

Mayo de 2015

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

Modificaciones de 2015 a la NIIF® para las PYMES

IASB®

 IFRS®
for SMEs

**Modificaciones de 2015 a los
Fundamentos de las Conclusiones de la
Norma Internacional de Información
Financiera para las Pequeñas y Medianas
Entidades (NIIF para las PYMES)**

This Basis for Conclusions accompanies *2015 Amendments to the International Financial Reporting Standard (IFRS for SMEs)* (issued May 2015; see separate booklet) 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 © 2015 IFRS Foundation®

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 that accompanies *2015 Amendments to the International Financial Reporting Standards (IFRS for SMEs)* 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’, ‘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 IFRS Foundation 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 las *Modificaciones de 2015 a la Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)* (emitida en mayo de 2015, véase el folleto separado) y se emitió 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 © 2015 IFRS Foundation®

Reservados todos los derechos. Ninguna parte de esta publicación puede ser traducida, reimpressa, 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. Para consultar las cuestiones relativas a los 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 que acompañan a las *Modificaciones de 2015 a la Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)* 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", "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 en la Fundación IFRS 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.

CONTENIDOS

	<i>a partir de la página</i>
INTRODUCCIÓN	4
ANTECEDENTES	4
REVISIÓN INTEGRAL INICIAL (MODIFICACIONES DE 2015)	5
Antecedentes de la revisión integral inicial	5
Razones para llevar a cabo la revisión inicial	5
Petición de Información (Pdl)	5
Proyecto de Norma (PN de 2013)	6
Recomendaciones GIPYMES	6
Cambios en las propuestas del PN de 2013	7
Principales cuestiones identificadas en la revisión integral inicial	10
Alcance de la <i>NIIF para las PYMES</i>	10
NIIF nuevas y revisadas	11
Opciones de política contable	19
Contabilidad del impuesto a las ganancias	22
Exploración y evaluación de recursos minerales	23
PyR del GIPYMES	24
Las modificaciones a la <i>NIIF para las PYMES</i> como consecuencia de la revisión integral inicial	26
Cambios significativos en la <i>NIIF para las PYMES</i>	26
Otros cambios en la <i>NIIF para las PYMES</i>	27
Aclaraciones menores a los requerimientos existentes en la <i>NIIF para las PYMES</i>	32
Transición y fecha de vigencia	35
Disposiciones de transición	35
Fecha de vigencia de las modificaciones	36
Aplicación anticipada	37
El plan del IASB para revisiones futuras de la <i>NIIF para las PYMES</i>	37
Análisis de los efectos probables de las modificaciones	37
Cambios que podrían tener un efecto significativo	38
Otros cambios basados en razones de costo-beneficio	39
Cambios que se espera que tengan un efecto limitado	40
OPINIÓN EN CONTRARIO	42

Modificaciones de 2015 a los Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF para las PYMES

Se renumera el párrafo FC1 como párrafo FC1C y se añaden los párrafos FC1A y FC1B y sus encabezamientos relacionados. Se modifican los párrafos FC82 y FC165. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

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 Consejo sopesó de diferente forma los distintos factores.

FC1B 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). Estas modificaciones se analizan en los párrafos FC166 a FC272.

Antecedentes

~~FC1~~FC1C En su informe de transición de diciembre de 2000 al recién formado Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (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”.

...

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) ...

(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 los tres años 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).

...

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*. ~~Por consiguiente, el Consejo decidió:~~

- (a) ~~Realizar una revisión minuciosa de la experiencia de las PYMES al aplicar la *NIIF para las PYMES* cuando un espectro amplio de entidades haya publicado estados financieros que cumplan con la Norma durante dos años y, sobre la base de esta revisión, proponer modificaciones para abordar las cuestiones de implementación. En ese momento, el Consejo también considerará las nuevas NIIF y modificaciones que hayan sido adoptadas desde que se emitió la *NIIF para las PYMES*.~~
- (b) ~~Tras la revisión de implementación inicial, proponer modificaciones a la *NIIF para las PYMES* publicando un proyecto de norma recopilatorio cada tres años aproximadamente.~~

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*.

Se añaden los párrafos FC166 a FC272 y sus encabezamientos correspondientes.

Revisión integral inicial (Modificaciones de 2015)

Antecedentes de la revisión integral inicial

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 NIIF. 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 NIIF 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 *Impuesto a las Ganancias*, 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 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 NIIF 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 *Beneficios a los Empleados*, 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 *Impuesto a las Ganancias*. 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;
 - (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 *Propiedades, Planta y Equipo* 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 Pdl 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*.
- 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 Pdl 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.

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 NIIF 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 NIIF 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 de entre quienes respondieron pensaban que la *NIIF para las PYMES* debería actuar como una NIIF 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, idealmente sin ningún desfase temporal, con las simplificaciones de las NIIF completas restringidas a los requerimientos de información a revelar.
- (b) Otros de entre quienes respondieron destacaron que el principal propósito de la *NIIF para las PYMES* es ser una NIIF 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 NIIF nuevas y revisadas antes de introducir esos requerimientos para las PYMES.

Los principios del IASB que tratan de las NIIF 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 NIIF nuevas y revisadas durante esta revisión integral y revisiones futuras de la *NIIF para las PYMES*. El IASB desarrolló los siguientes principios:

- (a) Cada NIIF 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 NIIF 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 NIIF nuevas y revisadas. Sin embargo, la *NIIF para las PYMES* solo sería actualizada por razón de dichos cambios en la próxima revisión periódica, 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 NIIF nuevas y revisadas complejas solo después de que se haya evaluado la experiencia de implementación de esa NIIF. Sin embargo, esta evaluación se realizará en la revisión periódica que siga a la emisión de NIIF 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 NIIF nuevas y revisadas no deberían considerarse hasta que hayan sido emitidas. Esto es así porque, hasta que se emite una NIIF 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 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 NIIF 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 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 NIIF individuales nuevas y revisadas durante la revisión actual

FC197 El IASB consideró la forma de tratar las NIIF 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 NIIF 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 NIIF estable, independiente y única por sobre la de maximizar el alineamiento con las NIIF completas.

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

FC198 El IASB consideró la forma de abordar las cinco NIIF 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) *Combinaciones de Negocios*, 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 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) *Combinaciones de Negocios*] 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 NIIF 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 NIIF 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 NIIF nuevas y revisadas en el PN de 2013. Sobre la base de una evaluación individual de cada NIIF nueva y revisada, el IASB decidió que deben incorporarse los cambios principales de las siguientes NIIF 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 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*:
 - (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 NIIF 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 NIIF 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 NIIF 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 CINIIF 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. 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* hace los requerimientos más fáciles de comprender.

NIIF 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 NIIF 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 NIIF nuevas y revisadas que considerar. Sobre esta base, el IASB destacó que haría solo dos cambios como consecuencia de NIIF 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 *Transacciones entre 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 NIIF. 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 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 *Conceptos y Principios Fundamentales*. 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.

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 sobre reconocimiento y medición de la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* 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 NIIF 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 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).
- 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 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales* 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 *Pequeñas y Medianas Entidades* (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.
- 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 NIIF 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;
- (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

NIIF nuevas y revisadas

FC237 El IASB realizó doce cambios/aclaraciones relativamente menores sobre la base de las NIIF 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 reemplazada 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 una 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.
- (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 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 *Distribuciones, a los Propietarios, de Activos Distintos al Efectivo*. 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.

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 Pdl 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 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 esperaba 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 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 (véase el párrafo 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 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 Pdl.
- (b) Entre las revisiones integrales, el IASB con información procedente del GIPYMES, decidiría si existe una necesidad de una revisión intermedia para considerar cualquier NIIF 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 NIIF 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 NIIF 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 proveedores 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 NIIF 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).

- (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 NIIF 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.

Opinión en contrario

Opinión en contrario de la Sra. Tokar

- DO1 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 privará 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.
- DO2 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.

Fundación IFRS

La Fundación IFRS promueve la adopción de las 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