Equipo	13	2.549.945	2.401.455	2.186.002
Activos intangibles	14	850	2.550	4.250
Activo por impuestos diferidos	15	4.309	2.912	2.155
		2.662.604	2.514.417	2.299.907
Activos totales		3.334.233	3.158.274	2.884.669
PASIVOS Y PATRIMONIO				
Pasivos corrientes				
Sobregiros bancarios	16	83.600	115.507	20.435
Acreedores comerciales	17	431.480	420.520	412.690
Intereses por pagar	7	2.000	1.200	–
Impuestos corrientes por pagar		271.647	190.316	173.211
Provisión para obligaciones por garantías	18	4.200	5.040	2.000
Obligaciones a corto plazo por beneficios a los empleados	19	4.944	4.754	4.571
Obligaciones a corto plazo por arrendamientos financieros	20	21.461	19.884	18.423
		819.332	757.221	631.330
Pasivos no corrientes				
Préstamos bancarios	16	50.000	150.000	150.000
Obligaciones a largo plazo por beneficios a los empleados	19	5.679	5.076	5.066
Obligaciones por arrendamientos financieros	20	23.163	44.624	64.508
		78.842	199.700	219.574
Pasivos totales		898.174	956.921	850.904

continúa...

© IFRS Foundation

...continuación

Patrimonio				
Capital en acciones	22	30.000	30.000	30.000
Ganancias acumuladas	4	2.406.059	2.171.353	2.003.765
		2.436.059	2.201.353	2.033.765
Total pasivos y patrimonio		3.334.233	3.158.274	2.884.669

Nota: La *NIIF para las PYMES* no requiere un estado de situación financiera al principio del primer periodo comparativo, por lo que se muestra sombreado. Se presenta aquí para ayudar a comprender los cálculos de los importes subyacentes en el estado de flujos de efectivo.

© IFRS Foundation

Grupo XYZ

Estado de flujos de efectivo consolidado para el año que termina el 31 de diciembre de 20X2

	Notas	20X2 u.m.	20X1 u.m.
Flujos de efectivo por actividades de operación			
Ganancia del año		384.706	267.588
Ajustes por ingresos y gastos que no requirieron uso de efectivo:			
Costos financieros que no requirieron uso de efectivo (a)		800	1.200
Gasto por impuestos a las ganancias que no requirió uso de efectivo (b)		79.934	16.348
Depreciación de propiedades, planta y equipo		270.360	219.547
Pérdida por deterioro		30.000	–
Amortización de intangibles		1.700	1.700
Flujo de efectivo incluidos en actividades de inversión:			
Ganancia por la venta de equipo		(63.850)	–
Cambios en activos y pasivos de operación			
Disminución (aumento) en deudores comerciales y otras cuentas por cobrar		(11.686)	(52.628)
Disminución (aumento) en inventarios		(9.461)	(2.870)
Incremento (disminución) en acreedores comerciales acreedores (c)		10.120	10.870
Aumento en beneficios a los empleados por pagar a corto y largo plazo		793	193
Efectivo neto proveniente de actividades de operación		693.416	461.948
Flujos de efectivo por actividades de inversión			
Cobros por venta de equipo		100.000	–
Compras de equipo		(485.000)	(435.000)
Efectivo neto utilizado en actividades de inversión		(385.000)	(435.000)
Flujos de efectivo por actividades de financiación			
Pago de pasivos derivados de arrendamientos financieros		(19.884)	(18.423)
Reembolso de préstamos		(100.000)	–

continúa...

© IFRS Foundation

...continuación

Dividendos pagados		(150.000)	(100.000)
Efectivo neto utilizado en actividades de financiación		(269.884)	(118.423)
Aumento (disminución) neto en el efectivo y equivalentes al efectivo		38.532	(91.475)
Efectivo y equivalentes al efectivo al comienzo del año		(93.432)	(1.957)
Efectivo y equivalentes al efectivo al final del año	23	(54.900)	(93.432)
(a) Costos financieros pagados en efectivo		25.566	35.512
(b) Impuestos a las ganancias pagados en efectivo		190.316	173.211
(c) Incluye pérdidas por moneda extranjera no realizadas		1.000	–

Grupo XYZ
Políticas contables y notas explicativas a los estados financieros para el año que termina el 31 de Diciembre de 20X2

1. Información general

XYZ (Controladora) Responsabilidad Limitada (la Compañía) es una sociedad de responsabilidad limitada radicada en el país A. El domicilio de su sede social y principal centro del negocio es _____. El Grupo XYZ está compuesto por la Sociedad y su subsidiaria enteramente participada XYZ (Comercial) Sociedad de Responsabilidad Limitada. Sus actividades principales son la fabricación y la venta de velas.

2. Bases de elaboración y políticas contables

Estos estados financieros consolidados se han elaborado de acuerdo con la *Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)* emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Están presentados en las unidades monetarias (u.m.) del país A.

Bases de consolidación

Los estados financieros consolidados incorporan los estados financieros de la Sociedad y de su subsidiaria enteramente participada. Todas las transacciones, saldos, ingresos y gastos intragrupo han sido eliminados.

Inversiones en asociadas

Las inversiones en asociadas se contabilizan al costo menos cualquier pérdida por deterioro de valor acumulada.

Los ingresos por dividendos de inversiones en asociadas se reconocen cuando se establece el derecho a recibirlos por parte del Grupo. Se incluyen en otros ingresos.

Reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias

Los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de bienes se reconocen cuando se entregan los bienes y ha cambiado su propiedad. Los ingresos de actividades ordinarias por regalías procedentes de la concesión de licencias de patentes para hacer velas para su uso por otros se reconocen según los acuerdos de la licencia correspondientes. Los ingresos de actividades ordinarias se miden al valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir, neta de descuentos e impuestos asociados con la venta cobrados por cuenta del gobierno del País A.

Costos por préstamos

Todos los costos por préstamos se reconocen en el resultado del periodo en el que se incurren.

Impuesto a las ganancias

El gasto por impuestos a las ganancias representa la suma del impuesto corriente por pagar y del impuesto diferido.

El impuesto corriente por pagar está basado en la ganancia fiscal del año.

El impuesto diferido se reconoce a partir de las diferencias entre los importes en libros de los activos y pasivos en los estados financieros y sus bases fiscales correspondientes (conocidas como diferencias temporarias). Los pasivos por impuestos diferidos se reconocen, generalmente, para todas las diferencias temporarias que darán lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia fiscal (pérdida fiscal) de periodos futuros cuando el importe en libros del activo o pasivo se reconozca o liquide (diferencias temporarias tributables). Los activos por impuestos diferidos, generalmente, se reconocen para todas las diferencias temporarias que darán lugar a cantidades que sean deducibles al determinar la ganancia fiscal (pérdida fiscal) de periodos futuros cuando el importe en libros del activo o pasivo se recupere o liquide (diferencias temporarias deducibles)—pero solo en la medida en que sea probable que habrá ganancias fiscales disponibles contra las que utilizar las diferencias temporarias deducibles.

El importe en libros de los activos por impuestos diferidos se revisa en cada fecha sobre la que se informa y se ajusta para reflejar la evaluación actual de las ganancias fiscales futuras. Cualquier ajuste se reconoce en el resultado del periodo.

El impuesto diferido se calcula según las tasas impositivas que se espera aplicar a la ganancia (pérdida) fiscal de los periodos en los que se espera realizar el activo por impuestos diferidos o cancelar el pasivo por impuestos diferidos, sobre la base de las tasas impositivas que hayan sido aprobadas o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado al final del periodo sobre el que se informa.

Propiedades, planta y equipo

Las partidas de propiedades, planta y equipo se miden al costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro del valor acumulada.

La depreciación se carga para distribuir el costo de los activos menos sus valores residuales a lo largo de su vida útil estimada, aplicando el método de lineal. En la depreciación de las propiedades, planta y equipo se utilizan las siguientes tasas:

© IFRS Foundation

Edificios	2 por ciento
Instalaciones fijas y equipo	10 a 30 por ciento

Si existe algún indicio de que se ha producido un cambio significativo en la tasa de depreciación, vida útil o valor residual de un activo, se revisa la depreciación de ese activo de forma prospectiva para reflejar las nuevas expectativas.

Activos intangibles

Los activos intangibles son programas informáticos adquiridos que se expresan al costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas. Se amortizan a lo largo de la vida estimada de cinco años empleando el método lineal. Si existe algún indicio de que se ha producido un cambio significativo en la tasa de amortización, vida útil o valor residual de un activo intangible, se revisa la amortización de ese activo de forma prospectiva para reflejar las nuevas expectativas.

Deterioro del valor de los activos

En cada fecha sobre la que se informa, se revisan las propiedades, plantas y equipo, activos intangibles e inversiones en asociadas para determinar si existen indicios de que esos activos hayan sufrido una pérdida por deterioro de valor. Si existen indicios de un posible deterioro del valor, se estima y compara el importe recuperable de cualquier activo afectado (o grupo de activos relacionados) con su importe en libros. Si el importe recuperable estimado es inferior, se reduce el importe en libros al importe recuperable estimado, y se reconoce una pérdida por deterioro del valor en resultados.

De forma similar, en cada fecha sobre la que se informa, se evalúa si existe deterioro del valor de los inventarios comparando el importe en libros de cada partida del inventario (o grupo de partidas similares) con su precio de venta menos los costos de terminación y venta. Si una partida del inventario (o grupo de partidas similares) se ha deteriorado, se reduce su importe en libros al precio de venta menos los costos de terminación y venta, y se reconoce inmediatamente una pérdida por deterioro del valor en resultados.

Si una pérdida por deterioro del valor revierte posteriormente, el importe en libros del activo (o grupo de activos relacionados) se incrementa hasta la estimación revisada de su valor recuperable (precio de venta menos costos de terminación y venta, en el caso de los inventarios), sin superar el importe que habría sido determinado si no se hubiera reconocido ninguna pérdida por deterioro de valor del activo (grupo de activos) en años anteriores. Una reversión de una pérdida por deterioro de valor se reconoce inmediatamente en resultados.

Arrendamientos

Los arrendamientos se clasifican como arrendamientos financieros siempre que los términos del arrendamiento transfieran sustancialmente todos los riesgos y las ventajas inherentes a la propiedad del activo arrendado al Grupo. Todos los demás arrendamientos se clasifican como operativos.

Los derechos sobre los activos mantenidos en arrendamiento financiero se reconocen como activos del Grupo al valor razonable de la propiedad arrendada (o, si son inferiores, por el valor presente de los pagos mínimos por arrendamiento) al inicio del arrendamiento. El

correspondiente pasivo con el arrendador se incluye en el estado de situación financiera como una obligación por el arrendamiento financiero. Los pagos del arrendamiento se reparten entre cargas financieras y reducción de la obligación del arrendamiento, para así conseguir una tasa de interés constante sobre el saldo restante del pasivo. Los cargos financieros se deducen en la medición de resultados. Los activos mantenidos en arrendamiento financiero se incluyen en propiedades, planta y equipo, y la depreciación y evaluación de pérdidas por deterioro de valor se realiza de la misma forma que para los activos que son propiedad del Grupo.

Las rentas por pagar de arrendamientos operativos se cargan a resultados sobre una base lineal a lo largo del plazo del arrendamiento correspondiente.

Inventarios

Los inventarios se expresan al importe menor entre el costo y el precio de venta menos los costos de terminación y venta. El costo se calcula aplicando el método de primera entrada, primera salidas (FIFO).

Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar

La mayoría de las ventas se realizan con condiciones de crédito normales, y los importes de las cuentas por cobrar no tienen intereses. Cuando el crédito se amplía más allá de las condiciones de crédito normales, las cuentas por cobrar se miden al costo amortizado utilizando el método de interés efectivo. Al final de cada periodo sobre el que se informa, los importes en libros de los deudores comerciales y otras cuentas por cobrar se revisan para determinar si existe alguna evidencia objetiva de que no vayan a ser recuperables. Si es así, se reconoce inmediatamente en resultados una pérdida por deterioro del valor.

Acreedores comerciales

Los acreedores comerciales son obligaciones basadas en condiciones de crédito normales y no tienen intereses. Los importes de acreedores comerciales denominados en moneda extranjera se convierten a la unidad monetaria (u.m.) usando la tasa de cambio vigente en la fecha sobre la que se informa. Las ganancias o pérdidas por cambio de moneda extranjera se incluyen en otros gastos o en otros ingresos.

Sobregiros y préstamos bancarios

Los gastos por intereses se reconocen sobre la base del método del interés efectivo y se incluyen en los costos financieros.

Beneficios a los empleados – pagos por largos periodos de servicio

El pasivo por obligaciones por beneficios a los empleados está relacionado con lo establecido por el gobierno para pagos por largos periodos de servicio. Todo el personal a tiempo completo de la plantilla, a excepción de los administradores, está cubierto por el programa. Al final de cada cinco años de empleo, se lleva a cabo un pago del 5% del salario (que se determina de acuerdo a los doce meses anteriores al pago). El pago se efectúa en el quinto año, como parte de la nómina de diciembre. El Grupo no financia esta obligación por anticipado.

El costo y la obligación del Grupo de realizar pagos por largos periodos de servicio a los empleados se reconocen durante los periodos de servicio de los empleados. El costo y la obligación se miden usando el método de la unidad de crédito proyectada, que supone una

© IFRS Foundation

media anual del 4% de incremento salarial, con una rotación de empleados basada en la experiencia reciente del Grupo, descontados utilizando la tasa de mercado vigente para bonos corporativos de alta calidad.

Provisión para obligaciones por garantías

Todos los bienes del Grupo están garantizados por defectos de fabricación por un periodo de un año. Los bienes se reparan o sustituyen por decisión del Grupo. Cuando se reconoce un ingreso de actividades ordinarias, se realiza una provisión por el costo estimado de la obligación por garantía.

3. Supuestos clave de la incertidumbre en la estimación

Pagos por largos periodos de servicio

Al determinar el pasivo para los pagos por largos periodos de servicio (explicado en la nota 19), la gerencia debe hacer una estimación de los incrementos de los sueldos durante los siguientes cinco años, la tasa de descuento para los siguientes cinco años a utilizar para calcular el valor presente y el número de empleados que se espera que abandonen la entidad antes de recibir los beneficios.

4. Restricción al pago de dividendos

Según los términos de los acuerdos sobre préstamos y sobregiros bancarios, no pueden pagarse dividendos en la medida en que reduzcan el saldo de las ganancias acumuladas por debajo de la suma de los saldos pendientes de los préstamos y sobregiros bancarios.

5. Ingresos de actividades ordinarias

	20X2	20X1
	u.m.	u.m.
Venta de bienes	6.743.545	5.688.653
Regalías—Concesión de licencias de patentes para fabricar velas	120.000	120.000
	6.863.545	5.808.653

6. Otros ingresos

Otros ingresos incluye los dividendos recibidos de 25.000 u.m. procedentes de una asociada en 20X1 y en 20X2 y la ganancia de 63.850 u.m. por la disposición de propiedades, planta y equipo en 20X2.

7. Costos financieros

	20X2	20X1
	u.m.	u.m.
Intereses de préstamos y sobregiros bancarios	(21.250)	(30.135)
Intereses de arrendamientos financieros	(5.116)	(6.577)
	(26.366)	(36.712)

8. Ganancia antes de impuestos

Las siguientes partidas se han reconocido como gastos (ingresos) para determinar la ganancia antes de impuestos:

	20X2	20X1
	u.m.	u.m.
Costo de inventarios reconocido como gasto	5.178.530	4.422.575
Costos de investigación y desarrollo (incluidos en otros gastos)	31.620	22.778
Pérdidas por moneda extranjera de acreedores comerciales (incluidas en otros gastos)	1.000	–
Gasto por garantías (incluido en el costo de ventas*)	5.260	7.340

*Si la entidad clasifica sus gastos por naturaleza en el estado de resultados, se leería "incluido en materias primas y consumibles utilizados".

9. Gasto por impuestos a las ganancias

	20X2	20X1
	u.m.	u.m.
Impuesto corriente	271.647	190.316
Impuesto diferido (nota 15)	(1.397)	(757)
	270.250	189.559

El impuesto a las ganancias se calcula al 40% (20X1: 40%) de la ganancia evaluable estimada para el año.

El gasto de 270.250 u.m. por impuestos a las ganancias del año 20X2 (189.559 u.m. en 20X1) difiere del importe que resultaría de aplicar la tasa impositiva del 40% (en 20X2 y en 20X1) a la ganancia antes de impuestos porque, según la legislación fiscal del País A, algunos gastos de remuneración a los empleados (20.670 u.m. en 20X2 y 16.750 u.m. en 20X1) que se reconocen en la medición de la ganancia antes de impuestos no son deducibles fiscalmente.

10. Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar

	20X2	20X1
	CU	CU
Deudores comerciales	528.788	528.384
Pagos anticipados	56.760	45.478
	585.548	573.862

© IFRS Foundation

11. Inventarios

	20X2	20X1
	u.m.	u.m.
Materias primas	42.601	36.450
Trabajo en proceso	1.140	900
Productos terminados	13.640	10.570
	57.381	47.920

12. Inversiones en asociadas

El Grupo es propietario del 35% de una asociada cuyas acciones no cotizan en bolsa.

	20X2	20X1
	u.m.	u.m.
Costo de inversión en asociada	107.500	107.500
Dividendo recibido de la asociada (incluido en otros ingresos)	25.000	25.000

13. Propiedades, planta y equipo

	Terrenos y edificios	Instalaciones fijas y equipo	Total
	u.m.	u.m.	u.m.
Costo			
1 de enero de 20X2	1.960.000	1.102.045	3.062.045
Adiciones	–	485.000	485.000
Disposiciones	–	(241.000)	(241.000)
31 de diciembre de 20X2	1.960.000	1.346.045	3.306.045
Depreciación acumulada y deterioros de valor acumulados			
1 de enero de 20X2	390.000	270.590	660.590
Depreciación anual	30.000	240.360	270.360
Deterioro del valor	–	30.000	30.000
Menos depreciación acumulada de los activos dispuestos	–	(204.850)	(204.850)
31 de diciembre de 20X2	420.000	336.100	756.100

continúa...

...continuación

Importe en libros			
31 de diciembre de 20X2	1.540.000	1.009.945	2.549.945

Durante 20X2, el Grupo percibió una disminución significativa en la eficiencia de un equipo principal y, por tanto, llevó a cabo una revisión de su importe recuperable. La revisión condujo al reconocimiento de un deterioro de valor de 30.000 u.m.

El importe en libros de las instalaciones fijas y equipo del Grupo incluye un importe de 40.000 u.m. (20X1: 60.000 u.m.) con respecto a activos mantenidos en arrendamiento financiero.

El 10 de diciembre de 20X2, los administradores decidieron disponer de una máquina. El importe en libros de la máquina de 1.472 u.m. se incluye en instalaciones fijas y equipo el 31 de diciembre de 20X2, y los acreedores comerciales por pagar incluyen la obligación restante del Grupo de 1.550 u.m. por la adquisición de esta máquina. Como se espera que el importe obtenido por la disposición supere el importe neto en libros del activo y pasivo relacionado, no se ha reconocido ninguna pérdida por deterioro del valor.

© IFRS Foundation

14. Activos intangibles

Programas informáticos:

Costo	**u.m.**
1 de enero de 20X2	8.500
Adiciones	–
Disposiciones	–
31 de diciembre de 20X2	8.500
Depreciación acumulada y deterioros de valor acumulados	
1 de enero de 20X2	5.950
Amortización anual (incluida en gastos administrativos*)	1.700
31 de diciembre de 20X2	7.650
Importe en libros	
31 de diciembre de 20X2	850

*Si la entidad clasifica sus gastos por naturaleza en el estado de resultados, se leería "incluida en gastos por depreciación y amortización".

15. Impuestos diferidos

Las diferencias entre los importes reconocidos en el estado de resultados y los importes sobre los que se informa a las autoridades fiscales en relación con las inversiones en la subsidiaria y la asociada son insignificantes.

Los activos por impuestos diferidos son los efectos fiscales de las ganancias fiscales futuras esperadas en relación con:

(a) El beneficio por largos periodos de servicio (nota 19) que no será deducible fiscalmente hasta que el beneficio sea efectivamente pagado, pero que ya ha sido reconocido como un gasto al medir la ganancia del Grupo del año.

(b) La pérdida por moneda extranjera por acreedores comerciales, que no será deducible fiscalmente hasta que las cuentas por pagar se liquiden, pero que ya ha sido reconocida como un gasto al medir la ganancia del Grupo del año.

La gerencia considera probable que se produzcan ganancias fiscales contra las que las futuras deducciones fiscales puedan ser utilizadas.

A continuación se indican los pasivos (activos) por impuestos diferidos reconocidos por el Grupo:

	Programas informáticos	Pérdidas por moneda extranjera	Beneficios por largos periodos de servicio	Total
	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.
1 de enero de 20X1	1.700	–	(3.855)	(2.155)
Cargo (abono) a resultados del año	(680)	–	(77)	(757)
1 de enero de 20X2	1.020	–	(3.932)	(2.912)
Cargo (abono) a resultados del año	(680)	(400)	(317)	(1.397)
31 de diciembre de 20X2	340	(400)	(4.249)	(4.309)

Los activos por impuestos diferidos por la pérdida por moneda extranjera y por los beneficios por largos periodos de servicio, así como el pasivo por impuestos diferidos por programas informáticos se relacionan con el impuesto a las ganancias de la misma jurisdicción, y la legislación permite su compensación neta. Por ello, se han compensado en el estado de situación financiera como se señala a continuación:

	20X2	20X1
	u.m.	u.m.
Pasivo por impuestos diferidos	340	1.020
Activo por impuestos diferidos	(4.649)	(3.932)
	(4.309)	(2.912)

16. Sobregiros y préstamos bancarios

	20X2	20X1
	u.m.	u.m.
Sobregiros bancarios	83.600	115.507
Préstamos bancarios—totalmente exigibles en 20X4, pagables anticipadamente sin penalización	50.000	150.000
	133.600	265.507

Los sobregiros y préstamos bancarios están asegurados con un derecho de embargo sobre los terrenos y edificios propiedad del Grupo por un importe en libros de 266.000 u.m. a 31 de diciembre de 20X2 (412.000 u.m. a 31 de diciembre de 20X1).

La tasa de interés a pagar por sobregiro bancario está referenciada a la tasa London Interbank Borrowing Rate (LIBOR) más 200 puntos. El interés por pagar es por el préstamo bancario de 7 años a una tasa fija del 5% del importe del principal.

© IFRS Foundation

17. Acreedores comerciales

El importe de acreedores comerciales a 31 de diciembre de 20X2 incluye 42.600 u.m. denominados en monedas extranjeras (cero a 31 de diciembre de 20X1).

18. Provisión para obligaciones por garantías

Los cambios en la provisión para obligaciones por garantías durante 20X2 fueron:

	20X2
	u.m.
1 de enero de 20X2	5.040
Acumulación (o devengo) adicional durante el año	5.260
Costo de reparaciones y sustituciones en periodo de garantía durante el año	(6.100)
31 de diciembre de 20X2	4.200

La obligación se clasifica como un pasivo corriente porque la garantía está limitada a 12 meses.

19. Obligación por beneficios a los empleados – pagos por largos periodos de servicio

La obligación del Grupo por beneficios a los empleados por pagos por largos periodos de servicio, de acuerdo con un plan impuesto por el gobierno, se basa en una valoración actuarial integral con fecha de 31 de diciembre de 20X2 y es como sigue:

	20X2
	u.m.
Obligación a 1 de enero de 20X2	9.830
Acumulación (o devengo) adicional durante el año	7.033
Pagos de beneficios realizados en el año	(6.240)
Obligación a 31 de diciembre de 20X2	10.623

La obligación se clasifica como:

	20X2	**20X1**
	u.m.	**u.m.**
Pasivo corriente	4.944	4.754
Pasivo no corriente	5.679	5.076
Total	10.623	9.830

20. Obligaciones por arrendamientos financieros

El Grupo mantiene una máquina especializada con una vida útil estimada de cinco años en arrendamiento financiero a cinco años. Los pagos mínimos futuros del arrendamiento son los siguientes:

	20X2	20X1
	u.m.	u.m.
En el plazo de un año	25.000	25.000
Entre uno y cinco años	25.000	50.000
Más de cinco años	–	–
	50.000	75.000

La obligación se clasifica como:

	20X2	20X1
	u.m.	u.m.
Pasivo corriente	21.461	19.884
Pasivo no corriente	23.163	44.624
	44.624	64.508

21. Compromisos por arrendamientos operativos

El Grupo alquila varias oficinas de venta en arrendamiento operativo. Los arrendamientos son para un periodo medio de tres años, con cuotas fijas a lo largo de dicho periodo.

	20X2	20X1
	u.m.	u.m.
Pagos mínimos por arrendamiento operativo reconocidos como gastos durante el año	26.100	26.100

Al final del año, el Grupo tiene compromisos pendientes por arrendamientos operativos no cancelables, con los siguientes vencimientos:

	20X2	20X1
	u.m.	u.m.
En el plazo de un año	13.050	26.100
Entre uno y cinco años	–	13.050
Más de cinco años	–	–
	13.050	39.150

© IFRS Foundation

22. Capital en acciones

Los saldos a 31 de diciembre de 20X2 y 20X1 de 30.000 u.m. comprenden 30.000 acciones ordinarias con un valor nominal de 1,00 u.m. completamente desembolsadas, emitidas y en circulación. Otras 70.000 acciones adicionales están autorizadas legalmente pero no han sido emitidas.

23. Efectivo y equivalentes al efectivo

	20X2	20X1
	u.m.	u.m.
Efectivo en caja	28.700	22.075
Sobregiros	(83.600)	(115.507)
	(54.900)	(93.432)

24. Pasivos contingentes

Durante 20X2, un cliente inició un juicio contra XYZ (Comercial) Responsabilidad Limitada debido a un incendio provocado por una vela defectuosa. El cliente asegura que las pérdidas totales ascienden a 50.000 u.m. y ha iniciado un litigio para reclamar este importe.

El asesor legal del Grupo considera que la demanda no tiene base, y el Grupo pretende impugnarla. En estos estados financieros no se ha reconocido ninguna provisión porque la gerencia del Grupo no considera probable que surja una pérdida.

25. Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa

El 25 de enero de 20X3, hubo una inundación en uno de los almacenes de velas. Se espera que el costo de la renovación ascienda a 36.000 u.m. El reembolso por parte del seguro se estima en 16.000 u.m.

El 14 de febrero de 20X3, los administradores votaron para declarar un dividendo de 1,00 u.m. por acción (30.000 u.m. en total), a pagar el 15 de abril de 20X3, a los accionistas registrados a 31 de marzo de 20X3. Dado que la obligación surgió en 20X3, no se muestra ningún pasivo en el estado de situación financiera el 31 de diciembre de 20X2.

26. Transacciones entre partes relacionadas

Las transacciones entre la Sociedad y su subsidiaria, que es una parte relacionada, han sido eliminadas en la consolidación.

El Grupo vende bienes a su asociada (véase nota 12), que es una parte relacionada, según el siguiente detalle:

	Venta de bienes		Importes adeudados al Grupo por la parte relacionada e incluidos en los deudores comerciales a final de año	
	20X2	20X1	20X2	20X1
	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.
Asociada	10.000	8.000	800	400

Los pagos por arrendamientos financieros (véase la nota 20) están garantizados personalmente por un accionista principal de la Sociedad. No se ha solicitado cargo alguno por esta garantía.

© IFRS Foundation

La remuneración total de los administradores y de otros miembros del personal clave en 20X2 (incluidos salarios y beneficios) ascendió a 249.918 u.m. (20X1: 208.260 u.m.).

27. Aprobación de los estados financieros

Estos estados financieros fueron aprobados por el consejo de administración y autorizados para su publicación el 10 de Marzo de 20X3.

Tabla de Presentación y Requerimientos de Información a Revelar por sección

Esta tabla se basa en los requerimientos de información a revelar y presentar de la NIIF para las PYMES.

D1 Esta tabla reúne los requerimientos de presentación e información a revelar de la *NIIF para las PYMES* para facilitar una referencia para preparar los estados financieros.

D2 Esta tabla trata la presentación e información a revelar. A menudo, una presentación obligatoria equivale a un requerimiento de revelación de información. Para ilustrar, la Sección 3 *Presentación de Estados Financieros*, la Sección 4 *Estado de Situación Financiera*, la Sección 5 *Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados* y la Sección 6 *Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas* de la Norma requieren la presentación de algunas partidas específicas en el estado de situación financiera, estado del resultado integral, estado de resultados (si se presenta), estado de cambios en el patrimonio y estado de flujos de efectivo.

D3 En la mayoría de los casos, la Norma no especifica si la información a revelar debe incluirse dentro de los estados financieros o en las notas. En varios casos, no obstante, se requiere expresamente que la información a revelar esté en los estados financieros; éstos están identificados en esta tabla.

D4 Algunos requerimientos especifican la información que se requiere incluir en los estados financieros, los cuales incluyen a las notas. No es necesario que una entidad revele información específica requerida por la *NIIF para las PYMES* o presente una partida de los estados financieros por separado si la información procedente de esa revelación carece de importancia relativa. Este es el caso incluso si la *NIIF para las PYMES* contiene una lista de requerimientos específicos o los describe como requerimientos mínimos. El párrafo 2.6 analiza el concepto de materialidad o importancia relativa.

D5 Se supone que la aplicación de la *NIIF para las PYMES*, junto con información a revelar adicional cuando sea necesario, dará lugar a estados financieros que logren una presentación razonable de la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de una entidad que cumpla las condiciones para utilizar la Norma. Una entidad considerará también si proporcionar o no información adicional, cuando el cumplimiento con los requerimientos específicos de las *NIIF para las PYMES* resulte insuficiente para permitir a los usuarios comprender el efecto de transacciones concretas, así como de otros sucesos y condiciones, sobre la situación y el rendimiento financieros de la entidad. Una entidad debe presentar partidas adicionales, encabezamientos y subtotales en los estados financieros cuando esta presentación sea relevante para comprender la situación financiera, el rendimiento y los cambios en la situación financiera de la entidad. Análogamente, una entidad debe incluir en las notas a los estados financieros información que no se presente en ninguna parte de los estados financieros, pero que sea relevante para su comprensión.

© IFRS Foundation

Sección 1 *Pequeñas y Medianas Entidades*

Esta sección no tiene requerimientos de información a revelar o presentar.

Sección 2 *Conceptos y Principios Fundamentales*

Esta sección no tiene requerimientos de información a revelar o presentar.

Sección 3 *Presentación de Estados Financieros*

Cumplimiento con la *NIIF para las PYMES*

3.3	Una entidad cuyos estados financieros cumplan con la *NIIF para las PYMES* efectuará en las notas, una declaración, explícita y sin reservas, de este cumplimiento. Los estados financieros no deberán señalar que cumplen la *NIIF para las PYMES* a menos que cumplan con todos los requerimientos de esta Norma.
3.5	Cuando una entidad no aplique un requerimiento de esta Norma de acuerdo con el párrafo 3.4, revelará: (a) Que la gerencia ha llegado a la conclusión de que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo; (b) Que se ha cumplido con la *NIIF para las PYMES*, excepto que ha dejado de aplicar un requerimiento concreto para lograr una presentación razonable; y (c) La naturaleza de la falta de aplicación, incluyendo el tratamiento que la *NIIF para las PYMES* requeriría, la razón por la que ese tratamiento sería en las circunstancias tan engañoso como para entrar en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en la Sección 2, y el tratamiento adoptado.
3.6	Cuando una entidad haya dejado de aplicar, en algún periodo anterior, un requerimiento de esta Norma, y eso afecte a los importes reconocidos en los estados financieros del periodo actual, revelará la información establecida en el párrafo 3.5(c).

continúa...

...continuación

3.7	En las circunstancias extremadamente excepcionales en que la gerencia concluya que cumplir con un requerimiento de esta Norma sería tan engañoso como para entrar en conflicto con el objetivo de los estados financieros de las PYMES establecido en la Sección 2, pero el marco regulatorio prohibiera dejar de aplicar el requerimiento, la entidad reducirá, en la mayor medida posible, los aspectos de cumplimiento que perciba como causantes del engaño, revelando lo siguiente: (a) La naturaleza del requerimiento en esta Norma, y la razón por la cual la gerencia ha llegado a la conclusión de que su cumplimiento sería tan engañoso en las circunstancias que entra en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en la Sección 2; y (b) Para cada periodo presentado, los ajustes a cada partida de los estados financieros que la gerencia ha concluido que serían necesarios para lograr una presentación razonable.
3.9	Cuando la gerencia sea consciente, al realizar su evaluación, de la existencia de incertidumbres significativas relativas a sucesos o condiciones que puedan aportar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha, la entidad revelará esas incertidumbres. Cuando una entidad no prepare los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, revelará este hecho, junto con las hipótesis sobre las que han sido elaborados, así como las razones por las que la entidad no se considera como un negocio en marcha.

Frecuencia de la información

3.10	Una entidad presentará un juego completo de estados financieros (incluyendo información comparativa—véase el párrafo 3.14) al menos anualmente. Cuando cambie el final del periodo sobre el que se informa de una entidad y los estados financieros anuales se presenten para un periodo superior o inferior al año, la entidad deberá revelar lo siguiente: (a) ese hecho; (b) la razón para utilizar un periodo de duración inferior o superior; y (c) el hecho de que los importes comparativos presentados en los estados financieros (incluyendo las notas relacionadas) no son totalmente comparables.

© IFRS Foundation

Uniformidad en la presentación

3.12	Cuando se modifique la presentación o la clasificación de partidas de los estados financieros, una entidad reclasificará los importes comparativos, a menos que resulte impracticable hacerlo. Cuando los importes comparativos se reclasifiquen, una entidad revelará: (a) la naturaleza de la reclasificación; (b) el importe de cada partida o grupo de partidas que se han reclasificado; y (c) El motivo de la reclasificación.
3.13	Cuando la reclasificación de los importes comparativos sea impracticable, una entidad revelará por qué no ha sido practicable la reclasificación.

Información comparativa

3.14	A menos que esta Norma permita o requiera otra cosa, una entidad revelará información comparativa respecto del periodo comparativo anterior para todos los importes incluidos en los estados financieros del periodo corriente. Una entidad incluirá información comparativa para la información descriptiva y narrativa, cuando esto sea relevante para la comprensión de los estados financieros del periodo corriente.

Materialidad (importancia relativa) y agrupación de datos

3.15	Una entidad presentará por separado cada clase significativa de partidas similares. Una entidad presentará por separado las partidas de naturaleza o función distinta, a menos que no tengan importancia relativa.

Conjunto completo de estados financieros

3.17	Un conjunto completo de estados financieros de una entidad incluye todo lo siguiente: (a) un estado de situación financiera a la fecha sobre la que se informa; (b) una u otra de las siguientes informaciones: (i) un solo estado del resultado integral para el periodo sobre el que se informa que muestre todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas durante el periodo incluyendo aquellas partidas reconocidas al determinar el resultado (que es un subtotal en el estado del resultado integral) y las partidas de otro resultado integral. (ii) un estado de resultados separado y un estado del resultado integral separado. Si una entidad elige presentar un estado de resultados y un estado del resultado integral, el estado del resultado integral comenzará con el resultado y, a continuación, mostrará las partidas de otro resultado integral. (c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo sobre el que se informa; (d) un estado de flujos de efectivo del periodo sobre el que se informa; y (e) Notas, que incluyan un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa.
3.18	Si los únicos cambios en el patrimonio durante los periodos para los que se presentan los estados financieros surgen de ganancias o pérdidas, pago de dividendos, correcciones de errores de periodos anteriores, y cambios de políticas contables, la entidad puede presentar un único estado de resultados y ganancias acumuladas en lugar del estado del resultado integral y del estado de cambios en el patrimonio (véase el párrafo 6.4).
3.19	Si una entidad no tiene partidas de otro resultado integral en ninguno de los periodos para los que se presentan estados financieros, puede presentar solo un estado de resultados o un estado del resultado integral en el que la última línea se denomine “resultado”.
3.20	Puesto que el párrafo 3.14 requiere importes comparativos con respecto al periodo anterior para todos los importes presentados en los estados financieros, un conjunto completo de estados financieros significa que la entidad presentará, como mínimo, dos de cada uno de los estados financieros requeridos y de las notas relacionadas.
3.21	En un conjunto completo de estados financieros una entidad presentará cada estado financiero con el mismo nivel de importancia.

© IFRS Foundation

Identificación de los estados financieros

3.23	Una entidad identificará claramente cada uno de los estados financieros y de las notas y los distinguirá de otra información que esté contenida en el mismo documento. Además, una entidad presentará la siguiente información de forma destacada, y la repetirá cuando sea necesario para la comprensión de la información presentada: (a) el nombre de la entidad que informa y cualquier cambio en su denominación desde el final del periodo precedente sobre el que se informa; (b) si los estados financieros pertenecen a la entidad individual o a un grupo de entidades; (c) la fecha del cierre del periodo sobre el que se informa y el periodo cubierto por los estados financieros; (d) la moneda de presentación, tal como se define en la Sección 30 *Conversión de Moneda Extranjera*; y (e) el grado de redondeo, si lo hay, practicado al presentar los importes en los estados financieros.
3.24	Una entidad revelará en las notas lo siguiente: (a) el domicilio y forma legal de la entidad, el país en que se ha constituido y la dirección de su sede social (o el domicilio principal donde desarrolle sus actividades, si fuese diferente de la sede social); y (b) una descripción de la naturaleza de las operaciones de la entidad y de sus principales actividades.

Presentación de información no requerida por esta Norma

3.25	Esta Norma no trata la presentación de la información por segmentos, las ganancias por acción o la información financiera intermedia de una pequeña o mediana entidad. Una entidad que decida revelar esta información describirá los criterios para su preparación y presentación.

Sección 4 *Estado de Situación Financiera*

Información a presentar en el estado de situación financiera

4.2	Como mínimo, el estado de situación financiera incluirá partidas que presenten los siguientes importes: (a) efectivo y equivalentes al efectivo; (b) deudores comerciales y otras cuentas por cobrar; (c) activos financieros [excluidos los mencionados en los apartados (a), (b), (i) y (j)]; (d) inventarios; (e) propiedades, planta y equipo; (ea) propiedades de inversión registradas al costo menos la depreciación y el deterioro del valor acumulados; (f) propiedades de inversión registradas al valor razonable con cambios en resultados; (g) activos intangibles; (h) activos biológicos registrados al costo menos la depreciación acumulada y el deterioro del valor; (i) activos biológicos registrados al valor razonable con cambios en resultados; (j) inversiones en asociadas; (k) inversiones en entidades controladas de forma conjunta; (l) acreedores comerciales y otras cuentas por pagar; (m) pasivos financieros [excluyendo los importes mostrados en (l) y (p)]; (n) pasivos y activos por impuestos corrientes; (o) pasivos por impuestos diferidos y activos por impuestos diferidos (éstos siempre se clasificarán como no corrientes); (p) provisiones; (q) participaciones no controladoras, presentadas dentro del patrimonio de forma separada al patrimonio atribuible a los propietarios de la controladora; y (r) Patrimonio atribuible a los propietarios de la controladora.
4.3	Una entidad presentará en el estado de situación financiera partidas adicionales, encabezamientos y subtotales, cuando sea relevante para comprender su situación financiera.

© IFRS Foundation

Distinción entre partidas corrientes y no corrientes

4,4	Una entidad presentará sus activos corrientes y no corrientes, y sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas en su estado de situación financiera, de acuerdo con los párrafos 4.5 a 4.8, excepto cuando una presentación basada en el grado de liquidez proporcione una información fiable que sea más relevante. Cuando se aplique tal excepción, todos los activos y pasivos se presentarán de acuerdo con su liquidez aproximada (ascendente o descendente).

Ordenación y formato de las partidas del estado de situación financiera

4.9	Esta Norma no prescribe ni el orden ni el formato en que tienen que presentarse las partidas. El párrafo 4.2 simplemente proporciona una lista de partidas que son suficientemente diferentes en su naturaleza o función como para justificar su presentación por separado en el estado de situación financiera. Además: (a) se incluirán otras partidas cuando el tamaño, naturaleza o función de una partida o grupo de partidas similares sea tal que la presentación por separado sea relevante para comprender la situación financiera de la entidad; y (b) las denominaciones utilizadas y la ordenación de las partidas o agrupaciones de partidas similares podrán modificarse de acuerdo con la naturaleza de la entidad y de sus transacciones, para suministrar información que sea relevante para la comprensión de la situación financiera de la entidad.

Información a presentar en el estado de situación financiera o en las notas

4.11	Una entidad revelará, ya sea en el estado de situación financiera o en las notas, las siguientes subclasificaciones de las partidas presentadas: (a) propiedades, planta y equipo en clasificaciones adecuadas a la entidad; (b) deudores comerciales y otras cuentas por cobrar mostrando por separado los importes debidos por partes relacionadas, importes debidos por otras partes, y cuentas por cobrar que surgen de ingresos acumulados o devengados todavía no facturados; (c) inventarios, que muestren por separado importes de inventarios: (i) poseídos para ser vendidos en el curso normal del negocio; (ii) en proceso de producción con vistas a esa venta; y (iii) en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios. (d) cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar, mostrando de forma separada los importes por pagar a los proveedores comerciales, por pagar a partes relacionadas, ingresos diferidos y acumulados o devengados; (e) provisiones por beneficios a los empleados y otras provisiones; y (f) Clases de patrimonio, tales como capital desembolsado, primas de emisión, ganancias acumuladas y partidas de ingreso y gasto que, como requiere esta Norma, se reconocen en otro resultado integral y se presentan por separado en el patrimonio.

continúa...

© IFRS Foundation

...continuación

4.12	Una entidad con capital en acciones revelará, ya sea en el estado de situación financiera o en las notas, lo siguiente: (a) para cada clase de capital en acciones: (i) El número de acciones autorizadas. (ii) el número de acciones emitidas y pagadas totalmente, así como las emitidas pero aún no pagadas en su totalidad. (iii) el valor nominal de las acciones, o el hecho de que no tengan valor nominal. (iv) una conciliación entre el número de acciones en circulación al principio y al final del periodo; No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores. (v) Los derechos, privilegios y restricciones correspondientes a cada clase de acciones, incluyendo los que se refieran a las restricciones que afecten a la distribución de dividendos y al reembolso del capital. (vi) las acciones de la entidad mantenidas por ella o por sus subsidiarias o asociadas. (vii) las acciones cuya emisión está reservada como consecuencia de la existencia de opciones o contratos para la venta de acciones, describiendo las condiciones e importes. (b) una descripción de cada reserva incluida en el patrimonio.
4.13	Una entidad sin capital en acciones, tal como las que responden a una fórmula societaria o fiduciaria, revelará información equivalente a la requerida en el párrafo 4.12(a), mostrando los cambios producidos durante el periodo en cada una de las categorías que componen el patrimonio y los derechos, privilegios y restricciones asociados a cada una.
4.14	Si, en la fecha de presentación, una entidad tiene un acuerdo vinculante de venta para una disposición importante de activos, o de un grupo de activos y pasivos, la entidad revelará la siguiente información: (a) una descripción de los activos o el grupo de activos y pasivos; (b) una descripción de los hechos y circunstancias de la venta o plan; y (c) El importe en libros de los activos o, si la disposición involucra a un grupo de activos y pasivos, los importes en libros de esos activos y pasivos.

Sección 5 *Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados*

Presentación del resultado integral total

5.2	Una entidad presentará su resultado integral total para un periodo: (a) en un único estado del resultado integral, en cuyo caso el estado del resultado integral presentará todas las partidas de ingreso y gasto reconocidas en el periodo; o (b) En dos estados—un estado de resultados y un estado del resultado integral—, en cuyo caso el estado de resultados presentará todas las partidas de ingreso y gasto reconocidas en el periodo excepto las que se reconocen en el resultado integral total fuera del resultado, como permite o requiere esta Norma.

continúa...

© IFRS Foundation

...continuación

5.5	Como mínimo, una entidad incluirá, en el estado del resultado integral, partidas que presenten los siguientes importes para el periodo: (a) los ingresos de actividades ordinarias. (b) Los costos financieros. (c) Participación en el resultado de las inversiones en asociadas (véase la Sección 14 *Inversiones en Asociadas*) y entidades controladas de forma conjunta (véase la Sección 15 *Inversiones en Negocios Conjuntos*) que se contabilicen utilizando el método de la participación. (d) el gasto por impuestos excluyendo los impuestos asignados a los apartados (e), (g) y (h) a continuación (véase el párrafo 29.35). (e) Un único importe que comprenda el total de: (i) el resultado después de impuestos de las operaciones discontinuadas, y (ii) la ganancia o pérdida después de impuestos atribuible al deterioro, o reversión de éste, de los activos en las operaciones discontinuadas (véase la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*) en el momento de clasificarse como una operación discontinuada, y posteriormente, y en la disposición de los activos netos que constituyan la operación discontinuada. (f) El resultado (si una entidad no tiene partidas de otro resultado integral, no es necesario presentar esta línea). (g) cada partida de otro resultado integral [véase el párrafo 5.4(b)] clasificada por naturaleza [excluyendo los importes a los que se hace referencia en el apartado (h)]. Estas partidas se agruparán en las que, de acuerdo con esta Norma: (i) no se reclasifiquen posteriormente en el resultado del periodo—es decir, las del párrafo 5.4(b)(i), (ii) y (iv); y (ii) se reclasifiquen posteriormente en el resultado del periodo, cuando se cumplan las condiciones específicas—es decir, las del párrafo 5.4(b)(iii). (h) La participación en el otro resultado integral de asociadas y entidades controladas de forma conjunta contabilizadas por el método de la participación. (i) El resultado integral total (si una entidad no tiene partidas de otro resultado integral, puede usar otro término para esta línea tal como resultado).

continúa...

TABLA DE PRESENTACIÓN Y REQUERIMIENTOS DE INFORMACIÓN A REVELAR

...continuación

5.6	Una entidad revelará por separado las siguientes partidas en el estado del resultado integral como distribuciones para el periodo: (a) el resultado del periodo atribuible a: (i) la participación no controladora; y (ii) los propietarios de la controladora. (b) el resultado integral total del periodo atribuible a: (i) la participación no controladora; y (ii) los propietarios de la controladora.

Requerimientos aplicables a ambos enfoques

5.8	Según esta Norma, los efectos de correcciones de errores y cambios en las políticas contables se presentarán como ajustes retroactivos de periodos anteriores y no como parte del resultado en el periodo en el que surgen (véase la Sección 10 *Políticas, Estimaciones y Errores Contables*).
5.9	Una entidad presentará partidas adicionales, encabezamientos y subtotales en el estado del resultado integral (y en el estado de resultados, si se presenta), cuando esta presentación sea relevante para comprender el rendimiento financiero de la entidad.
5.10	Una entidad no presentará ni describirá ninguna partida de ingreso o gasto como “partidas extraordinarias” en el estado del resultado integral (o en el estado de resultados, si se presenta) o en las notas.

© IFRS Foundation

Desglose de gastos

5.11	Una entidad presentará un desglose de gastos, utilizando una clasificación basada en la naturaleza o en la función de los gastos dentro de la entidad, lo que proporcione una información que sea fiable y más relevante. **Desglose por naturaleza de los gastos** (a) Según este método de clasificación los gastos se agrupan en el estado del resultado de acuerdo con su naturaleza (por ejemplo depreciación, compras de materiales, costos de transporte, beneficios a los empleados y costos de publicidad) y no los redistribuirá entre las diferentes funciones dentro de la entidad. **Desglose por función de los gastos** (b) Según este método de clasificación, los gastos se agruparán de acuerdo con su función como parte del costo de las ventas o, por ejemplo, de los costos de actividades de distribución o administración. Como mínimo una entidad revelará, según este método, su costo de ventas de forma separada de otros gastos.

Sección 6 *Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas*

Información a presentar en el estado de cambios en el patrimonio

6.3	El estado de cambios en el patrimonio incluye la información siguiente: (a) el resultado integral total del periodo, mostrando de forma separada los importes totales atribuibles a los propietarios de la controladora y a las participaciones no controladoras; (b) para cada componente de patrimonio, los efectos de la aplicación retroactiva o la reexpresión retroactiva reconocidos según la Sección 10 *Políticas, Estimaciones y Errores Contables*; y (c) para cada componente del patrimonio, una conciliación entre los importes en libros, al inicio y al final del periodo, revelando por separado los cambios resultantes de: (i) el resultado del periodo; (ii) otro resultado integral; y (iii) los importes de las inversiones hechas por los propietarios y de los dividendos y otras distribuciones hechas a éstos en su capacidad de propietarios, mostrando por separado las emisiones de acciones, las transacciones de acciones propias en cartera, los dividendos y otras distribuciones a los propietarios, y los cambios en las participaciones en la propiedad en subsidiarias que no den lugar a una pérdida de control.

Información a presentar en el estado de resultados y ganancias acumuladas

6.5	Una entidad presentará en el estado de resultados y ganancias acumuladas, además de la información exigida en la Sección 5 *Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados, las siguientes partidas*: (a) ganancias acumuladas al comienzo del periodo sobre el que se informa; (b) dividendos declarados durante el periodo, pagados o por pagar; (c) reexpresión de ganancias acumuladas por correcciones de errores de periodos anteriores; (d) reexpresiones de ganancias acumuladas por cambios en políticas contables; y (e) Ganancias acumuladas al final del periodo sobre el que se informa.

Sección 7 *Estados de Flujos de Efectivo*

Información a presentar en el estado de flujos de efectivo

7.3	Una entidad presentará un estado de flujos de efectivo que muestre los flujos de efectivo habidos durante el periodo sobre el que se informa, clasificados por actividades de operación, actividades de inversión y actividades de financiación.

Información sobre flujos de efectivo procedentes de actividades de operación

7.7	Una entidad presentará los flujos de efectivo procedentes de actividades de operaciones utilizando: (a) el método indirecto, según el cual la ganancia o pérdida se ajusta por los efectos de las transacciones no monetarias, por todo tipo de partidas de pago diferido o acumulaciones (o devengo) de cobros o pagos en efectivo pasados o futuros y de las partidas de ingreso o gasto asociadas con flujos de efectivo de inversión o financiación; o (b) el método directo, según el cual se revelan las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos.

© IFRS Foundation

Información sobre flujos de efectivo de las actividades de inversión y financiación

7.10	Una entidad presentará por separado las principales categorías de cobros y pagos brutos procedentes de actividades de inversión y financiación. Los flujos de efectivo agregados procedentes de adquisiciones y ventas y disposición de subsidiarias o de otras unidades de negocio deberán presentarse por separado, y clasificarse como actividades de inversión.

Intereses y dividendos

7.14	Una entidad presentará por separado los flujos de efectivo procedentes de intereses y dividendos recibidos y pagados. La entidad clasificará los flujos de efectivo de forma coherente, periodo a periodo, como de actividades de operación, de inversión o de financiación.

Impuesto a las ganancias

7.17	Una entidad presentará por separado los flujos de efectivo procedentes del impuesto a las ganancias, y los clasificará como flujos de efectivo procedentes de actividades de operación, a menos que puedan ser específicamente identificados con actividades de inversión y de financiación. Cuando los flujos de efectivo por impuestos se distribuyan entre más de un tipo de actividad, la entidad revelará el importe total de impuestos pagados.

Transacciones no monetarias

7.18	Una entidad excluirá del estado de flujos de efectivo las transacciones de inversión y financiación que no requieran el uso de efectivo o equivalentes al efectivo. Una entidad revelará tales transacciones en cualquier parte de los estados financieros, de forma que suministren toda la información relevante acerca de estas actividades de inversión o financiación.

Componentes de la partida efectivo y equivalentes al efectivo

7.20	Una entidad presentará los componentes del efectivo y equivalentes al efectivo, así como una conciliación de los importes presentados en el estado de flujos de efectivo con las partidas equivalentes presentadas en el estado de situación financiera. Sin embargo, no se requiere que una entidad presente esta conciliación si el importe del efectivo y equivalentes al efectivo presentado en el estado de flujos de efectivo es idéntico al importe que se describe de forma similar en el estado de situación financiera.

Otra información a revelar

7.21	Una entidad revelará, junto con un comentario de la gerencia, el importe de los saldos de efectivo y equivalentes al efectivo significativos mantenidos por la entidad que no están disponibles para ser utilizados por ésta. El efectivo y los equivalentes al efectivo mantenidos por una entidad pueden no estar disponibles para el uso por ésta, debido a, entre otras razones, controles de cambio de moneda extranjera o por restricciones legales.

Sección 8 *Notas a los Estados Financieros*

Estructura de las notas

8.2	Las notas: (a) presentarán información sobre las bases para la preparación de los estados financieros, y sobre las políticas contables específicas utilizadas, de acuerdo con los párrafos 8.5 a 8.7; (b) revelarán la información requerida por esta Norma que no se presente en otro lugar de los estados financieros; y (c) proporcionarán información adicional que no se presenta en ninguno de los estados financieros, pero que es relevante para la comprensión de cualquiera de ellos.
8.3	Una entidad presentará las notas, en la medida en que sea practicable, de una forma sistemática. Una entidad hará referencia para cada partida de los estados financieros a cualquier información en las notas con la que esté relacionada.
8.4	Una entidad presentará normalmente las notas en el siguiente orden: (a) una declaración de que los estados financieros se ha elaborado cumpliendo con la *NIIF para las PYMES* (véase el párrafo 3.3); (b) un resumen de las políticas contables significativas aplicadas (véase el párrafo 8.5); (c) información de apoyo para las partidas presentadas en los estados financieros en el mismo orden en que se presente cada estado y cada partida; y (d) cualquier otra información a revelar.

© IFRS Foundation

Información a revelar sobre políticas contables

8.5	Una entidad revelará lo siguiente, en el resumen de políticas contables significativas: (a) la base (o bases) de medición utilizada para la elaboración de los estados financieros; y (b) las otras políticas contables utilizadas que sean relevantes para la comprensión de los estados financieros.

Información sobre juicios

8.6	Una entidad revelará, en el resumen de las políticas contables significativas o en otras notas, los juicios, diferentes de aquéllos que involucran estimaciones (véase el párrafo 8.7), que la gerencia haya realizado al aplicar las políticas contables de la entidad y que tengan el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros.

Información sobre las fuentes clave de incertidumbre en la estimación

8.7	Una entidad revelará en las notas información sobre los supuestos clave acerca del futuro y otras causas clave de incertidumbre en la estimación en la fecha sobre la que se informa, que tengan un riesgo significativo de ocasionar ajustes significativos en el importe en libros de los activos y pasivos dentro del ejercicio contable siguiente. Con respecto a esos activos y pasivos, las notas incluirán detalles de: (a) su naturaleza; y (b) su importe en libros al final del periodo sobre el que se informa.

Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados*

Requerimientos para presentar estados financieros consolidados

9.2	Excepto por lo permitido o requerido en ellos párrafos 9.3 y 9.3C, una entidad controladora presentará estados financieros consolidados en los que consolide sus inversiones en subsidiarias. Los estados financieros consolidados incluirán todas las subsidiarias de la controladora.

continúa...

...continuación

9.3	Una controladora no necesita presentar estados financieros consolidados si se cumplen las dos condiciones siguientes: (a) la controladora es ella misma una subsidiaria; y (b) su controladora última (o cualquier controladora intermedia) elabora estados financieros con propósito de información general consolidados que cumplen las NIIF completas o con esta Norma.
9.3C	Si una controladora no tiene subsidiarias distintas de aquellas que no se requiere consolidar de acuerdo con los párrafos 9.3A y 9.3B, no presentará estados financieros consolidados. Sin embargo, la controladora proporcionará la información a revelar del párrafo 9.23A.

Participaciones no controladoras en subsidiarias

9.20	Una entidad presentará las participaciones no controladoras en el estado de situación financiera consolidado dentro del patrimonio, por separado del patrimonio de los propietarios de la controladora, como se requiere en el párrafo 4.2(q).
9.21	Una entidad revelará las participaciones no controladoras en los resultados del grupo por separado del estado del resultado integral, como se requiere en el párrafo 5.6 (o en el estado de resultados, si se presenta, como se requiere en el párrafo 5.7).

Información a revelar en los estados financieros consolidados

9.23	En los estados financieros consolidados deberá revelarse la siguiente información: (a) el hecho de que los estados son estados financieros consolidados; (b) la base para concluir que existe control cuando la controladora no posee, directa o indirectamente a través de subsidiarias, más de la mitad del poder de voto; (c) cualquier diferencia en la fecha sobre la que se informa de los estados financieros de la controladora y sus subsidiarias utilizados para la elaboración de los estados financieros consolidados; y (d) la naturaleza y el alcance de cualquier restricción significativa, (por ejemplo, como las procedentes de acuerdos de fondos tomados en préstamo o requerimientos de los reguladores) sobre la capacidad de las subsidiarias para transferir fondos a la controladora en forma de dividendos en efectivo o de reembolsos de préstamos.

continúa...

© IFRS Foundation

...continuación

9.23A	Además, de los requerimientos de información a revelar de la Sección 11, una entidad controladora revelará el importe en libros de las inversiones en subsidiarias que no se consolidan (véanse los párrafos 9.3A a 9.3C) en la fecha de presentación, en total, en el estado de situación financiera o en las notas.

Información a revelar en los estados financieros separados

9.27	Cuando una controladora, un inversor en una asociada o un participante con una participación en una entidad controlada de forma conjunta elabore estados financieros separados, revelarán: (a) que los estados son estados financieros separados; y (b) una descripción de los métodos utilizados para contabilizar las inversiones en subsidiarias, entidades controladas de forma conjunta y asociadas, e identificará los estados financieros consolidados u otros estados financieros principales con los que se relacionan.

Información a revelar en los estados financieros combinados

9.30	Los estados financieros combinados revelarán la siguiente información: (a) el hecho de que los estados financieros son estados financieros combinados; (b) la razón por la que se preparan estados financieros combinados; (c) la base para determinar qué entidades se incluyen en los estados financieros combinados; (d) la base para la preparación de los estados financieros combinados; y (e) la información a revelar sobre partes relacionadas requerida en la Sección 33 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*.

Sección 10 *Políticas, Estimaciones y Errores Contables*

Información a revelar sobre un cambio de política contable

10.13	Cuando una modificación a esta Norma tenga un efecto en el periodo corriente o en cualquier periodo anterior, o pueda tener un efecto en futuros periodos, una entidad revelará: (a) la naturaleza del cambio en la política contable; (b) el importe del ajuste para cada partida afectada de los estados financieros para el periodo corriente y para cada periodo anterior del que se presente información, en la medida en que sea practicable; (c) el importe del ajuste relativo a periodos anteriores a los presentados, en la medida en que sea practicable; y (d) una explicación en el caso de que la determinación de los importes a revelar de los apartados (b) o (c) anteriores no sea practicable. No es necesario repetir esta información a revelar en estados financieros de periodos posteriores.
10.14	Cuando un cambio voluntario en una política contable tenga un efecto en el periodo corriente o en cualquier periodo anterior, una entidad revelará: (a) la naturaleza del cambio en la política contable; (b) las razones por las que la aplicación de la nueva política contable suministra información más fiable y relevante; (c) en la medida en que sea practicable, el importe del ajuste para cada partida de los estados financieros afectada, mostrado por separado: (i) para el periodo corriente; (ii) para cada periodo anterior presentado; y (iii) para periodos anteriores a los presentados, de forma agregada. (d) una explicación en el caso de que sea impracticable la determinación de los importes a revelar en el apartado (c). No es necesario repetir esta información a revelar en estados financieros de periodos posteriores.

Información a revelar sobre un cambio en una estimación

10.18	Una entidad revelará la naturaleza de cualquier cambio en una estimación contable y el efecto del cambio sobre los activos, pasivos, ingresos y gastos para el periodo corriente. Si es practicable para la entidad estimar el efecto del cambio sobre uno o más periodos futuros, la entidad revelará estas estimaciones.

© IFRS Foundation

Información a revelar sobre errores de periodos anteriores

10.23	Una entidad revelará la siguiente información sobre errores en periodos anteriores: (a) la naturaleza del error del periodo anterior; (b) para cada periodo anterior presentado, en la medida en que sea practicable, el importe de la corrección para cada partida afectada de los estados financieros; (c) en la medida en que sea practicable, el importe de la corrección al principio del primer periodo anterior sobre el que se presente información; y (d) una explicación si no es practicable determinar los importes a revelar en los apartados (b) o (c). No es necesario repetir esta información a revelar en estados financieros de periodos posteriores.

Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos*

Información a revelar

11.39	La siguiente información a revelar hace referencia a la información a revelar para pasivos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados. Las entidades que solo tienen instrumentos financieros básicos (y, por lo tanto, no aplican la Sección 12 *Otros Temas Relacionados con los Instrumentos Financieros*) no tendrán ningún pasivo financiero medido al valor razonable con cambios en resultados y, por lo tanto, no necesitarán revelar esta información.

Información a revelar sobre las políticas contables de instrumentos financieros

11.40	De acuerdo con el párrafo 8.5, una entidad revelará, en el resumen de las políticas contables significativas, la base (o bases) de medición utilizadas para instrumentos financieros y otras políticas contables utilizadas para instrumentos financieros que sean relevantes para la comprensión de los estados financieros.

Estado de situación financiera – categorías de activos financieros y pasivos financieros

11.41	Una entidad revelará los importes en libros de cada una de las siguientes categorías de activos financieros y pasivos financieros en la fecha de presentación, en total, en el estado de situación financiera o en las notas: (a) activos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados (párrafo 11.14(c)(i) y párrafos 12.8 y 12.9); (b) activos financieros que son instrumentos de deuda medidos al costo amortizado [párrafo 11.14(a)]; (c) activos financieros que son instrumentos de patrimonio medidos al costo menos deterioro del valor (párrafo 11.14(c)(ii) y párrafos 12.8 y 12.9); (d) pasivos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados (párrafos 12.8 y 12.9); (e) pasivos financieros medidos al costo amortizado [párrafo 11.14(a)]; y (f) compromisos de préstamo medidos al costo menos deterioro del valor [párrafo 11.14(b)].
11.42	Una entidad revelará información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar la significatividad de los instrumentos financieros en su situación financiera y en su rendimiento. Por ejemplo, para las deudas a largo plazo, esta información normalmente incluiría los plazos y condiciones del instrumento de deuda (tal como la tasa de interés, vencimiento, plazos de reembolso y restricciones que el instrumento de deuda impone a la entidad).
11.43	Para todos activos financieros y pasivos financieros medidos al valor razonable, la entidad informará sobre la base utilizada para determinar el valor razonable, esto es, el precio de mercado cotizado en un mercado activo u otra técnica de valoración. Cuando se utilice una técnica de valoración, la entidad revelará los supuestos aplicados para determinar los valores razonables de cada clase de activos financieros o pasivos financieros. Por ejemplo, si fuera aplicable, una entidad revelará información sobre las hipótesis relacionadas con las tasas de pagos anticipados, las tasas de pérdidas estimadas en los créditos y las tasas de interés o de descuento.
11.44	Si una medida fiable del valor razonable deja de estar disponible, o no está disponible sin esfuerzo o costo desproporcionado cuando se proporciona esta exención para los instrumentos financieros que se requeriría en otro caso que se midiese a valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con esta Norma, la entidad revelará ese hecho, el importe en libros de los instrumentos financieros, y, si se ha usado la exención por esfuerzo o costo desproporcionado, las razones por las que una medición fiable del valor razonable involucraría un esfuerzo o costo desproporcionado.

© IFRS Foundation

Baja en cuentas

11.45	Si una entidad ha transferido activos financieros a una tercera parte en una transacción que no cumple las condiciones para la baja en cuentas (véanse los párrafos 11.33 a 11.35), la entidad revelará para cada clase de estos activos financieros: (a) la naturaleza de los activos; (b) la naturaleza de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad a los que la entidad continúe expuesta; y (c) El importe en libros de los activos o de cualesquiera pasivos asociados que la entidad continúe reconociendo.

Garantía

11.46	Cuando una entidad haya pignorado activos financieros como garantía por pasivos o pasivos contingentes, revelará lo siguiente: (a) el importe en libros de los activos financieros pignorados como garantía; y (b) Los plazos y condiciones relacionados con su pignoración.

Incumplimientos y otras infracciones de préstamos por pagar

11.47	Para los préstamos por pagar reconocidos en la fecha de presentación, en los que se haya producido una infracción de los plazos o un incumplimiento de pagos del principal, intereses, fondos de amortización o cláusulas de reembolso que no se hayan corregido en la fecha de presentación, la entidad revelará lo siguiente: (a) detalles de esa infracción o incumplimiento; (b) el importe en libros de los préstamos por pagar relacionados en la fecha de presentación; y (c) si la infracción o incumplimiento ha sido corregido o si se han renegociado las condiciones de los préstamos por pagar antes de la fecha de autorización para emisión de los estados financieros.

© IFRS Foundation

Partidas de ingresos, gastos, ganancias o pérdidas

11.48	Una entidad revelará las siguientes partidas de ingresos, gastos, ganancias o pérdidas: (a) ingresos, gastos, ganancias o pérdidas, incluidos los cambios al valor razonable reconocidos en: (i) activos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados; (ii) pasivos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados; (iii) activos financieros medidos al costo amortizado; y (iv) Pasivos financieros medidos al costo amortizado. (b) ingresos por intereses totales y los gastos por intereses totales (calculados utilizando el método del interés efectivo) por activos financieros y pasivos financieros que no se miden al valor razonable con cambios en resultados; y (c) el importe de las pérdidas por deterioro de valor para cada clase de activo financiero.

Sección 12 *Otros Temas relacionadas con Instrumentos Financieros*

Información a revelar

12.26	Una entidad que aplique esta sección revelará toda la información requerida en la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos* e incorporará a esa información los instrumentos financieros que queden dentro del alcance de esta sección, así como los que queden dentro del alcance de la Sección 11. Además, si la entidad utiliza contabilidad de coberturas, revelará la información adicional de los párrafos 12.27 a 12.29.
12.27	Una entidad revelará la siguiente información de forma separada para coberturas de cada uno de los cuatro tipos de riesgo descritos en el párrafo 12.17: (a) una descripción de la cobertura; (b) una descripción de los instrumentos financieros designados como instrumentos de cobertura y de sus valores razonables en la fecha sobre la que se informa; y (c) La naturaleza de los riesgos cubiertos, incluyendo una descripción de la partida cubierta.

continúa...

© IFRS Foundation

...continuación

12.28	Si una entidad utiliza la contabilidad de coberturas para una cobertura de riesgo de tasa de interés fijo o de precio de una materia prima cotizada que posea (párrafos 12.19 a 12.22), revelará lo siguiente: (a) el importe del cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura reconocido en el resultado; y (b) el importe del cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura reconocido en el resultado del periodo.
12.29	Si una entidad utiliza la contabilidad de coberturas para una cobertura de riesgo de tasa de interés variable, riesgo de tasa de cambio, riesgo de precio de materia prima cotizada en un compromiso en firme o transacción prevista altamente probable, o inversión neta en un negocio en el extranjero (párrafos 12.23 a 12.25), revelará lo siguiente: (a) los periodos en los que se espera que se produzcan los flujos de efectivo, cuándo se espera que afecten al resultado; (b) una descripción de las transacciones previstas para las que se haya utilizado anteriormente la contabilidad de coberturas, pero cuya ocurrencia ya no se espere; (c) el importe del cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura que se reconoció en otro resultado integral durante el periodo (párrafo 12.23); (d) el importe reclasificado a resultados para el periodo (párrafos 12.23 a 12.25); y (e) el importe de cualquier exceso del cambio acumulado en el valor razonable del instrumento de cobertura sobre el cambio acumulado en el valor razonable de los flujos de efectivo esperados que se reconoció en el resultado del periodo (párrafo 12.23).

Sección 13 *Inventarios*

Información a revelar

13.22	Una entidad revelará la siguiente información: (a) las políticas contables adoptadas para la medición de los inventarios, incluyendo la fórmula de medición de los costos que se haya utilizado; (b) el importe total en libros de los inventarios, y los importes parciales según la clasificación apropiada para la entidad; (c) el importe de los inventarios reconocido como gasto durante el periodo; (d) las pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en el resultado de acuerdo con la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*; y (e) El importe total en libros de los inventarios pignorados en garantía de pasivos.

Sección 14 *Inversiones en Asociadas*

Presentación de los estados financieros

14.11	Un inversor clasificará las inversiones en asociadas como activos no corrientes.

Información a revelar

14.12	Una entidad revelará la siguiente información: (a) su política contable para inversiones en asociadas; (b) el importe en libros de las inversiones en asociadas [véase el párrafo 4.2(j)]; y (c) El valor razonable de las inversiones en asociadas, contabilizadas utilizando el método de la participación, para las que existan precios de cotización públicos.
14.13	Para las inversiones en asociadas contabilizadas por el método del costo, un inversor revelará el importe de los dividendos y otras distribuciones reconocidas como ingresos.
14.14	Para inversiones en asociadas contabilizadas por el método de la participación, un inversor revelará por separado su participación en los resultados de estas asociadas y su participación en operaciones discontinuadas de estas asociadas.

continúa...

© IFRS Foundation

...continuación

14.15	Para las inversiones en asociadas contabilizadas por el modelo del valor razonable, un inversor revelará la información requerida por los párrafos 11.41 a 11.44. Si un inversor aplica la exención por esfuerzo o costo desproporcionado del párrafo 14.10 a cualquier asociada, revelará ese hecho, las razones por las que la medición del valor razonable involucraría un esfuerzo o costo desproporcionado y el importe en libros de las inversiones en asociadas contabilizadas según el modelo del costo.

Sección 15 *Inversiones en Negocios Conjuntos*

Información a revelar

15.19	Una entidad revelará la siguiente información: (a) la política contable que utiliza para reconocer sus participaciones en entidades controladas de forma conjunta; (b) el importe en libros de las inversiones en entidades controladas de forma conjunta [véase el párrafo 4.2(k)]; (c) el valor razonable de las inversiones en entidades controladas de forma conjunta, contabilizadas utilizando el método de la participación, para las que existan precios de cotización públicos; y (d) El importe agregado de sus compromisos relacionados con negocios conjuntos, incluyendo su participación en los compromisos de inversión de capital en los que se haya incurrido de forma conjunta con otros participantes, así como su participación en los compromisos de inversión de capital asumidos por los propios negocios conjuntos.
15.20	Para las entidades controladas de forma conjunta contabilizadas de acuerdo con el método de la participación, el inversor también revelará la información que requiere el párrafo 14.14 para las inversiones por el método de la participación.
15.21	Para las inversiones en entidades controladas de forma conjunta contabilizadas de acuerdo con el modelo del valor razonable, el inversor revelará la información requerida por los párrafos 11.41 a 11.44. Si un participante en un negocio conjunto aplica la exención del esfuerzo o costo desproporcionado del párrafo 15.15 a cualquiera de las entidades controladas de forma conjunta, revelará ese hecho, las razones por las que la medición del valor razonable involucraría un esfuerzo o costo desproporcionado y el importe en libros de las inversiones en entidades controladas de forma conjunta contabilizadas según el modelo del costo.

Sección 16 *Propiedades de Inversión*

Información a revelar

16.10	Una entidad revelará la siguiente información para todas las propiedades de inversión contabilizadas por el valor razonable con cambios en resultados (párrafo 16.7): (a) Los métodos e hipótesis significativos empleados en la determinación del valor razonable de las propiedades de inversión. (b) La medida en que el valor razonable de las propiedades de inversión (como han sido medidas o reveladas en los estados financieros) está basado en una tasación hecha por un tasador independiente, de reconocida cualificación profesional y con suficiente experiencia reciente en la zona y categoría de la propiedad de inversión objeto de valoración. Si no hubiera tenido lugar dicha forma de valoración, se revelará este hecho. (c) La existencia e importe de las restricciones a la realización de las propiedades de inversión, al cobro de los ingresos derivados de las mismas o de los recursos obtenidos por su disposición. (d) Las obligaciones contractuales para adquisición, construcción o desarrollo de propiedades de inversión, o por concepto de reparaciones, mantenimiento o mejoras de las mismas. (e) Una conciliación entre el importe en libros de las propiedades de inversión al inicio y al final del periodo, que muestre por separado lo siguiente: (i) adiciones, revelando por separado las procedentes de adquisiciones a través de combinaciones de negocios; (ii) ganancias o pérdidas netas procedentes de los ajustes al valor razonable. (iii) transferencias a y desde propiedades de inversión registradas al costo menos la depreciación y el deterioro de valor acumulados (véase el párrafo 16.8); (iv) transferencias de propiedades a inventarios, o de inventarios a propiedades, y hacia o desde propiedades ocupadas por el dueño; y (v) otros cambios. No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.

continúa...

© IFRS Foundation

...continuación

16.11	De acuerdo con la Sección 20 *Arrendamientos*, el dueño de propiedades de inversión proporcionará información a revelar del arrendador sobre arrendamientos en los que haya participado. Una entidad que mantenga propiedades de inversión en arrendamiento financiero u operativo, proporcionará la información a revelar del arrendatario para los arrendamientos financieros y la información a revelar del arrendador para los arrendamientos operativos en los que haya participado.

Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo*

Información a revelar

17.31	Una entidad revelará la siguiente información para cada clase de propiedades, planta y equipo determinada de acuerdo con el párrafo 4.11(a) y de forma separada las propiedades de inversión registradas al costo menos la depreciación y deterioro de valor acumulados: (a) las bases de medición utilizadas para determinar el importe en libros bruto; (b) los métodos de depreciación utilizados; (c) las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas; (d) el importe bruto en libros y la depreciación acumulada (agregada con pérdidas por deterioro del valor acumuladas), al principio y final del periodo sobre el que se informa; y (e) Una conciliación entre los importes en libros al principio y al final del periodo sobre el que se informa, que muestre por separado: (i) las adiciones; (ii) las disposiciones; (iii) las adquisiciones mediante combinaciones de negocios; (iv) los incrementos o disminuciones, resultantes de las revaluaciones, de acuerdo con los párrafos 17.15B a 17.15D, así como las pérdidas por deterioro del valor reconocidas, o revertidas en otro resultado integral, en función de lo establecido en la Sección 27; (v) transferencias a y desde propiedades de inversión registradas a valor razonable con cambios en resultados (véase el párrafo 16.8); (vi) las pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en el resultado de acuerdo con la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*; (vii) depreciación; y (viii) otros cambios. No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.

continúa...

© IFRS Foundation

...continuación

17.32	La entidad revelará también: (a) la existencia e importes en libros de las propiedades, planta y equipo a que la entidad tiene alguna restricción o que está pignorada como garantía de deudas; (b) el importe de los compromisos contractuales para la adquisición de propiedades, planta y equipo; y (c) si una entidad tiene propiedades de inversión cuyo valor razonable no puede medirse con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado revelará ese hecho y las razones por las que la medición del valor razonable involucraría un esfuerzo o costo desproporcionado para los elementos de propiedades de inversión.
17.33	Cuando los elementos de propiedades, planta y equipo se contabilicen por sus importes revaluados, se revelará la siguiente información: (a) la fecha efectiva de la revaluación; (b) si se han utilizado los servicios de un tasador independiente; (c) los métodos y suposiciones significativas aplicadas al estimar los valores razonables de las partidas; (d) para cada clase de propiedades, planta y equipo que se haya revaluado, el importe en libros al que se habría reconocido si se hubieran contabilizado según el modelo del costo; y (e) el superávit de revaluación, indicando los movimientos del periodo, así como cualquier restricción sobre la distribución de su saldo a los accionistas.

Sección 18 *Activos Intangibles distintos de la Plusvalía*

Información a revelar

18.27	Una entidad revelará, para cada clase de activos intangibles, lo siguiente: (a) las vidas útiles o las tasas de amortización utilizadas; (b) los métodos de amortización utilizados; (c) el importe en libros bruto y cualquier amortización acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor), tanto al principio como al final de cada periodo sobre el que se informa; (d) la partida o partidas, en el estado de resultado integral (y en el estado de resultados, si se presenta) en las que está incluida cualquier amortización de los activos intangibles; y (e) Una conciliación entre los importes en libros al principio y al final del periodo sobre el que se informa, que muestre por separado: (i) las adiciones; (ii) las disposiciones; (iii) las adquisiciones mediante combinaciones de negocios; (iv) la amortización; (v) las pérdidas por deterioro del valor; (vi) otros cambios. No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.
18.28	Una entidad revelará también: (a) una descripción, el importe en libros y el periodo de amortización restante de cualquier activo intangible individual que sea significativo para los estados financieros de la entidad; (b) para los activos intangibles adquiridos mediante una subvención del gobierno, y que hayan sido reconocidos inicialmente al valor razonable (véase el párrafo 18.12): (i) el valor razonable por el que se han reconocido inicialmente estos activos; y (ii) sus importes en libros. (c) la existencia e importes en libros de los activos intangibles a cuya titularidad la entidad tiene alguna restricción o que está pignorada como garantía de deudas; y (d) El importe de los compromisos contractuales para la adquisición de activos intangibles.

continúa...

© IFRS Foundation

...continuación

18.29	Una entidad revelará el importe agregado de los desembolsos en investigación y desarrollo reconocido como un gasto durante el periodo (es decir, el importe de los desembolsos incurridos internamente en investigación y desarrollo que no se ha capitalizado como parte del costo de otro activo que cumple los criterios de reconocimiento de esta Norma).

Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía*

Información a revelar para combinaciones de negocios durante el periodo sobre el que se informa

19.25	Para cada combinación de negocios durante el periodo, la adquirente revelará la siguiente información: (a) los nombres y descripciones de las entidades o negocios combinados; (b) la fecha de adquisición; (c) el porcentaje de instrumentos de patrimonio con derecho a voto adquiridos; (d) el costo de la combinación, y una descripción de los componentes de éste (tales como efectivo, instrumentos de patrimonio e instrumentos de deuda); (e) los importes reconocidos, en la fecha de adquisición, para cada clase de activos, pasivos y pasivos contingentes de la adquirida, incluyendo la plusvalía; (f) el importe de cualquier exceso reconocido en el resultado del periodo de acuerdo con el párrafo 19.24, y la partida del estado del resultado integral (y el estado de resultados, si se presenta) en la que esté reconocido dicho exceso; y (g) una descripción cualitativa de los factores que constituyen la plusvalía reconocida, tales como sinergias esperadas de las operaciones combinadas de la adquirida y la adquirente, activos intangibles u otras partidas no reconocidas de acuerdo con el párrafo 19.15.

Información a revelar para todas las combinaciones de negocios

19.26	La adquirente revelará información sobre las vidas útiles utilizadas para la plusvalía y una conciliación del importe en libros de la plusvalía al principio y al final del periodo, mostrando por separado: (a) los cambios que surgen de las nuevas combinaciones de negocios; (b) las pérdidas por deterioro del valor; (c) las disposiciones de negocios adquiridos previamente; y (d) otros cambios. No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.

Sección 20 *Arrendamientos*

Estados financieros de los arrendatarios – arrendamientos financieros

20.13	Un arrendatario revelará la siguiente información sobre los arrendamientos financieros: (a) para cada clase de activos, el importe neto en libros al final del periodo sobre el que se informa; (b) el total de pagos mínimos futuros del arrendamiento al final del periodo sobre el que se informa, para cada uno de los siguientes periodos: (i) hasta un año; (ii) entre uno y cinco años; y (iii) más de cinco años. (c) una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos incluyendo, por ejemplo, información sobre cuotas contingentes, opciones de renovación o adquisición y cláusulas de revisión, subarrendamientos y restricciones impuestas por los acuerdos de arrendamiento.
20.14	Además, los requerimientos de información a revelar sobre activos de acuerdo con la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo*, la Sección 18 *Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía*, la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos* y la Sección 34 *Actividades Especializadas* se aplicarán a los arrendatarios de activos arrendados bajo arrendamientos financieros.

© IFRS Foundation

Estados financieros de los arrendatarios – arrendamientos operativos

20.16	Un arrendatario revelará la siguiente información para los arrendamientos operativos: (a) el total de pagos futuros mínimos del arrendamiento, bajo contratos de arrendamiento operativo no cancelables para cada uno de los siguientes periodos: (i) hasta un año; (ii) entre uno y cinco años; y (iii) más de cinco años. (b) los pagos por arrendamiento reconocidos como un gasto; y (c) una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos incluyendo, por ejemplo, información sobre cuotas contingentes, opciones de renovación o adquisición y cláusulas de revisión, subarrendamientos y restricciones impuestas por los acuerdos de arrendamiento.

Estados financieros de los arrendadores—arrendamientos financieros

20.23	Un arrendador revelará la siguiente información para los arrendamientos financieros: (a) Una conciliación entre la inversión bruta en el arrendamiento al final del periodo sobre el que se informa y el valor presente de los pagos mínimos por cobrar en esa misma fecha. Además, el arrendador revelará, al final del periodo sobre el que se informa, la inversión bruta en el arrendamiento y el valor presente de los pagos mínimos por cobrar en esa misma fecha, para cada uno de los siguientes plazos: (i) hasta un año; (ii) entre uno y cinco años; y (iii) más de cinco años. (b) los ingresos financieros no ganados. (c) el importe de los valores residuales no garantizados acumulables a favor del arrendador. (d) la estimación de incobrables relativa a los pagos mínimos por el arrendamiento pendientes de cobro. (e) las cuotas contingentes reconocidas como ingresos en el periodo. (f) una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos del arrendador incluyendo, por ejemplo, información sobre cuotas contingentes, opciones de renovación o adquisición y cláusulas de escalación, subarrendamientos y restricciones impuestas por los acuerdos de arrendamiento.

© IFRS Foundation

Estados financieros de los arrendadores—arrendamientos operativos

20.30	Un arrendador revelará la siguiente información para los arrendamientos operativos: (a) Los pagos futuros mínimos del arrendamiento en arrendamientos operativos no cancelables, para cada uno de los siguientes periodos: (i) hasta un año; (ii) entre uno y cinco años; y (iii) más de cinco años. (b) las cuotas contingentes totales reconocidas como ingreso; y (c) Una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos del arrendador, incluyendo, por ejemplo, información sobre cuotas contingentes, opciones de renovación o adquisición y cláusulas de revisión, y restricciones impuestas por los acuerdos de arrendamiento.
20.31	Además, se aplicarán los requerimientos sobre información a revelar sobre activos de acuerdo con las Secciones 17, 18, 27 y 34 a los arrendadores por los activos suministrados en arrendamiento operativo.

Transacciones de venta con arrendamiento posterior

20.35	Los requerimientos de información a revelar para arrendatarios y arrendadores se aplicarán igualmente a las ventas con arrendamiento posterior. La descripción requerida sobre los acuerdos sobre arrendamientos significativos incluye la descripción de las disposiciones únicas o no habituales de los acuerdos o términos de las transacciones de venta con arrendamiento posterior.

Sección 21 *Provisiones y Contingencias*

Información a revelar sobre provisiones

21.14	Para cada tipo de provisión, una entidad revelará lo siguiente: (a) una conciliación que muestre: (i) el importe en libros al principio y al final del periodo; (ii) las adiciones realizadas durante el periodo, incluyendo los ajustes procedentes de los cambios en la medición del importe descontado; (iii) los importes cargados contra la provisión durante el periodo; y (iv) los importes no utilizados revertidos en el periodo. (b) una breve descripción de la naturaleza de la obligación y del importe y calendario esperados de cualquier pago resultante; (c) una indicación acerca de las incertidumbres relativas al importe o al calendario de las salidas de recursos; y (d) el importe de cualquier reembolso esperado, indicando el importe de los activos que hayan sido reconocidos por esos reembolsos esperados. No se requiere información comparativa para los periodos anteriores.

Información a revelar sobre pasivos contingentes

21.15	A menos que la posibilidad de una eventual salida de recursos para liquidarlo sea remota, una entidad revelará para cada clase de pasivo contingente, en la fecha de presentación, una breve descripción de la naturaleza del mismo y, cuando fuese practicable: (a) una estimación de sus efectos financieros, medidos de acuerdo con los párrafos 21.7 a 21.11; (b) una indicación de las incertidumbres relacionadas con el importe o el calendario de las salidas de recursos; y (c) la posibilidad de cualquier reembolso. Si resulta impracticable revelar una o más de estas informaciones, este hecho deberá indicarse.

© IFRS Foundation

Información a revelar sobre activos contingentes

21.16	Si es probable una entrada de beneficios económicos (con mayor probabilidad de que ocurra que de lo contrario) pero no prácticamente cierta, una entidad revelará una descripción de la naturaleza de los activos contingentes al final del periodo sobre el que se informa y, a menos que involucrase costos o esfuerzos desproporcionados, una estimación de su efecto financiero, medido utilizando los principios establecidos en los párrafos 21.7 a 21.11. Si esta estimación involucrara esfuerzo o costo desproporcionado, la entidad revelará ese hecho y las razones por las que la estimación del efecto financiero involucraría dicho esfuerzo o costo desproporcionado.

Información a revelar perjudicial

21.17	En casos extremadamente excepcionales, puede esperarse que la revelación de información, total o parcial, requerida por los párrafos 21.14 a 21.16 pueda esperarse que perjudique seriamente la posición de la entidad, en disputas con terceros sobre las situaciones que contemplan las provisiones, los pasivos contingentes o los activos contingentes. En estos casos, una entidad no necesita revelar la información, pero revelará la naturaleza genérica de la disputa, junto con el hecho de que la información no se ha revelado y las razones por las que han llevado a tomar tal decisión.

Sección 22 *Pasivos y Patrimonio*

Información a revelar

22.20	Si el valor razonable de los activos a distribuir, como se describe en los párrafos 22.18 y 22.18A no puede medirse con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado, la entidad revelará ese hecho y las razones por las que una medición del valor razonable fiable involucraría un esfuerzo o costo desproporcionado.

Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias*

Información general a revelar sobre los ingresos de actividades ordinarias

23.30	Una entidad revelará: (a) las políticas contables adoptadas para el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias, incluyendo los métodos utilizados para determinar el porcentaje de terminación de las transacciones involucradas en la prestación de servicios; y (b) el importe de cada categoría de ingresos de actividades ordinarias reconocida durante el periodo, que mostrará de forma separada como mínimo los ingresos de actividades ordinarias procedentes de: (i) venta de bienes; (ii) la prestación de servicios; (iii) intereses; (iv) regalías; (v) dividendos; (vi) comisiones; (vii) subvenciones del gobierno; y (viii) cualesquiera otros tipos de ingresos de actividades ordinarias significativos.

Información a revelar relacionada con los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos de construcción

23.31	Una entidad revelará la siguiente información: (a) el importe de los ingresos de actividades ordinarias del contrato reconocidos como tales en el periodo; (b) los métodos utilizados para determinar la porción de ingreso de actividades ordinarias del contrato reconocido como tal en el periodo; y (c) los métodos usados para determinar el grado de realización del contrato en proceso.
23.32	Una entidad presentará: (a) los importes brutos por cobrar a los clientes por contratos ejecutados, como un activo; y (b) los importes brutos por cobrar a los clientes por contratos ejecutados, como un pasivo.

© IFRS Foundation

Sección 24 *Subvenciones del Gobierno*

Información a revelar

24.6	Una entidad revelará la siguiente información: (a) la naturaleza y los importes de las subvenciones del gobierno reconocidas en los estados financieros; (b) las condiciones incumplidas y otras contingencias relacionadas con las subvenciones del gobierno que no se hayan reconocido en resultados; y (c) Una indicación de otras modalidades de ayudas gubernamentales de las que se haya beneficiado directamente la entidad.
24.7	A efectos de la información a revelar requerida en el párrafo 24.6(c), ayuda gubernamental es la acción diseñada por el gobierno con el propósito de suministrar beneficios económicos específicos a una entidad o un conjunto de entidades que cumplen las condiciones bajo criterios especificados. Son ejemplos los servicios de asistencia técnica o comercial gratuitos, la prestación de garantías y los préstamos a tasas de interés bajas o sin interés.

Sección 25 *Costos por Préstamos*

Información a revelar

25.3	El párrafo 5.5(b) requiere que se revelen los costos financieros. El párrafo 11.48(b) requiere que se revele el gasto total por intereses (utilizando el método del interés efectivo) de los pasivos financieros que no están al valor razonable en resultados. Esta sección no requiere ninguna otra información adicional a revelar.

Sección 26 *Pagos basados en Acciones*

Información a revelar

26.18	Una entidad revelará la siguiente información sobre la naturaleza y el alcance de los acuerdos con pagos basados en acciones que hayan existido durante el periodo: (a) Una descripción de cada tipo de acuerdo con pagos basados en acciones que haya existido a lo largo del periodo, incluyendo los plazos y condiciones generales de cada acuerdo, tales como requerimientos para la consolidación (irrevocabilidad) de la concesión, el plazo máximo de las opciones concedidas y el método de liquidación (por ejemplo, en efectivo o patrimonio). Una entidad con tipos de acuerdos con pago basados en acciones esencialmente similares puede agregar esta información. (b) El número y la media ponderada de los precios de ejercicio de las opciones sobre acciones, para cada uno de los siguientes grupos de opciones: (i) existentes al comienzo del periodo; (ii) concedidas durante el periodo; (iii) anuladas durante el periodo; (iv) ejercitadas durante el periodo; (v) expiradas durante el periodo; (vi) existentes al final del periodo; y (vii) Ejercitables al final del periodo.
26.19	Para los acuerdos con pagos basados en acciones que se liquiden con instrumentos de patrimonio, la entidad revelará información acerca de cómo ha medido el valor razonable de los bienes o servicios recibidos o el valor de los instrumentos de patrimonio concedidos. Si se ha utilizado una metodología de valoración, la entidad revelará el método y el motivo por el que lo eligió.
26.20	Para los acuerdos con pagos basados en acciones que se liquiden en efectivo, la entidad revelará información sobre la forma en que se midió el pasivo.
26.21	Para los acuerdos con pagos basados en acciones que se modificaron a lo largo del periodo, la entidad revelará una explicación de esas modificaciones.
26.22	Si la entidad participa en un plan de grupo de pagos basados en acciones, y mide los gastos relativos a los pagos basados en acciones sobre la base de una distribución razonable del gasto reconocido del grupo, revelará ese hecho y la base de la distribución (véase el párrafo 26.16).

continúa...

© IFRS Foundation

...continuación

26.23	Una entidad revelará la siguiente información acerca del efecto que las transacciones con pagos basados en acciones tienen sobre el resultado de la entidad durante el periodo, así como sobre su situación financiera: (a) el gasto total reconocido en los resultados del periodo; y (b) El importe total en libros al final del periodo para los pasivos que surgen de transacciones con pagos basados en acciones.

Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*

Información a revelar

27.32	Una entidad revelará, para cada clase de activos indicada en el párrafo 27.33, la siguiente información: (a) el importe de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en resultados durante el periodo y la partida o partidas del estado del resultado integral (y del estado de resultados, si se presenta) en las que esas pérdidas por deterioro del valor estén incluidas; y (b) el importe de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor reconocidas en resultados durante el periodo y la partida o partidas del estado del resultado integral (y del estado de resultados, si se presenta) en que tales pérdidas por deterioro del valor revirtieron.
27.33	Una entidad revelará la información requerida en el párrafo 27.32 para cada una de las siguientes clases de activos: (a) inventarios; (b) propiedades, plantas y equipos (incluidas las propiedades de inversión contabilizadas mediante el método del costo); (c) plusvalía; (d) activos intangibles diferentes de la plusvalía; (e) inversiones en asociadas; y (f) Inversiones en negocios conjuntos.

TABLA DE PRESENTACIÓN Y REQUERIMIENTOS DE INFORMACIÓN A REVELAR

Sección 28 *Beneficios a los Empleados*

Información a revelar sobre los beneficios a los empleados a corto plazo

28.39	Esta sección no requiere información a revelar específica sobre beneficios a los empleados a corto plazo.

Información a revelar sobre los planes de aportaciones definidas

28.40	Una entidad revelará el importe reconocido en resultados como un gasto por los planes de aportaciones definidas. Si la entidad trata a un plan multi-patronal de beneficios definidos como un plan de aportaciones definidas porque no dispone de información suficiente para utilizar la contabilidad de los planes de beneficios definidos (véase el párrafo 28.11), revelará el hecho de que es un plan de beneficios definidos y la razón por la que se contabiliza como un plan de aportaciones definidas, junto con cualquier información disponible sobre el superávit o el déficit del plan y las implicaciones, si las hubiere, para la entidad.

© IFRS Foundation

Información a revelar sobre los planes de beneficios definidos

28.41	Una entidad revelará la siguiente información sobre los planes de beneficios definidos (excepto para cualesquiera planes multi-patronales de beneficios definidos que se contabilicen como planes de aportaciones definidas de acuerdo con el párrafo 28.11, para los que se aplica en su lugar la información a revelar del párrafo 28.40). Si una entidad tiene más de un plan de beneficios definidos, estas informaciones pueden ser reveladas sobre el conjunto de los planes, sobre cada plan por separado o agrupadas de la manera que se considere más útil: (a) una descripción general del tipo de plan incluyendo la política de financiación. (b) la política contable de la entidad para reconocer las ganancias y pérdidas actuariales (en resultados o como una partida de otro resultado integral) y el importe de las pérdidas y ganancias actuariales reconocidas durante el periodo; (c) si la entidad utiliza cualquier simplificación del párrafo 28.19 para medir la obligación por beneficios definidos, revelará ese hecho y las razones por las que usar el método de la unidad de crédito proyectada para medir su obligación y el costo bajo un plan de beneficios definidos involucraría un esfuerzo o costo desproporcionado; (d) la fecha de la valoración actuarial integral más reciente y, si no se hizo en la fecha sobre la que se informa, una descripción de los ajustes que se hicieron para medir la obligación por beneficios definidos en la fecha sobre la que se informa; (e) una conciliación de los saldos de apertura y cierre de la obligación por beneficios definidos que muestre por separado los beneficios pagados y todos los demás cambios; (f) Una conciliación de los saldos de apertura y cierre del valor razonable de los activos del plan y de los saldos de apertura y cierre de cualquier derecho de reembolso reconocido como un activo, que muestre por separado, si procede: (i) aportaciones; (ii) beneficios pagados; y (iii) otros cambios en los activos del plan.

continúa...

...continuación

	(g) el costo total relativo a planes de beneficios definidos del periodo, revelando de forma separada los importes: (i) reconocidos en resultados como un gasto; e (ii) incluidos en el costo como un activo. (h) para cada una de las principales clases de activos del plan, las cuales incluirán, pero no se limitarán a, los instrumentos de patrimonio, los instrumentos de deuda, los inmuebles y todos otros activos, el porcentaje o importe que cada clase principal representa en el valor razonable de los activos totales del plan en la fecha sobre la que se informa; (i) Los importes incluidos en el valor razonable de los activos del plan para: (i) cada clase de los instrumentos de patrimonio propio de la entidad; y (ii) cualquier inmueble ocupado u otros activos utilizados por la entidad. (j) el rendimiento real de los activos del plan; y (k) Los supuestos actuariales principales utilizados, incluyendo, cuando sea aplicable: (i) las tasas de descuento; (ii) las tasas de rendimiento esperadas de cualesquiera activos del plan para los periodos presentados en los estados financieros; (iii) las tasas esperadas de incrementos salariales; (iv) las tasas de tendencia de los costos de asistencia médica; y (v) cualquier otra suposición actuarial significativa utilizada. Las conciliaciones a que se refieren los apartados (e) y (f) no deben presentarse para los periodos anteriores. Una subsidiaria que reconozca y mida el gasto de beneficios a los empleados sobre la base de una distribución razonable del gasto reconocido del grupo (véase el párrafo 28.38) describirá, en sus estados financieros separados, su política para realizar la distribución, y revelará la información prevista en (a) a (k) para el plan como un conjunto.

Información a revelar sobre otros beneficios a largo plazo

28.42	Para cada categoría de otros beneficios a largo plazo que una entidad proporcione a sus empleados, la entidad revelará la naturaleza de los beneficios, el importe de su obligación y el nivel de financiación en la fecha en la que se informa.

© IFRS Foundation

Información a revelar sobre los beneficios por terminación

28.43	Para cada categoría de otros beneficios a largo plazo que una entidad proporcione a sus empleados, la entidad revelará la naturaleza de los beneficios, el importe de su obligación y el nivel de financiación en la fecha en la que se informa.
28.44	Cuando exista incertidumbre acerca del número de empleados que aceptarán una oferta de beneficios por terminación, existirá un pasivo contingente. La Sección 21 *Provisiones y Contingencias* requiere que la entidad revele información sobre sus pasivos contingentes, a menos que la posibilidad de salida de efectivo en la liquidación sea remota.

Sección 29 *Impuesto a las Ganancias*

Separación entre partidas corrientes y no corrientes

29.36	Cuando una entidad presente activos corrientes o no corrientes y pasivos corrientes o no corrientes, como clasificaciones separadas en su estado de situación financiera no clasificará ningún activo (pasivo) por impuestos diferidos como activo (o pasivo) corriente.

Compensación

29.37	Una entidad compensará los activos por impuestos corrientes y los pasivos por impuestos corrientes, o los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos, si y solo si tiene el derecho, exigible legalmente, de compensar los importes y puede demostrar sin esfuerzo o costo desproporcionado que tenga planes de liquidarlos en términos netos o de realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente.

Información a revelar

29.38	Una entidad revelará información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar la naturaleza y el efecto financiero de las consecuencias de los impuestos corrientes y diferidos de transacciones y otros eventos reconocidos.

continúa...

TABLA DE PRESENTACIÓN Y REQUERIMIENTOS DE INFORMACIÓN A REVELAR

...continuación

29.39	Una entidad deberá revelar separadamente los principales componentes del gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias. Estos componentes del gasto (ingreso) por impuestos pueden incluir: (a) el gasto (ingreso) por impuesto a las ganancias corriente; (b) cualesquiera ajustes de los impuestos corrientes del periodo presente o de los anteriores; (c) el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con el nacimiento y reversión de diferencias temporarias; (d) el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con cambios en las tasas fiscales o con la aparición de nuevos impuestos; (e) el importe de los beneficios de carácter fiscal, procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en periodos anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos; (f) los ajustes al gasto (ingreso) por impuestos diferidos que surjan de un cambio en el estatus fiscal de la entidad o sus accionistas; (g) el impuesto diferido surgido de la baja, o la reversión de bajas anteriores, de saldos de activos por impuestos diferidos, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 29.31; y (h) el importe del gasto (ingreso) por el impuesto relacionado con los cambios en las políticas y los errores contables, que se ha incluido en la determinación del resultado del periodo, de acuerdo con la Sección 10 *Políticas, Estimaciones y Errores Contables* porque no ha podido ser contabilizado de forma retroactiva.

continúa...

© IFRS Foundation

...continuación

29.40	Una entidad revelará la siguiente información de forma separada: (a) Los impuestos corrientes y diferidos agregados relacionados con partidas reconocidas como partidas de otro resultado integral. (b) El importe total de los impuestos, corrientes y diferidos, relacionados con las partidas cargadas o acreditadas directamente a patrimonio. (c) Una explicación de cualquier diferencia significativa entre el gasto (ingreso) por impuestos y la ganancia contable multiplicada por la tasa impositiva aplicable. Por ejemplo, estas diferencias pueden surgir de transacciones tales como ingresos de actividades ordinarias que están exentas de impuestos o gastos que no son deducibles para la determinación de la ganancia fiscal (pérdida fiscal). (d) Una explicación de los cambios en la tasa o tasas impositivas aplicables, en comparación con las del periodo sobre el que se informa anterior. (e) Para cada tipo de diferencia temporaria y para cada tipo de pérdidas y créditos fiscales no utilizados: (i) el importe de los activos por impuestos diferidos y pasivos por impuestos diferidos al final del periodo sobre el que se informa; y (ii) un análisis de los cambios en los activos por impuestos diferidos y pasivos por impuestos diferidos durante el periodo. (f) el importe (y fecha de validez, si la tuvieran), de las diferencias temporarias deducibles, pérdidas o créditos fiscales no utilizados para los cuales no se hayan reconocido activos por impuestos diferidos en el estado de situación financiera; (g) en las circunstancias descritas en el párrafo 29.33, una explicación de la naturaleza de las consecuencias potenciales que podrían producirse en el impuesto a las ganancias por el pago de dividendos a sus accionistas.
29.41	Si una entidad no compensa activos y pasivos por impuestos de acuerdo con el párrafo 29.37 porque no puede demostrar sin esfuerzo o costo desproporcionado que tiene previsto liquidarlos sobre una base neta o realizarlos de forma simultánea, la entidad revelará los importes que no han sido compensados y las razones por las que la aplicación del requerimiento involucraría esfuerzo o costo desproporcionado.

Sección 30 *Conversión de moneda extranjera*

Información a revelar

30.24	En los párrafos 30.26 y 30.27, las referencias a la "moneda funcional" se aplicarán, en el caso de un grupo, a la moneda funcional de la controladora.
30.25	Una entidad revelará la siguiente información: (a) El importe de las diferencias de cambio reconocidas en los resultados durante el periodo, con excepción de las procedentes de los instrumentos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados, de acuerdo con la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos* y la Sección 12 *Otros Temas relacionadas con Instrumentos Financieros*; y (b) El importe de las diferencias de cambio que surjan durante el periodo y que se clasifiquen en un componente separado del patrimonio al final del periodo.
30.26	Una entidad revelará la moneda en la cual se presentan los estados financieros. Cuando la moneda de presentación sea diferente de la moneda funcional, una entidad señalará este hecho y revelará la moneda funcional y la razón de utilizar una moneda de presentación diferente.
30.27	Cuando se produzca un cambio en la moneda funcional de la entidad que informa o de algún negocio en el extranjero significativo, la entidad revelará este hecho, así como la razón de dicho cambio en la moneda funcional.

Sección 31 *Hiperinflación*

Información a revelar

31.15	Una entidad a la que sea aplicable esta sección revelará lo siguiente: (a) el hecho de que los estados financieros y otros datos del periodo anterior han sido reexpresados para reflejar los cambios en el poder adquisitivo general de la moneda funcional; (b) la identificación y el nivel del índice general de precios, en la fecha sobre la que se informa y las variaciones durante el periodo corriente y el anterior; y (c) El importe de la ganancia o pérdida en las partidas monetarias.

© IFRS Foundation

Sección 32 *Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa*

Fecha de autorización para la publicación

32.9	Una entidad revelará la fecha en que los estados financieros han sido autorizados para su publicación y quién ha concedido esa autorización. Si los propietarios de la entidad u otros tienen poder para modificar los estados financieros tras la publicación, la entidad revelará ese hecho.

Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste

32.10	Una entidad revelará la siguiente información para cada categoría de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste: (a) la naturaleza del hecho; y (b) una estimación de sus efectos financieros, o un pronunciamiento de que no se puede realizar esta estimación.

continúa...

...continuación

32.11	Los siguientes son ejemplos de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste, si bien por lo general darían lugar a revelar información; la información a revelar reflejará información conocida después del final del periodo sobre el que se informa pero antes de que se autorice la publicación de los estados financieros: (a) una combinación de negocios importante o la disposición de una subsidiaria importante; (b) el anuncio de un plan para discontinuar definitivamente una operación; (c) las compras de activos muy importantes, las disposiciones o planes para la disposición de activos, o la expropiación de activos importantes por parte del gobierno; (d) la destrucción por incendio de una planta de producción importante; (e) el anuncio, o el comienzo de la ejecución, de una reestructuración importante; (f) las emisiones o recompras de la deuda o los instrumentos de patrimonio de una entidad; (g) los cambios anormalmente grandes en los precios de los activos o en las tasas de cambio de la moneda extranjera; (h) cambios en las tasas impositivas o en las leyes fiscales, aprobadas o anunciadas, que tengan un efecto significativo en los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos; (i) la asunción de compromisos o pasivos contingentes significativos, por ejemplo, al emitir garantías significativas; y (j) el inicio de litigios importantes, surgidos exclusivamente como consecuencia de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa.

Sección 33 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*

Información a revelar sobre las relaciones controladora-subsidiaria

33.5	Deberán revelarse las relaciones entre una controladora y sus subsidiarias con independencia de que haya habido transacciones entre dichas partes relacionadas. Una entidad revelará el nombre de su controladora y, si fuera diferente, el de la parte controladora última del grupo. Si ni la controladora de la entidad ni la parte controladora última del grupo elaboran estados financieros disponibles para uso público, se revelará también el nombre de la controladora próxima más importante que ejerce como tal (si la hay).

© IFRS Foundation

Información a revelar sobre las remuneraciones del personal clave de la gerencia

33.7	Una entidad revelará el total de las remuneraciones del personal clave de la gerencia.

Información a revelar sobre las transacciones entre partes relacionadas

33.8	Una transacción entre partes relacionadas es una transferencia de recursos, servicios u obligaciones entre una entidad que informa y una parte relacionada, con independencia de que se cargue o no un precio. Ejemplos habituales de transacciones entre partes relacionadas en las PYMES incluyen, sin ser una lista exhaustiva, las siguientes: (a) transacciones entre una entidad y su(s) propietario(s) principal(es); (b) transacciones entre una entidad y otra cuando ambas están bajo el control común de una sola entidad o persona; y (c) Transacciones en las que una entidad o persona que controla la entidad que informa lleva a cabo gastos directamente, que de otra forma se hubieran realizado por la entidad que informa.
33.9	Si una entidad realiza transacciones entre partes relacionadas, revelará la naturaleza de la relación con cada parte relacionada, así como la información sobre las transacciones, los saldos pendientes y los compromisos que sean necesarios para la comprensión de los efectos potenciales que la relación tiene en los estados financieros. Estos requerimientos de información a revelar son adicionales a los contenidos en el párrafo 33.7, para revelar las remuneraciones del personal clave de la gerencia. Como mínimo, tal información a revelar incluirá: (a) el importe de las transacciones; (b) El importe de los saldos pendientes y: (i) sus plazos y condiciones, incluyendo si están garantizados y la naturaleza de la contraprestación a proporcionar en la liquidación; y (ii) detalles de cualquier garantía otorgada o recibida. (c) provisiones por cuentas por cobrar incobrables relacionadas con el importe de los saldos pendientes; y (d) el gasto reconocido durante el periodo con respecto a las deudas incobrables y de dudoso cobro, procedentes de partes relacionadas. Estas transacciones pueden incluir las compras, ventas o transferencias de bienes o servicios; arrendamientos; garantías; y liquidaciones que haga la entidad en nombre de la parte relacionada, o viceversa.

continúa...

TABLA DE PRESENTACIÓN Y REQUERIMIENTOS DE INFORMACIÓN A REVELAR

...continuación

33.10	Una entidad revelará la información requerida por el párrafo 33.9 de forma separada para cada una de las siguientes categorías: (a) entidades con control, control conjunto o influencia significativa sobre la entidad; (b) entidades sobre las que la entidad ejerza control, control conjunto o influencia significativa; (c) personal clave de la gerencia de la entidad o de su controladora (en total); y (d) otras partes relacionadas.
33.11	Una entidad estará exenta de los requerimientos de información a revelar del párrafo 33.9 con relación a lo siguiente: (a) un estado (un gobierno nacional, regional o local) que ejerza control, control conjunto o influencia significativa sobre la entidad que informa; y (b) otra entidad que sea una parte relacionada, porque el mismo estado ejerce control, control conjunto o influencia significativa sobre la entidad que informa y sobre la otra entidad. Sin embargo, la entidad debe revelar, en todo caso, las relaciones controladora-subsidiaria, tal como requiere el párrafo 33.5.
33.12	Los siguientes son ejemplos de transacciones que deberán revelarse si son con una parte relacionada: (a) compras o ventas de bienes (terminados o no); (b) compras o ventas de inmuebles y otros activos; (c) prestación o recepción de servicios; (d) arrendamientos; (e) transferencias de investigación y desarrollo; (f) transferencias en función de acuerdos sobre licencias; (g) transferencias realizadas en función de acuerdos de financiación (incluyendo préstamos y aportaciones de patrimonio en efectivo o en especie); (h) otorgamiento de garantías colaterales y avales; (i) liquidación de pasivos en nombre de la entidad, o por la entidad en nombre de un tercero; y (j) Participación de una controladora o de una subsidiaria en un plan de beneficios definidos que comparta riesgos entre las entidades del grupo.

continúa...

© IFRS Foundation

...continuación

33.13	Una entidad no señalará que las transacciones entre partes relacionadas fueron realizadas en términos equivalentes a los que prevalecen en transacciones realizadas en condiciones de independencia mutua, a menos que estas condiciones puedan ser justificadas o comprobadas.
33.14	Una entidad puede revelar las partidas de naturaleza similar de forma agregada, excepto cuando la revelación de información separada sea necesaria para una comprensión de los efectos de las transacciones entre partes relacionadas en los estados financieros de la entidad.

Sección 34 *Actividades Especializadas*

Información a revelar sobre agricultura—modelo del valor razonable

34.7	Una entidad revelará lo siguiente con respecto a sus activos biológicos medidos al valor razonable: (a) Una descripción de cada clase de activos biológicos. (b) Los métodos y las hipótesis significativas aplicadas en la determinación del valor razonable de cada clase de productos agrícolas, en el punto de cosecha o recolección, y de cada clase de activos biológicos. (c) Una conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el comienzo y el final del periodo corriente. La conciliación incluirá: (i) la ganancia o pérdida surgida de cambios en el valor razonable menos los costos de venta; (ii) los incrementos procedentes de compras; (iii) las disminuciones procedentes de la cosecha; (iv) los incrementos que procedan de combinaciones de negocios; (v) las diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de los estados financieros a una moneda de presentación diferente, así como las que se derivan de la conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa; y (vi) otros cambios. No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.

Información a revelar sobre agricultura—modelo del costo

34.10	Una entidad revelará lo siguiente con respecto a los activos biológicos medidos utilizando el modelo del costo: (a) una descripción de cada clase de activos biológicos; (b) una explicación de por qué el valor razonable no se puede medir con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado; (c) el método de depreciación utilizado; (d) las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas; y (e) El importe en libros bruto y la depreciación acumulada (a la que se agregarán las pérdidas por deterioro del valor acumuladas), al principio y al final del periodo.

Exploración y evaluación de recursos minerales

34.11C	Se evaluará el deterioro del valor de los activos para exploración y evaluación cuando los hechos y circunstancias sugieran que el importe en libros de un activo para exploración y evaluación puede superar a su importe recuperable. Una entidad medirá, presentará y revelará las pérdidas por deterioro de valor resultantes de acuerdo con la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*, excepto por lo previsto en el párrafo 34.11F.

Acuerdos de concesión de servicios—ingresos de actividades ordinarias de operación

34.16	El operador de un acuerdo de concesión de servicios reconocerá, medirá y revelará los ingresos de actividades ordinarias por los servicios que preste de acuerdo con la Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias*.

© IFRS Foundation

Sección 35 *Transición a la* NIIF para las PYMES

Alcance de esta sección

35.2	Una entidad que haya aplicado la *NIIF para las PYMES* en un periodo sobre el que se informa anterior, pero cuyos estados financieros anuales anteriores más recientes no contenían una declaración explícita y sin reservas de cumplimento con la *NIIF para las PYMES*, deberá aplicar esta sección o la *NIIF para las PYMES* de forma retroactiva de acuerdo con la Sección 10 *Políticas, Estimaciones y Errores Contables*, como si la entidad nunca hubiera dejado de aplicar la *NIIF para las PYMES*. Cuando esta entidad decide no aplicar esta sección, todavía se le requiere que aplique los requerimientos de información a revelar del párrafo 35.12A, además de los requerimientos de información a revelar de la Sección 10.

Procedimientos para preparar los estados financieros en la fecha de transición

35.11	Cuando sea impracticable para una entidad realizar uno o varios de los ajustes requeridos por el párrafo 35.7 en la fecha de transición, la entidad aplicará los párrafos 35.7 a 35.10 para dichos ajustes en el primer periodo para el que resulte practicable hacerlo, e identificará qué importes de los estados financieros no han sido reexpresados Si es impracticable para una entidad proporcionar alguna de la información a revelar requerida por esta Norma, incluyendo la de periodos comparativos, debe revelarse la omisión.

Explicación de la transición a la *NIIF para las PYMES*

35.12	Una entidad explicará cómo ha afectado la transición desde el marco de información financiera anterior a esta Norma a su situación financiera, al rendimiento financiero y a los flujos de efectivo presentados con anterioridad.
35.12A	Una entidad que haya aplicado la *NIIF para las PYMES* en un periodo anterior, tal como se describe en el párrafo 35.2, revelará: (a) la razón por la que dejó de aplicar la *NIIF para las PYMES*; (b) la razón por la que reanuda la aplicación de la *NIIF para las PYMES*; y (c) si ha aplicado esta sección o ha aplicado la *NIIF para las PYMES* retroactivamente de acuerdo con la Sección 10.

Conciliaciones

35.13	Para cumplir con el párrafo 35.12, los primeros estados financieros preparados conforme a esta Norma de una entidad incluirán: (a) una descripción de la naturaleza de cada cambio en la política contable; (b) Conciliaciones de su patrimonio, determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior, con su patrimonio determinado de acuerdo con esta Norma, para cada una de las siguientes fechas: (i) la fecha de transición a esta Norma; y (ii) el final del último periodo presentado en los estados financieros anuales más recientes de la entidad determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior. (c) una conciliación del resultado, determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior, para el último periodo incluido en los estados financieros anuales más recientes de la entidad, con su resultado determinado de acuerdo con esta Norma para ese mismo periodo.
35.14	Si una entidad tuviese conocimiento de errores contenidos en la información elaborada conforme al marco de información financiera anterior, las conciliaciones requeridas por el párrafo 35.13(b) y (c) distinguirán, en la medida en que resulte practicable, las correcciones de esos errores de los cambios en las políticas contables.
35.15	Si una entidad no presentó estados financieros en periodos anteriores, revelará este hecho en sus primeros estados financieros conforme a esta Norma.

Fecha de vigencia y transición

A1	Se permite la aplicación anticipada de *Modificaciones de 2015 a la NIIF para las PYMES*. Si una entidad aplicase *Modificaciones de 2015 a la NIIF para las PYMES* en un período que comience con anterioridad, revelará este hecho.
A3	La entidad identificará qué importes en los estados financieros no han sido reexpresados como resultado de la aplicación del párrafo A2.

© IFRS Foundation

IFRS®

NIIF®

IAS®

International Financial Reporting Standards®

IFRIC®

IFRS Foundation®

SIC®

IFRS®

IASB®

Para información sobre los países en los que sus Marcas Registradas están en vigor o han sido registradas, contactar con la Fundación IFRS.

Norma NIIF para las PYMES 2015 (volumen impreso)

Esta es la única edición oficial impresa actualizada de la *Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (Norma NIIF para las PYMES)*, que incorpora las *Modificaciones a la Norma NIIF para las PYMES de 2015* (vigente para periodos anuales sobre los que se informa que comiencen a partir del 1 de enero de 2017, con su aplicación anticipada permitida).

La *Norma NIIF para las PYMES* incluye simplificaciones que reflejan las necesidades de los usuarios de los estados financieros de las PYMES y consideraciones sobre costos y beneficios. En comparación con las Normas NIIF completas es menos compleja en varios aspectos:

- se han omitido los temas que no afectan a las PYMES.
- se han simplificado muchos de los principios para el reconocimiento y la medición de los activos, pasivos, ingresos, y gastos de las Normas NIIF completas.
- se requiere un número significativamente inferior de información a revelar.
- se ha escrito la *Norma NIIF para las PYMES* en un lenguaje claro, fácilmente traducible; y
- para reducir cargas adicionales a las PYMES, no se espera hacer revisiones con una frecuencia mayor de una vez cada tres años.

Va dirigida a entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas, en los términos definidos por la *Norma NIIF para las PYMES*.

Esta edición se presenta en dos volúmenes, la Parte A (los requerimientos) que contiene la *Norma NIIF para las PYMES* y la Tabla de Fuentes, y la Parte B que contiene los documentos complementarios, tales como Fundamentos de las Conclusiones y Estados Financieros Ilustrativos.

Manténgase actualizado

Visite *www.ifrs.org* para obtener información sobre otros productos y servicios incluyendo subscripciones en línea, material educativo y traducciones de las Normas NIIF.

Fundación IFRS
La Fundación IFRS promueve la adopción de las Normas NIIF y es el organismo supervisor del IASB
30 Cannon Street | London EC4M 6XH | United Kingdom
Teléfono: +44 (0)20 7246 6410 | Fax: +44 (0)20 7246 6411
Correo electrónico: info@ifrs.org | Web: www.ifrs.org

Departamento de Publicaciones
Teléfono: +44 (0)20 7332 2730 | Fax: +44 (0)20 7332 2749
Correo electrónico: publications@ifrs.org

SET ISBN 978-1-911040-19-4
9 781911 040194
PART B ISBN 978-1-911040-21-7