

Fundamentos de las Conclusiones y  
Estados Financieros Ilustrativos

# NIIF<sup>®</sup> para las PYMES

Norma de Contabilidad

Tercera Edición | Febrero 2025



Fundamentos de las Conclusiones  
y  
Estados Financieros Ilustrativos

Norma de Contabilidad  
*NIIF para las PYMES®*  
Tercera Edición

This Basis for Conclusions and these Illustrative Financial Statements accompany the *IFRS for SMEs* Accounting Standard (issued February 2025; see separate booklet) and are issued by the International Accounting Standards Board (IASB).

**Disclaimer:** To the extent permitted by applicable law, the IASB and the IFRS Foundation (Foundation) expressly disclaim all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise to any person in respect of any claims or losses of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.

Information contained in this publication does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

**© 2025 IFRS Foundation**

ISBN for this part: 978-1-915712-29-5

ISBN for complete publication (two parts): 978-1-915712-27-1

Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at [permissions@ifrs.org](mailto:permissions@ifrs.org).

Any other use, such as—but not limited to—reporting software, investment analysis, data services and product development is not permitted without written consent.

Copies of IASB publications may be ordered from the Foundation by emailing [customerservices@ifrs.org](mailto:customerservices@ifrs.org) or by visiting our shop at <https://shop.ifrs.org>.



The IFRS Foundation has trade marks registered around the world including 'FSA°', the 'Hexagon Device' logo°, 'IAS°', 'IASB°', 'IFRIC°', 'IFRS°', the 'IFRS°' logo, 'IFRS for SMEs°', 'ISSB°', 'International Accounting Standards°', 'International Financial Reporting Standards°', 'International Financial Reporting Standards Foundation°', 'IFRS Foundation°', 'NIIF°', 'SASB°', 'SIC°', 'SICS°', and 'Sustainable Industry Classification System°'. Further details of the IFRS Foundation's trade marks are available from the IFRS Foundation on request.

The 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 in the Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD.

Estos Fundamentos de las Conclusiones y estos Estados Financieros Ilustrativos acompañan a la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES (emitida en febrero de 2025; véase el documento por separado) y se publican por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

**Descargo de responsabilidad:** En la medida en que lo permita la legislación aplicable, el Consejo y la Fundación IFRS (Fundación), expresamente declinan toda responsabilidad, como quiera que surja de esta publicación o cualquier traducción de ella, tanto si es de carácter contractual, civil o de otra forma, con cualquier persona con respecto a toda reclamación o pérdida de cualquier naturaleza incluyendo pérdidas directas, indirectas, imprevistas o resultantes, daños punitivos o multa civil, penalizaciones o costos.

La información contenida en esta publicación no constituye asesoría y no debe sustituir los servicios de un profesional adecuadamente cualificado.

Copyright © 2025 Fundación IFRS

ISBN para esta parte: 978-1-915712-32-5

ISBN para la publicación completa (dos partes): 978-1-915712-30-1

Los derechos de reproducción y uso están estrictamente limitados. Para más información, póngase en contacto con la Fundación en [permissions@ifrs.org](mailto:permissions@ifrs.org).

Cualquier otro uso, como—pero no limitado a—software para informar, análisis de inversiones, servicios de datos y desarrollo de productos no está permitido sin consentimiento por escrito.

Pueden ordenarse copias de las publicaciones del IASB en la Fundación enviando un correo electrónico a [customerservices@ifrs.org](mailto:customerservices@ifrs.org) o visitando nuestra tienda en <https://shop.ifrs.org>.

La traducción al español de los Fundamentos de las Conclusiones y Estados Financieros Ilustrados de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES ha sido aprobada por el Comité de Revisión nombrado por la Fundación IFRS. Los derechos de autor de la traducción al español son de la Fundación IFRS.



La Fundación tiene registradas marcas comerciales en todo el mundo incluyendo: FSA®, el logo® en forma de "Hexágono", 'IAS®', 'IASB®', 'IFRIC®', 'IFRS®', the 'IFRS®' logo, 'IFRS for SMEs®', 'ISSB®', 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', 'International Financial Reporting Standards Foundation®', 'IFRS Foundation®', 'NIIF®', 'SASB®', 'SIC®', 'SICS®', y 'Sustainable Industry Classification System®'. Más detalles de las marcas registradas de la Fundación IFRS están disponibles en la Fundación IFRS bajo petición.

La Fundación 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 compañía internacional (Número de compañía: FC023235) con su sede principal en Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD.

NORMA DE CONTABILIDAD NIIF PARA LAS PYMES

ÍNDICE

*desde la página*

**NORMA DE CONTABILIDAD NIIF PARA LAS PYMES —  
FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES — ESTADOS  
FINANCIEROS ILUSTRATIVOS**

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES SOBRE LA NORMA DE CONTABILIDAD NIIF PARA LAS PYMES	6
ESTADOS FINANCIEROS ILUSTRATIVOS PARA LA NORMA DE CONTABILIDAD NIIF PARA LAS PYMES	104

## ÍNDICE

*desde el párrafo*

### **FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES SOBRE LA NORMA DE CONTABILIDAD NIIF PARA LAS PYMES**

<b>INTRODUCCIÓN</b>	<b>FC1</b>
<b>ANTECEDENTES</b>	<b>FC2</b>
<b>Inicio del proyecto</b>	<b>FC2</b>
<i>¿Por qué normas globales de información financiera para las PYMES?</i>	<b>FC25</b>
<i>Objetivo de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES</i>	<b>FCZ15</b>
<b>DESARROLLO DE LA NORMA DE CONTABILIDAD NIIF PARA LAS PYMES</b>	<b>FC22</b>
<i>Investigación inicial</i>	<b>FC22</b>
<i>Primera edición de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES</i>	<b>FC32</b>
<i>Primera revisión integral y segunda edición de la Norma</i>	<b>FC35</b>
<i>Segunda revisión integral y tercera edición de la Norma</i>	<b>FC40</b>
<b>DESARROLLO DE LA NORMA DE CONTABILIDAD NIIF PARA LAS PYMES POR SECCIONES</b>	<b>FC59</b>
<i>Sección 1 Pequeñas y medianas entidades</i>	<b>FC1.1</b>
<i>Sección 2 Conceptos y Principios Fundamentales</i>	<b>FC2.1</b>
<i>Sección 3 Presentación de Estados Financieros</i>	<b>FC3.1</b>
<i>Sección 4 Estado de Situación Financiera</i>	<b>FC4.1</b>
<i>Sección 5 Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados y Sección 6 Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Ingresos y Ganancias Acumuladas</i>	<b>FC5.1</b>
<i>Sección 7 Estado de Flujos de Efectivo</i>	<b>FC7.1</b>
<i>Sección 8 Notas a los Estados Financieros</i>	<b>BC8.1</b>
<i>Sección 9 Estados Financieros Consolidados y Separados</i>	<b>FC9.1</b>
<i>Sección 10 Políticas Contables, Estimaciones y Errores</i>	<b>FC10.1</b>
<i>Sección 11 Instrumentos Financieros</i>	<b>FC11.1</b>
<i>Sección 12 Medición del Valor Razonable</i>	<b>FC12.1</b>
<i>Sección 13 Inventarios</i>	<b>FC13.1</b>
<i>Sección 14 Inversiones en Asociadas</i>	<b>FC14.1</b>
<i>Sección 15 Acuerdos Conjuntos</i>	<b>FC15.1</b>
<i>Sección 16 Propiedades de Inversión</i>	<b>FC16.1</b>
<i>Sección 17 Propiedades, Planta y Equipo</i>	<b>FC17.1</b>
<i>Sección 18 Activos Intangibles distintos de la Plusvalía</i>	<b>FC18.1</b>
<i>Sección 19 Combinaciones de Negocios y Plusvalía</i>	<b>FC19.1</b>
<i>Sección 20 Arrendamientos</i>	<b>FC20.1</b>
<i>Sección 21 Provisiones y Contingencias</i>	<b>FC21.1</b>
<i>Sección 22 Pasivos y Patrimonio</i>	<b>FC22.1</b>

*continúa...*

## NORMA DE CONTABILIDAD NIIF PARA LAS PYMES

...continuación

<b>Sección 23 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes</b>	FC23.1
<b>Sección 24 Subvenciones del Gobierno</b>	FC24.1
<b>Sección 25 Costos por Préstamos</b>	FC25.1
<b>Sección 26 Pagos basados en Acciones</b>	FC26.1
<b>Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos</b>	FC27.1
<b>Sección 28 Beneficios a los Empleados</b>	FC28.1
<b>Sección 29 Impuesto a las Ganancias</b>	FC29.1
<b>Sección 30 Conversión de Moneda Extranjera</b>	FC30.1
<b>Sección 31 Hiperinflación</b>	FC31.1
<b>Sección 32 Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa</b>	FC32.1
<b>Sección 33 Información a Revelar sobre Partes Relacionadas</b>	FC33.1
<b>Sección 34 Actividades Especializadas</b>	FC34.1
<b>Sección 35 Transición a la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES</b>	FC35.1
<b>FECHA DE VIGENCIA Y TRANSICIÓN</b>	FC60
Fecha de vigencia de la tercera edición de la Norma de Contabilidad <i>NIIF para las PYMES</i>	FC60
Transición a la tercera edición de la Norma de Contabilidad <i>NIIF para las PYMES</i>	FC64
<b>TEMAS TRATADOS EN LA NORMA DE CONTABILIDAD <i>NIIF PARA LAS PYMES</i> QUE NO ESTÁN CUBIERTOS EN LAS NORMAS NIIF DE CONTABILIDAD COMPLETAS</b>	FCZ72
TEMAS TRATADOS EN LAS NORMAS NIIF DE CONTABILIDAD COMPLETAS QUE SE OMITEN EN LA NORMA DE CONTABILIDAD <i>NIIF PARA LAS PYMES</i>	FC73
<b>MANTENIMIENTO DE LA NORMA CONTABLE <i>NIIF PARA LAS PYMES</i></b>	FC75
<b>OPINIONES EN CONTRARIO</b>	OC1
<b>APÉNDICES</b>	
A Tablas que muestran el historial de la Norma de Contabilidad <i>NIIF para las PYMES</i> y el tratamiento de las modificaciones a las Normas NIIF de Contabilidad completas	A1
B Modificaciones a los fundamentos de las conclusiones sobre el <i>Marco Conceptual para la Información Financiera</i> , NIIF 19 <i>Subsidiarias sin Obligación Pública de Rendir Cuentas: Información a Revelar y Documento de Práctica de las NIIF N° 2 Realización de Juicios sobre Materialidad o Importancia Relativa</i>	A2

## **Fundamentos de las Conclusiones de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES**

Estos *Fundamentos de las Conclusiones* acompañan, pero no forman parte de la *Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES*.

Resumen las consideraciones del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) en el desarrollo de la tercera edición, y ediciones anteriores, de la *Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES* (*Norma*). Cada uno de los miembros individuales del IASB<sup>®</sup> dio mayor peso a algunos factores que a otros.

La tercera edición de la *Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES* sustituye a la edición anterior de la *Norma*.

El IASB publicó la primera edición de la *Norma* en 2009, acompañada de los *Fundamentos de las Conclusiones*, en los que se resumían sus consideraciones al elaborar dicha edición.

En 2015, el IASB completó su primera revisión integral de la *Norma* y publicó una segunda edición que incorporaba las Modificaciones a la NIIF para las PYMES de 2015. Los *Fundamentos de las Conclusiones* de la primera edición de la *Norma* se actualizaron para reflejar las consideraciones del IASB al desarrollar estas modificaciones.

En 2023, el IASB emitió Reforma Fiscal Internacional—Reglas del Modelo del Segundo Pilar — Modificaciones a la Norma NIIF para las PYMES. Los *Fundamentos de las Conclusiones* de la segunda edición de la *Norma* se actualizaron para reflejar las consideraciones del IASB al desarrollar estas modificaciones.

Para mayor comodidad, el IASB ha incluido en estos *Fundamentos de las Conclusiones* material de los *Fundamentos de las Conclusiones* de la segunda edición de la *Norma* que trata asuntos relevantes para el desarrollo de la tercera edición. Los párrafos que el IASB no reconsideró en su segunda revisión integral de la *Norma* se indican con números precedidos por FCZ. En esos párrafos, se han actualizado las referencias cruzadas y se han realizado los cambios editoriales menores necesarios.

Las opiniones en contrario de los miembros del IASB se recogen al final de estos *Fundamentos de las Conclusiones*.

El IASB publicó un Documento de Comentarios y Análisis de Efectos en la que describía los posibles costos y beneficios de las modificaciones introducidas en la *Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES* en su segunda revisión integral de la *Norma*. En los *Fundamentos de las Conclusiones* de la segunda edición de la *Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES* se incluyó un análisis de efectos en el que se describían los posibles costos y beneficios de las modificaciones introducidas en la *Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES* en la primera revisión integral de la *Norma*.

## **Introducción**

- 
- FC1 El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) publicó la tercera edición de la *Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES* (*Norma*) en 2025 para sustituir a la edición anterior de la *Norma*. El objetivo principal al desarrollar la *Norma* era proporcionar un conjunto independiente y simplificado de principios contables para las entidades sin obligación pública de rendir cuentas. Estas entidades suelen tener transacciones menos complejas que las de las entidades con obligación pública de rendir cuentas, así como recursos limitados para aplicar las Normas NIIF<sup>®</sup> de Contabilidad en su totalidad. Las

entidades sin obligación pública de rendir cuentas también operan en circunstancias en las que la comparabilidad con sus homólogas que cotizan en bolsa no es una consideración importante.

## Antecedentes

---

### Inicio del proyecto

- FC2 En 2001, el IASB comenzó a trabajar en un proyecto para desarrollar normas de contabilidad adecuadas para las pequeñas y medianas entidades (Pymes). El IASB estableció un grupo de trabajo de expertos para que prestara asesoramiento sobre cuestiones que afectaban a las Pymes y sobre posibles soluciones a esas cuestiones.
- FCZ3 En reuniones públicas celebradas durante el segundo semestre de 2003 y principios de 2004, el IASB elaboró algunas opiniones preliminares y provisionales sobre el enfoque básico que seguiría en la elaboración de normas de contabilidad para las Pymes. Puso a prueba ese enfoque aplicándolo a varias Normas NIIF de Contabilidad.
- FC4 En 2005, los fideicomisarios de la Fundación IASC (ahora Fundación IFRS) formalizaron su apoyo al proyecto reafirmando los objetivos de la Fundación y del IASB establecidos en los *Estatutos de la Fundación*.<sup>1</sup> Los Fideicomisarios añadieron un objetivo según el cual, al desarrollar las Normas NIIF de Contabilidad, el IASB debería tener en cuenta, según proceda, las necesidades especiales de las Pymes y las economías emergentes. Del mismo modo, el Consejo Consultivo de las NIIF ha animado constantemente al IASB a continuar con el proyecto.

### ¿Por qué normas globales de información financiera para las Pymes?

- FCZ5 Las normas globales de información financiera, aplicadas de manera congruente, mejoran la comparabilidad de la información financiera. Las diferencias contables pueden dificultar las comparaciones que realizan los inversores, los prestamistas y otras partes interesadas. Al dar lugar a la presentación de información financiera comparable y de alta calidad, las normas globales de información financiera mejoran la eficiencia de la asignación y la fijación de precios del capital. Esto beneficia no solo a quienes proporcionan deuda o capital de patrimonio, sino también a las entidades que buscan capital, ya que reduce sus costos de cumplimiento y elimina las incertidumbres que afectan a su costo de capital. Las normas globales también mejoran la congruencia en la calidad de la auditoría y facilitan la educación y la formación.

---

<sup>1</sup> Esta referencia a los Estatutos de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) se refiere a los *Estatutos de la Fundación IASC*, que fueron aprobados en su forma original por los miembros del IASC en mayo de 2000. En 2005, los Fideicomisarios de la Fundación IASC completaron su primera revisión de los *Estatutos de la Fundación IASC*. En 2010, la Fundación IASC cambió su nombre por el de Fundación IFRS.

- FCZ6 Los beneficios de las normas globales de información financiera no se limitan a las entidades cuyos valores se negocian en mercados de capitales públicos. En opinión del IASB, las PYMES —y quienes utilizan sus estados financieros— pueden beneficiarse de un conjunto común de normas de contabilidad. Los estados financieros de las PYMES que son comparables de un país a otro son necesarios por las siguientes razones:
- (a) las instituciones financieras conceden préstamos transfronterizos y operan a nivel multinacional. En la mayoría de las jurisdicciones, más de la mitad de todas las PYMES, incluidas las muy pequeñas, tienen préstamos bancarios. Los banqueros se basan en los estados financieros para tomar decisiones sobre préstamos y establecer los plazos y las tasas de interés.
  - (b) los proveedores desean evaluar la solidez financiera de los compradores de otros países antes de venderles bienes o servicios a crédito.
  - (c) las agencias de calificación crediticia tratan de desarrollar calificaciones uniformes a nivel internacional. De manera similar, los bancos y otras instituciones que operan a nivel internacional suelen desarrollar calificaciones de manera similar a las agencias de calificación crediticia. La información financiera presentada es crucial para el proceso de calificación.
  - (d) muchas PYMES tienen proveedores en el extranjero y utilizan los estados financieros de estos para evaluar, de forma prospectiva, una relación comercial viable a largo plazo.
  - (e) las firmas de capital de riesgo proporcionan financiación a las PYMES a través de las fronteras.
  - (f) muchas PYMES tienen inversores externos que no participan en la gestión diaria de la entidad. Las normas globales de contabilidad para estados financieros con propósito general, así como la comparabilidad que resulta de su aplicación, son especialmente importantes cuando esos inversores externos se encuentran en una jurisdicción diferente a la de la entidad y cuando tienen intereses en otras PYMES.
- FCZ7 Al decidir desarrollar una norma de información financiera para las PYMES, el IASB tuvo en cuenta las siguientes cuestiones:
- (a) ¿deberían ser desarrolladas por otros las normas de información financiera para las PYMES (véase el párrafo FCZ8)?
  - (b) ¿apoyan los organismos nacionales emisores de normas la elaboración de una norma de este tipo por parte del IASB (véase el párrafo FC9)?
  - (c) ¿es la elaboración de una norma de este tipo congruente con la misión del IASB (véanse los párrafos FC10 y FC11)?
  - (d) las Normas NIIF de Contabilidad existentes establecen algunas diferenciaciones para las PYMES (véanse los párrafos FCZ12 a FCZ14).

**¿Deberían ser desarrolladas por otros las normas de información financiera para las PYMES?**

FCZ8 El IASB consideró si fuera mejor que otras entidades elaboraran las normas de información financiera para las PYMES, ya fuera a nivel mundial, país por país o quizás a nivel regional, mientras que el IASB centraba sus esfuerzos principalmente en las normas para las entidades que participan en los mercados de capitales públicos. Sin embargo, el IASB señaló que su misión, tal y como se establece en la Constitución de la Fundación IASC (véase el párrafo FC4), no se limita a las normas para las entidades que participan en los mercados de capitales públicos. Centrarse únicamente en esas entidades probablemente daría lugar a normas o prácticas para otras entidades (que representan más del 99% de todas las entidades en prácticamente todas las jurisdicciones) que podrían no satisfacer las necesidades de los usuarios externos de los estados financieros, no ser congruentes con el *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros*<sup>2</sup> del IASB o con las normas, carecer de comparabilidad entre países o dentro de un mismo país, y podrían no permitir una transición fácil a las Normas NIIF de Contabilidad completas para las entidades que deseen entrar en los mercados de capitales públicos. Por estas razones, el IASB decidió emprender el proyecto.

**¿Apoyan los organismos nacionales emisores de normas la elaboración de una norma para las PYMES por parte del IASB?**

FC9 Durante la elaboración de la primera edición de la Norma, los comentarios recibidos de los organismos nacionales emisores de normas contables indicaban que apoyaban la elaboración por parte del IASB de una norma global de información financiera para las PYMES.

**¿Es congruente con la misión del IASB desarrollar una norma para las PYMES?**

FC10 El desarrollo de una norma para las PYMES es congruente con la misión del IASB. El objetivo principal del IASB, tal y como se establece en la Constitución de la Fundación IFRS, es:

desarrollar, en interés público, normas de alta calidad, comprensibles, exigibles y aceptadas a nivel mundial... para la información financiera con propósito general basada en principios claramente articulados... con el fin de proporcionar información de alta calidad, transparente y comparable en los estados financieros... que sea útil para los inversores y otros participantes en los mercados de capitales mundiales en la toma de decisiones económicas.

FC11 Las circunstancias de las PYMES pueden diferir de las de las entidades más grandes y con obligación pública de rendir cuentas en varios aspectos, entre ellos:

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

2 El *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros* del IASC fue adoptado por el IASB en 2001 y estaba vigente cuando el IASB elaboró la primera edición de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES. En 2010, el IASB sustituyó este documento por el *Marco Conceptual para la Información Financiera*, que revisó en 2018.

- (b) las formas en que esos usuarios utilizan los estados financieros;
- (c) la profundidad y amplitud de los conocimientos contables de que dispone la entidad; y
- (d) la capacidad de las PYMES para soportar los costos de seguir las mismas normas que las entidades más grandes y con obligación pública de rendir cuentas.

**Las Normas NIIF de Contabilidad existentes incluyen algunas diferencias para las entidades no públicas**

- FCZ12 Las Normas NIIF de Contabilidad incluyen varias diferencias para las entidades cuyos valores no cotizan en bolsa. Por ejemplo:
- (a) la NIIF 8 *Segmentos de Operación* requiere que solo las entidades cuyos instrumentos de deuda o de capital se negocian o están registrados para su negociación en un mercado público revelen información por segmentos.
  - (b) la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados* exime a algunas entidades controladoras de preparar estados financieros consolidados si (i) la propia controladora es una subsidiaria de una controladora NIIF y (ii) sus instrumentos de deuda o de patrimonio no se negocian en un mercado público. Exenciones similares están en la NIC 28 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*.
  - (c) la NIC 33 *Ganancias por Acción* requiere que las entidades cuyas acciones ordinarias o acciones ordinarias potenciales se negocien en una bolsa de valores presenten datos sobre la ganancia por acción.
- FCZ13 Los usuarios de los estados financieros de las PYMES pueden tener menos interés en cierta información contenida en los estados financieros con propósito general preparados de conformidad con las normas NIIF de Contabilidad completas que los usuarios de los estados financieros de entidades cuyos valores se registran para su negociación en mercados de valores públicos o que de otro modo tienen la obligación pública de rendir cuentas. Por ejemplo, los usuarios de los estados financieros de las PYMES pueden tener mayor interés en los flujos de efectivo a corto plazo, la liquidez, la solidez del balance y la cobertura de intereses, así como en las tendencias históricas de las pérdidas y ganancias y la cobertura de intereses que en la información destinada a ayudar a realizar previsiones sobre los flujos de efectivo, el resultado del periodo y el valor a largo plazo de una entidad. Sin embargo, los usuarios de los estados financieros de las PYMES pueden necesitar cierta información que no se presenta habitualmente en los estados financieros de las entidades cotizadas. Por ejemplo, como alternativa a los mercados de capitales públicos, las PYMES suelen obtener capital de sus accionistas, directores y proveedores, y los accionistas y directores suelen pignorar activos personales para que las PYMES puedan obtener financiación bancaria.

## NORMA DE CONTABILIDAD NIIF PARA LAS PYMES

FCZ14 A juicio del IASB, la naturaleza y el grado de las diferencias entre las normas NIIF de contabilidad completas y la norma de contabilidad *NIIF para las PYMES* deben determinarse sobre la base de las necesidades de los usuarios y del análisis costo-beneficio. En la práctica, los beneficios de aplicar normas de contabilidad difieren entre las entidades que presentan información financiera, dependiendo principalmente de la naturaleza, el número y las necesidades de información de los usuarios de sus estados financieros. Los costos relacionados no pueden diferir significativamente. Por lo tanto, en consonancia con el *Marco para la Preparación y Presentación de Estados Financieros*, el IASB concluyó que la relación costo-beneficio debe evaluarse en relación con las necesidades de información de los usuarios de los estados financieros de una entidad.

### **Objetivo de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES***

FCZ15 La Norma está dirigida a entidades sin obligación pública de rendir cuentas, que publican estados financieros con propósito general para usuarios externos. Los principales grupos de usuarios externos incluyen:

- (a) bancos que otorgan préstamos a las PYMES;
- (b) proveedores que venden a las PYMES y utilizan los estados financieros de las PYMES para tomar decisiones sobre crédito y precios;
- (c) agencias de calificación crediticia y otros que utilizan los estados financieros de las PYMES para calificar a las PYMES;
- (d) los clientes de las PYMES que utilizan los estados financieros de las PYMES para decidir si hacen negocios con ellas; y
- (e) los accionistas de las PYMES que no son también gestores de sus PYMES.

### **Porqué la determinación de la ganancia imponible y la determinación de la ganancia distribuible no son objetivos específicos de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES***

FCZ16 Las Normas NIIF de Contabilidad están diseñadas para aplicarse a los estados financieros con propósito general y a otra información financiera de todas las entidades con fines de lucro. Los estados financieros con propósito general están dirigidos a satisfacer las necesidades comunes de información de una amplia gama de usuarios, por ejemplo, accionistas, acreedores, empleados y el público en general. Los estados financieros con propósito general tienen por objeto satisfacer las necesidades de los usuarios que no están en condiciones de exigir informes adaptados a sus necesidades particulares de información. Los estados financieros con propósito general proporcionan información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de una entidad.

- FCZ17 La determinación de la ganancia imponible requiere estados financieros con fines especiales, diseñados para cumplir con las leyes y regulaciones tributarias de una jurisdicción en particular. De manera similar, la ganancia distribuible de una entidad está definida por las leyes y regulaciones del país u otra jurisdicción en la que está domiciliada.
- FCZ18 Las autoridades tributarias también son a menudo usuarios externos importantes de los estados financieros de las PYMES. Casi invariablemente, las autoridades fiscales tienen la facultad de exigir cualquier información que necesiten para cumplir con sus obligaciones legales de liquidación y recaudación de impuestos. Las autoridades fiscales suelen considerar los estados financieros como el punto de partida para determinar la ganancia imponible, y algunas tienen políticas para minimizar los ajustes a la ganancia o pérdida contable con el fin de determinar la ganancia imponible. No obstante, unas normas contables globales para las PYMES no pueden abordar la información fiscal en jurisdicciones individuales. Sin embargo, el resultado del periodo determinado de conformidad con la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* puede servir como punto de partida para determinar las ganancias imponibles en una jurisdicción determinada mediante una conciliación que se puede elaborar fácilmente a nivel nacional.
- FCZ19 Se puede elaborar una conciliación similar para ajustar el resultado del periodo, medido por la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*, a las ganancias distribuibles según las leyes o regulaciones nacionales.
- Porqué no es el objetivo de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* proporcionar información a los propietarios-gerentes para ayudarles a tomar decisiones de gestión**
- FCZ20 Los propietarios-gerentes utilizan los estados financieros de las PYMES para muchos fines. Sin embargo, no es el objetivo de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* proporcionar información a los propietarios-gerentes para ayudarles a tomar decisiones de gestión. Los gerentes pueden obtener toda la información que necesitan para dirigir su negocio. (Lo mismo ocurre con las Normas NIIF de Contabilidad completas). No obstante, los estados financieros con propósito de información general también suelen satisfacer las necesidades de los gerentes, ya que proporcionan información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de la empresa.
- FCZ21 Las PYMES suelen elaborar estados financieros solo para uso de los propietarios-gerentes, para la presentación de informes fiscales o para otros fines no relacionados con la regulación de valores. Los estados financieros producidos únicamente para los citados propósitos no son necesariamente estados financieros con propósito de información general.

## Desarrollo de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*

### Investigación inicial

- FC22 En 2004, el IASB publicó el documento de discusión *Opiniones Preliminares sobre las Normas de Contabilidad para las Pequeñas y Medianas Entidades* (Documento de Discusión) y solicitó a las partes interesadas que comentaran sobre:
- (a) si tales normas eran necesarias;
  - (b) cuáles debían ser los objetivos y el alcance de tales normas; y
  - (c) cómo debía abordar el IASB la selección de temas y la prescripción del tratamiento para las áreas no cubiertas por tales normas.
- FC23 Tras la publicación del Documento de Discusión, el IASB mantuvo mesas redondas y publicó un cuestionario sobre reconocimiento y medición. Las respuestas a estas consultas mostraron una clara demanda de una Norma Internacional de Información Financiera para las PYMES. Se informó al IASB de que en muchas jurisdicciones las entidades preferirían adoptar dicha norma en lugar de normas desarrolladas a nivel local o regional. Por lo tanto, el IASB decidió publicar un proyecto de Norma Internacional de Información Financiera para las PYMES como siguiente paso.
- FC24 El IASB consideró las respuestas al Documento de Discusión y al cuestionario para tomar decisiones provisionales que se incluyeron en el Proyecto de Norma de la primera edición de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* publicada en 2007 (PN 2007). También consideró los comentarios recibidos en las mesas redondas, las recomendaciones del grupo de trabajo del IASB y los requerimientos de las normas de contabilidad nacionales para las PYMES.
- FC25 El PN de 2007 se basó en las Normas NIIF de Contabilidad completas con modificaciones para reflejar las necesidades de los usuarios de los estados financieros de las PYMES y consideraciones de costo-beneficio. En opinión del IASB, las Normas NIIF de Contabilidad completas eran el punto de partida lógico para desarrollar la Norma. Las necesidades de los usuarios de los estados financieros de las PYMES son similares en muchos aspectos a las necesidades de los usuarios de los estados financieros de las entidades con obligación pública de rendir cuentas.
- FC26 Un enfoque alternativo habría sido desarrollar la Norma sin utilizar las Normas NIIF de Contabilidad completas ni ningún otro marco existente como punto de partida. Sin embargo, el IASB concluyó que dicho enfoque sería costoso, lento y, en última instancia, inútil. En opinión del IASB, las necesidades de los usuarios son similares en muchos aspectos, independientemente de que utilicen los estados financieros de entidades con o sin obligación pública de rendir cuentas.
- FC27 El PN de 2007 proponía cinco tipos de simplificaciones de las Normas NIIF de Contabilidad completas:

- (a) excluir temas de las Normas NIIF de Contabilidad completas que el IASB consideraba que no eran relevantes para las PYMES típicas. Sin embargo, para algunos de los temas omitidos, el PN de 2007 proponía una solución alternativa. Es decir, si las PYMES se enfrentaran a circunstancias o transacciones tratadas en las Normas NIIF de Contabilidad completas, pero no en la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*, entonces esas PYMES estarían obligadas a seguir la Norma NIIF de Contabilidad completas pertinente.
  - (b) incluir solo la opción más simple en el PN de 2007 si una Norma NIIF de Contabilidad permitía elegir una política contable, pero proponer que se permita a las PYMES elegir la opción más compleja volviendo a la Norma de Contabilidad completa pertinente (véase el párrafo FC34).
  - (c) simplificar muchos de los principios de las Normas NIIF de Contabilidad completas para el reconocimiento y la medición de activos, pasivos, ingresos y gastos.
  - (d) incluir sustancialmente menos requerimientos de información (véanse los párrafos FCZ30 y FC31).
  - (e) reformular para simplificar el lenguaje.
- FC28 El IASB completó un programa de pruebas de campo sobre el PN de 2007.
- FCZ29 Los objetivos de las pruebas de campo eran:
- (a) evaluar la comprensibilidad del PN de 2007 mediante la identificación de aquellas partes que los participantes en las pruebas de campo consideraron difíciles de entender;
  - (b) evaluar la idoneidad del alcance de los temas tratados identificando las transacciones, eventos o condiciones con los que se encontraron los evaluadores sobre el terreno y que no estaban cubiertos en el proyecto de Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*, y averiguar cómo tomaron los evaluadores sobre el terreno sus decisiones en materia de políticas contables, incluyendo si tomaron como referencia las Normas NIIF de Contabilidad completas;
  - (c) evaluar la carga que supone la aplicación del proyecto de Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*, por ejemplo, si la información necesaria para aplicarlo no estaba disponible o solo lo estaba con un costo o esfuerzo desproporcionados;
  - (d) evaluar el impacto de las propuestas mediante la identificación de la naturaleza y el grado de los cambios con respecto a los PCGA actuales o las prácticas de información actuales de los evaluadores de campo;
  - (e) evaluar las opciones de políticas contables elegidas por los evaluadores de campo y las razones de su elección, cuando el PN de 2007 permitía elegir entre varias opciones; y

## NORMA DE CONTABILIDAD NIIF PARA LAS PYMES

- (f) evaluar cualquier problema especial en la aplicación del proyecto de Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES que haya surgido para los evaluadores de campo que son las denominadas "microentidades" (aquellas con menos de 10 empleados) y para los evaluadores de campo en economías en desarrollo; y
- (g) evaluar la idoneidad de la guía de implementación identificando dónde sería útil una guía adicional para el evaluador de campo.

### Requerimientos de información a revelar

FCZ30 Los requerimientos de información a revelar en la Norma se reducen sustancialmente en comparación con los requerimientos de información a revelar en las Normas NIIF de Contabilidad completas. Las razones de las reducciones son de cuatro tipos principales:

- (a) no se incluyen algunas informaciones a revelar porque se refieren a temas tratados en las Normas NIIF de Contabilidad completas que se omiten en la Norma (véase el párrafo FC73);
- (b) no se incluyen ciertas informaciones a revelar porque se refieren a principios de reconocimiento y medición de las Normas NIIF de Contabilidad completas que han sido sustituidos por simplificaciones en la Norma;
- (c) no se incluyen algunas informaciones a revelar porque se refieren a opciones de las Normas NIIF de Contabilidad completas que no se incluyen en la Norma; y
- (d) no se incluyen algunas informaciones a revelar en función de las necesidades de los usuarios o de consideraciones de costo-beneficio (véase el párrafo FC31).

FC31 El IASB se ha guiado por seis principios generales al reducir los requisitos de información en las Normas NIIF de Contabilidad completas sobre la base de las necesidades de los usuarios (denominados "principios para reducir los requerimientos de información a revelar"):

- (a) los usuarios de los estados financieros de las PYMES están especialmente interesados en la información sobre los flujos de efectivo a corto plazo y sobre las obligaciones, compromisos o contingencias, independientemente de que estén reconocidos como pasivos. La información a revelar que se facilita en las Normas NIIF de Contabilidad que cumplen plenamente las Normas NIIF y que proporcionan este tipo de información también es necesaria para las PYMES.
- (b) los usuarios de los estados financieros de las PYMES están especialmente interesados en la información sobre la liquidez y la solvencia. La información a revelar que se facilita en las Normas NIIF de Contabilidad que cumplen plenamente las Normas NIIF y que proporcionan este tipo de información también es necesaria para las PYMES.

- (c) la información sobre las incertidumbres en la medición es importante para las PYMES.
- (d) la información sobre las opciones de política contable de una entidad es importante para las PYMES.
- (e) las desagregaciones de los importes presentados en los estados financieros de las PYMES son importantes para la comprensión de dichos estados.
- (f) algunas informaciones a revelar requeridas en las Normas NIIF de Contabilidad son más relevantes para las decisiones de inversión en los mercados públicos de capitales que para las transacciones y otros hechos y condiciones a los que se enfrentan las típicas PYMES.

### **Primera edición de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES***

- FC32 En 2009, el IASB publicó la primera edición de la Norma. La Norma se basaba en el PN de 2007, pero incluía algunos cambios resultantes de los comentarios recibidos sobre el PN de 2007.
- FC33 El IASB decidió que, aunque la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* debería ser un documento independiente, seguiría basándose en las Normas NIIF de Contabilidad completas. Este punto de partida, con el que estaban de acuerdo los encuestados del PN de 2007, fue útil tanto para los preparadores como para los usuarios, muchos de los cuales ya estaban familiarizados con los conceptos subyacentes a las Normas NIIF de Contabilidad completas. Este punto de partida también influyó en el enfoque del IASB a la hora de decidir el alcance de los requerimientos que debían incluirse en la Norma. Las entidades debían poder preparar estados financieros utilizando únicamente la información de la Norma, sin necesidad de remitirse a las Normas NIIF de Contabilidad completas.
- FC34 Habiendo decidido que la Norma sería un documento independiente, el IASB rechazó su propuesta de restringir las opciones de políticas contables y permitir a las entidades que buscaran otras opciones utilizar un plan alternativo y remitirse a las Normas NIIF de contabilidad completas [véase el párrafo FC27(b)]. Ninguna de las opciones para volver a las Normas NIIF de contabilidad completas propuestas en el PN de 2007 se incluyeron en la primera edición de la Norma, excepto las relacionadas con los instrumentos financieros (véanse los párrafos FC11.12 a FC11.14). Además de impedir que las entidades utilizaran una alternativa y se remitieran a las Normas NIIF de Contabilidad completas, la Norma restringió en general las opciones de políticas contables para que las entidades no pudieran elegir entre dos o más tratamientos. Esta restricción mantuvo la simplicidad de la Norma. Los usuarios podían comprender las políticas contables de las PYMES más fácilmente de lo que podrían de otro modo y comparar fácilmente los estados financieros de las PYMES.

### Primera revisión integral y segunda edición de la Norma

- FC35 Cuando se publicó la Norma, el IASB manifestó su intención de llevar a cabo una revisión integral inicial de ella. La revisión permitiría al IASB evaluar la experiencia de las entidades en la aplicación de la Norma y considerar si era necesario introducir modificaciones. Las jurisdicciones no comenzaron a utilizar la Norma al mismo tiempo; sin embargo, en 2010 las entidades de varias jurisdicciones ya la habían adoptado. Por lo tanto, el IASB decidió comenzar su revisión integral inicial en 2012.
- FC36 La primera revisión integral comenzó con la Solicitud de Información para la *Revisión Integral de la NIIF para las PYMES* en 2012 (Solicitud e Información 2012) y fue seguida por el Proyecto de Norma *Modificaciones a la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades* en 2013 (PN 2013).
- FC37 El IASB revisó los comentarios recibidos sobre el PN de 2013 y volvió a deliberar sobre las cuestiones planteadas. Se introdujeron tres cambios significativos en la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* en su segunda edición, publicada en 2015:
- (a) permitir un modelo de revaluación para las propiedades, planta y equipo (véanse los párrafos FCZ17.3 y FC17.4);
  - (b) alinear los principales requerimientos de reconocimiento y medición para el impuesto a las ganancias diferido con la NIC 12 *Impuestos a las Ganancias* (véase el párrafo FC29.3); y
  - (c) alinear los principales requerimientos de reconocimiento y medición para los activos de exploración y evaluación con la NIIF 6 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales* (véase el párrafo FC34.10).
- FC38 En la primera revisión integral, el IASB decidió no armonizar la Norma con la NIIF 3 (2008) *Combinación de Negocios*, la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*, la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*, la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable* y la NIC 19 (2011) *Beneficios a los Empleados*. El IASB decidió no armonizar con estas Normas para proporcionar una plataforma estable para las PYMES y debido a otros factores específicos de cada una de estas Normas. Posteriormente, el IASB decidió reconsiderar la armonización con estas Normas en la segunda revisión integral (véase el párrafo FC50).
- FC39 El IASB declaró que, en las revisiones de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*, por lo general no consideraría las Normas NIIF de Contabilidad completas nuevas o revisadas emitidas después de la publicación del Proyecto de Norma de modificaciones propuestas a la Norma. La excepción a este enfoque sería si las Normas de contabilidad recientemente emitidas o revisadas respondieran a una necesidad urgente de las PYMES o de los usuarios de sus estados financieros. Este principio significa que el alcance de cada revisión integral puede definirse claramente. El principio también ayuda a las partes interesadas a comprender cuándo es probable que el IASB considere la posibilidad de incluir Normas NIIF de Contabilidad completas, nuevas o modificadas, en la Norma de Contabilidad *NIIF para PYMES*.

## Segunda revisión integral y tercera edición de la Norma

- FC40 En 2016, el IASB debatió el calendario de la segunda revisión integral cuando consideró la posibilidad de realizar una revisión intermedia de la Norma. La revisión intermedia habría tenido en cuenta cualquier Norma NIIF de Contabilidad completa nueva o modificada, así como cualquier cuestión urgente. El IASB decidió no realizar una revisión intermedia de la Norma antes de la segunda revisión integral, ya que no identificó ninguna necesidad urgente de modificar la Norma. El IASB también quería seguir proporcionando una plataforma estable para las PYMES, ya que muchas de ellas habían empezado a aplicar la Norma recientemente.
- FC41 La segunda revisión integral comenzó con la Solicitud de Información sobre la *Revisión Integral de la Norma NIIF para las PYMES en 2020* (Solicitud de Información 2020). La Solicitud de Información 2020 fue seguida por el Proyecto de Norma *Tercera edición de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES en 2022* (PN 2022) y el *Apéndice al Proyecto de Norma Tercera edición de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES en 2024* (PN 2024).

### Enfoque de alineación

- FC42 Como se describe en el párrafo FC25, el IASB desarrolló la Norma utilizando las Normas NIIF de Contabilidad completas como punto de partida. La Norma se basó en el *Marco para la Preparación y Presentación de Estados Financieros* y en los principios y requisitos de las Normas NIIF de Contabilidad completas. Estos principios y requisitos se simplificaron para las PYMES, basándose en las necesidades de los usuarios y en consideraciones de costo-beneficio. Como parte de la segunda revisión integral, el IASB quiso comprender si debería continuar desarrollando la Norma de esta manera (lo que se denomina enfoque de alineación). Un enfoque alternativo habría sido que el IASB considerara únicamente las cuestiones planteadas por las partes interesadas sobre la Norma.
- FC43 El IASB decidió que, a sujeto a la existencia de nuevas pruebas, debería utilizar el enfoque de alineación para la segunda revisión integral. En consecuencia, el IASB consideró la alineación con las Normas NIIF de Contabilidad completas como punto de partida para elaborar la Solicitud de Información 2020.
- FC44 Al elaborar la Solicitud de Información 2020, el IASB debatió cómo debería decidir si la Norma debía alinearse con las Normas NIIF de Contabilidad completas y, en caso afirmativo, cómo debería hacerse. Para ayudar a tomar estas decisiones, el IASB elaboró unos principios que formalizaban la forma en que aplicaba el enfoque de alineación. El enfoque de alineación utilizado para la segunda revisión integral aplicaba tres principios:
- (a) relevancia para las PYMES;
  - (b) simplicidad; y
  - (c) representación fiel.

## NORMA DE CONTABILIDAD NIIF PARA LAS PYMES

- FC45 En las primeras fases de la segunda revisión exhaustiva, el IASB aplicó el principio de relevancia para las PYMES evaluando si el problema resuelto por un requerimiento nuevo o modificado en las Normas NIIF de Contabilidad completas (en el ámbito de la revisión) afectaría a las decisiones de los usuarios de los estados financieros preparados de acuerdo con la Norma. A medida que avanzaba la revisión, el IASB perfeccionó la forma de aplicar el principio de relevancia para las PYMES. En general, el IASB decidió que el principio no se cumplía si el requerimiento nuevo o modificado en las Normas NIIF de Contabilidad completas (en el alcance de la revisión):
- (a) sólo se aplicaba a un pequeño número de PYMES elegibles para aplicar la Norma (por ejemplo, los requerimientos para entidades de inversión de la NIIF 10, véase el párrafo FC9.9);
  - (b) estaban relacionados con una transacción u otro suceso que ocurre con poca frecuencia entre las PYMES (por ejemplo, los requerimientos para los derechos readquiridos en una combinación de negocios de la NIIF 3 (2008), véase el párrafo FC19.10).
- FC46 El IASB aplicó el principio de simplicidad a los requerimientos nuevos o modificados de las Normas de Contabilidad NIIF que satisfacen el principio de relevancia para las PYMES. A continuación, evaluó qué simplificaciones serían adecuadas. Las cinco formas principales de simplificar las Normas NIIF de Contabilidad completas descritas en el párrafo FC27 siguen siendo aplicables.
- FC47 El principio de representación fiel ayudó al IASB a evaluar si los estados financieros preparados de acuerdo con la Norma representarían fielmente la sustancia de los fenómenos económicos en palabras y números. Las simplificaciones que dieran lugar a estados financieros que no cumplen este criterio podrían dañar la calidad de la información presentada a los usuarios.
- FC48 Quienes respondieron a la Solicitud de Información de 2020 estuvieron en general de acuerdo con el enfoque y los principios de alineación, al tiempo que solicitaron al IASB que se asegurara de considerar los costos y beneficios al decidir qué proponer en el PN de 2022.
- FC49 El IASB señaló que, al aplicar el principio de relevancia a las PYMES, la Norma solo se modificaría si el IASB decidiera que un requerimiento nuevo o modificado en las Normas NIIF de Contabilidad completas beneficiaría a los usuarios de los estados financieros de las PYMES al afectar sus decisiones. Sin embargo, el IASB reconoció los recursos limitados de las entidades que preparan estados financieros de conformidad con la Norma. Por lo tanto, el IASB decidió considerar por separado los costos y beneficios de alinear la Norma con cada requisito nuevo o modificado de las Normas NIIF de Contabilidad completas en el ámbito de la revisión.

### **Alcance la segunda revisión integral**

- FC50 En la segunda revisión integral, el IASB consideró la posibilidad de armonizar la Norma con:

- (a) las Normas NIIF de Contabilidad, las modificaciones a las Normas NIIF de Contabilidad y las Interpretaciones IFRIC® emitidas desde la primera revisión integral y con vigencia a partir del 1 de enero de 2019; y
- (b) las Normas NIIF de Contabilidad emitidas antes de la primera revisión integral que no dieron lugar a modificaciones de la Norma (véase el párrafo FC38).
- FC51 El IASB decidió que el alcance de la revisión también incluiría algunas modificaciones a las Normas NIIF de Contabilidad que tuvieron vigencia después del 1 de enero de 2019, ya sea:
- (a) porque esperar hasta la próxima revisión integral retrasaría innecesariamente la mejora de la Norma para los preparadores y usuarios de los estados financieros de las PYMES; o
- (b) porque las modificaciones están vinculadas a Normas NIIF de Contabilidad nuevas o revisadas, tal y como se describe en el párrafo FC50, y debería considerarse para su armonización junto con dichas Normas de contabilidad.
- FC52 Por razones similares a las descritas en el párrafo FC51, el IASB decidió que el alcance de la revisión también incluiría el *Marco Conceptual para la Información Financiera (Marco Conceptual)*, que entró en vigor después del 1 de enero de 2019.
- FC53 Además de modificar la Norma para reflejar los cambios en las Normas NIIF de Contabilidad completas, el IASB modificó la Norma en respuesta a las cuestiones planteadas por las partes interesadas sobre la Norma.
- NIIF 14 Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas y NIIF 16 Arrendamientos**
- FC54 El alcance de la segunda revisión integral incluyó la NIIF 14 *Cuentas de Diferimiento de Actividades Reguladas* y la NIIF 16 *Arrendamientos*.
- FC55 La NIIF 14 se aplica a las entidades cuyas actividades están sujetas a regulación tarifaria. El IASB decidió, en la segunda revisión integral, no armonizar la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES con la NIIF 14. En su lugar, decidió reconsiderar la inclusión de requerimientos para activos regulatorios y pasivos regulatorios en una futura revisión de la Norma, tras considerar el resultado de su proyecto sobre Actividades con Tarifas Reguladas.
- FC56 La NIIF 16 eliminó, para los arrendatarios, la clasificación de los arrendamientos como arrendamientos operativos o arrendamientos financieros requerida por la NIC 17 *Arrendamientos* e introdujo un modelo contable único para el arrendatario. El IASB decidió no armonizar la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES con la NIIF 16 en la segunda revisión integral. En su lugar, decidió reconsiderar la armonización con la NIIF 16 en la próxima revisión integral, cuando se disponga de más información sobre la experiencia de las entidades en la aplicación de la NIIF 16.

### Requerimientos de información a revelar

- FC57 Como parte de la segunda revisión integral, el IASB evaluó los nuevos requerimientos de información que se habían introducido en las Normas NIIF de Contabilidad completas. El IASB excluyó los requerimientos de información a revelar de la Norma por las razones expuestas en el párrafo FCZ30, y añadió requerimientos de información a revelar a la Norma aplicando los principios del párrafo FC31. El IASB también decidió que se podían mejorar los requerimientos de información a revelar existentes en la Norma. El IASB modificó los requerimientos de información a revelar en algunas secciones para mejorar la armonización con los principios del párrafo FC31, aunque no modificó los requerimientos de información a revelar en las Normas NIIF de Contabilidad relacionadas.

### Simplificaciones del lenguaje

- FC58 El IASB decidió, como parte de la segunda revisión integral, simplificar el lenguaje utilizado en las secciones nuevas y revisadas de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*. Esta decisión afectó a la Sección 2 *Conceptos y Principios Fundamentales*, la Sección 12 *Medición del Valor Razonable*, la Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía* y la Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*. La decisión era coherente con el enfoque de armonización y las principales formas de simplificar las Normas NIIF de Contabilidad completas descritas en el párrafo FC27. La intención del IASB al simplificar el lenguaje era facilitar la aplicación de los requerimientos. En la mayoría de los casos, el IASB no espera que el lenguaje simplificado dé lugar a que una entidad obtenga resultados diferentes a los obtenidos mediante la aplicación de las Normas NIIF de Contabilidad completas. Sin embargo, en algunos casos, el lenguaje simplificado podría dar lugar a resultados diferentes a los obtenidos mediante la aplicación de las Normas NIIF de Contabilidad completas. En tales casos, el IASB seguiría esperando que los estados financieros preparados de conformidad con la Norma representaran fielmente la sustancia de los fenómenos económicos en palabras y cifras.

## Desarrollo de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* por secciones

- FC59 Esta parte resume, por secciones, las consideraciones del IASB en el desarrollo de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*.

### Sección 1 *Pequeñas y medianas entidades*

- FC1.1 La Sección 1 *Pequeñas y Medianas Entidades* describe las entidades a las que se aplica la Norma, es decir, las entidades que no tienen la obligación pública de rendir cuentas.

**Definición de "obligación pública de rendir cuentas"**

- FCZ1.2 A juicio del IASB, la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* es adecuada para una entidad que no tiene la obligación pública de rendir cuentas tal y como se define en el párrafo 1.3 de la Norma. Una entidad tiene la obligación pública de rendir cuentas (y, por lo tanto, debería utilizar las Normas NIIF de Contabilidad completas) si:
- (a) sus instrumentos de deuda o de patrimonio se negocian en un mercado público o están en proceso de emitir estos instrumentos para negociarse en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado fuera de la bolsa de valores, incluyendo mercados locales o regionales); o
  - (b) mantiene activos en calidad de fiduciario para un grupo amplio de terceros como uno de sus negocios principales.
- FCZ1.3 El IASB reconoció que, en última instancia, las decisiones sobre qué entidades deberían utilizar la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* corresponderán a las autoridades regulatorias y a los organismos normativos nacionales. Sin embargo, es esencial una definición clara de la clase de entidad a la que se destina la Norma, a fin de que:
- (a) el IASB pueda decidir cuál es la norma adecuada para esa clase de entidad; y
  - (b) las autoridades regulatorias nacionales, los organismos emisores, las entidades que informan y sus auditores estén informados del ámbito de aplicación previsto de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*.

De esa manera, las jurisdicciones comprenderán que existen algunos tipos de entidades para las que no está destinada la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*.

**Entidades cuyos valores se negocian en un mercado público**

- FCZ1.4 Los mercados públicos de valores, por su naturaleza, reúnen a entidades que buscan capital e inversores que no participan en la gestión de la entidad y que están considerando si proporcionar capital y a qué precio. Aunque esos inversores públicos suelen proporcionar capital de riesgo a más largo plazo, no tienen el poder de demandar la información financiera que podrían considerar útil para tomar decisiones de inversión. Deben basarse en estados financieros con propósito general. La decisión de una entidad de entrar en un mercado de capitales público le crea la obligación pública de rendir cuentas—y debe proporcionar a los inversores externos de deuda y capital una gama más amplia de información financiera que la que pueden necesitar los usuarios de los estados financieros de entidades que obtienen capital únicamente de fuentes privadas. Los gobiernos reconocen esta obligación pública de rendir cuentas mediante el establecimiento de leyes, regulaciones y agencias regulatorias que se ocupan de la regulación del mercado y de la información a los inversores en los mercados de valores públicos. El IASB concluyó que, independientemente de su tamaño, las entidades cuyos valores se negocian en un mercado público deben seguir todas las Normas NIIF de Contabilidad.

### **Instituciones financieras**

FC1.5 De manera similar, la actividad principal de los bancos, las compañías de seguros, los corredores/agentes de valores, los fondos de pensiones, los fondos de inversión y los bancos de inversión es a menudo mantener y gestionar recursos financieros que les han sido confiados por un amplio grupo de clientes, consumidores o miembros que no participan en la gestión de la entidad. Dado que una entidad de este tipo actúa en calidad de fiduciario público, tiene la obligación pública de rendir cuentas.

### **Factores no considerados al establecer el alcance de la Norma**

FC1.6 El IASB consideró otras formas de definir las entidades que pueden aplicar la Norma y rechazó la idea de establecer límites basados en:

- (a) la naturaleza de los servicios que proporciona una entidad –por ejemplo, excluyendo a las entidades que prestan servicios públicos esenciales. El IASB decidió que la naturaleza de los usuarios de los estados financieros, en lugar de la naturaleza de la actividad empresarial, debe determinar si una entidad está obligada a aplicar las Normas NIIF de Contabilidad completas.
- (b) la importancia económica de una entidad en su jurisdicción de origen. El IASB decidió que la importancia económica no da lugar automáticamente a la obligación pública de rendir cuentas y puede ser más relevante para cuestiones de rendición de cuentas política y social. En opinión del IASB, las jurisdicciones locales deberían decidir si la rendición de cuentas política y social requiere que una entidad prepare estados financieros con propósito general de conformidad con las Normas NIIF de Contabilidad completas.
- (c) el tamaño de la entidad en comparación con criterios fijos. Cuando el IASB elaboró la primera edición de la Norma, observó que las Normas NIIF de Contabilidad se utilizaban en más de 100 jurisdicciones. El IASB concluyó que no era factible desarrollar pruebas cuantitativas de tamaño que fueran aplicables y duraderas en todas esas jurisdicciones.
- (d) la controladora, el partícipe en un negocio conjunto o el inversor de la entidad que tenga obligación pública de rendir cuentas y prepare estados financieros de conformidad con las Normas NIIF de Contabilidad completas. El IASB decidió que las circunstancias de una entidad, y no las circunstancias de su controladora, socio en un negocio conjunto o inversor, deberían determinar si tiene obligación pública de rendir cuentas.

### **Aplicabilidad de la Norma a las microentidades**

FCZ1.7 Algunos sostienen que no es realista diseñar una norma única que pueda ser utilizada por todas las entidades sin obligación pública de rendir cuentas, ya que el tamaño de este grupo de entidades es simplemente demasiado amplio—desde entidades no cotizadas muy grandes con cientos o incluso varios miles de empleados hasta entidades "micro" con menos de 10 empleados. El IASB no estuvo de acuerdo. La Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES está diseñada

para entidades, independientemente de su tamaño, que estén obligadas o decidan publicar estados financieros con propósito general para usuarios externos. Los usuarios externos, tales como prestamistas, proveedores, clientes, agencias de calificación y empleados, necesitan tipos específicos de información, pero no están en condiciones de exigir informes adaptados a sus necesidades particulares de información. Deben basarse en estados financieros con propósito general. Esto es tan cierto para las "microentidades" como para las PYMES más grandes. Los estados financieros preparados utilizando la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES tienen por objeto satisfacer esas necesidades.

- FCZ1.8 Algunos de los que cuestionan si la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES será adecuada para las microentidades argumentan que muchas microentidades preparan estados financieros únicamente para presentarlos a las autoridades fiscales con el fin de determinar la renta imponible. Como se explica con más detalle en los párrafos FCZ17 a FCZ19, la determinación de la ganancia imponible (y también la determinación de la ganancia legalmente distribuible) requiere estados financieros con un propósito especial, es decir, diseñados para cumplir con las leyes y regulaciones fiscales y de otro tipo en una jurisdicción particular.
- FCZ1.9 Además, al elaborar la primera edición de la Norma, el IASB observó que, en muchos países, se requiere que todas o la mayoría de las sociedades que limitan la responsabilidad de los propietarios, incluidas las microentidades, apliquen las Normas NIIF de Contabilidad en su totalidad. El IASB también señaló que muchos otros países permiten a las microentidades utilizar las Normas NIIF de Contabilidad en su totalidad. En el momento de elaborar la primera edición de la Norma, el IASB tenía conocimiento de investigaciones que mostraban que más de 80 jurisdicciones habían decidido que las Normas NIIF de Contabilidad debían ser obligatorias o permitidas para todas o la mayoría de las entidades, incluidas las microentidades. Si las Normas NIIF de Contabilidad completas se han considerado adecuadas para todas las entidades, entonces la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES seguramente no será onerosa. La guía contenida en la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES es clara y concisa. Es posible que dicha guía cubra algunas transacciones o circunstancias que las microentidades no suelen encontrar, pero el IASB no consideró que esto suponga una carga para las micro PYMES. La organización temática de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES facilitará a las micro PYMES la identificación de aquellos aspectos de la Norma que son relevantes para sus circunstancias.
- FCZ1.10 Algunos se inclinan por un conjunto de requerimientos contables muy simples y breves para las micro PYMES, con principios generales de contabilidad de acumulación o devengo (algunos incluso sugieren una contabilidad según la base de efectivo o una contabilidad de efectivo modificada), principios específicos de reconocimiento y medición solo para las transacciones más básicas, y requiriendo tal vez solo un balance y un estado de resultados con información limitada en las notas. El IASB reconoció que este enfoque podría dar como resultado unos costos relativamente bajos para las PYMES en la preparación de los estados financieros. Sin embargo, el IASB concluyó que los

estados financieros resultantes no cumplirían el objetivo de utilidad para la toma de decisiones, ya que omitirían información sobre la situación financiera, el rendimiento y los cambios en la situación financiera de la entidad que es útil para una amplia gama de usuarios en la toma de decisiones económicas. Además, el IASB consideró que los estados financieros preparados utilizando un conjunto de requerimientos contables tan simple y breve podrían no servir a las PYMES para mejorar su capacidad de obtener capital. Por lo tanto, el IASB concluyó que no debería elaborar este tipo de norma.

FCZ1.11 El IASB no tiene la facultad de requerir a ninguna entidad que utilice sus Normas. Esa es responsabilidad de los legisladores y reguladores. En algunos países, el gobierno ha delegado esa facultad a un organismo normativo independiente establecido por separado o al organismo profesional de contabilidad. Ellos tendrán que decidir qué entidades deberían ser requeridas o autorizadas a utilizar, o tal vez se les prohíba utilizar, la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*. El IASB considera que la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* es adecuada para todas las entidades que no tienen la obligación pública de rendir cuentas, incluidas las microentidades.

**Impedir que las entidades con obligación pública de rendir cuentas utilicen la Norma**

FC1.12 El párrafo 1.5 de la Norma impide a las entidades con obligación pública de rendir cuentas declarar su cumplimiento de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*. Los comentarios recibidos sobre la primera revisión integral llevaron al IASB a considerar si el párrafo es demasiado restrictivo. El IASB también consideró si las jurisdicciones debieran tener la autoridad para decidir si las entidades con obligación pública de rendir cuentas deberían poder utilizar la Norma y declarar su cumplimiento.

FCZ1.13 El IASB observó que la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* fue diseñada específicamente para las PYMES y los usuarios de los estados financieros de las PYME, por lo que puede no ser adecuada para un grupo más amplio de entidades. Además, el IASB señaló que, si se ampliara el alcance para incluir algunas entidades con obligación pública de rendir cuentas, podría dar lugar a presiones para introducir cambios en la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* con el fin de abordar cuestiones que pudieran surgir de ese grupo más amplio, lo que aumentaría la complejidad de la Norma. El IASB también expresó su preocupación por los riesgos asociados al uso inadecuado de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* si se eliminara del párrafo 1.5 de la Norma la restricción de utilizarla a las entidades con obligación pública de rendir cuentas. La mayoría de los miembros del Consejo Asesor de las NIIF y del Grupo de Implementación de las PYMES (SMEIG, por sus siglas en inglés) compartieron las preocupaciones del IASB y recomendaron mantener el requisito del párrafo 1.5 que impide a las entidades con obligación pública de rendir cuentas declarar el cumplimiento de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*.

- FC1.14 Tras considerar las respuestas al PN de 2013, el IASB decidió que no había información nueva que le llevara a reconsiderar su decisión anterior. En consecuencia, decidió mantener el párrafo 1.5 de la Norma. El IASB señaló que las jurisdicciones ya pueden incorporar la Norma en sus PCGA locales si desean permitir que determinadas entidades con obligación pública de rendir cuentas la utilicen. Sin embargo, esas entidades declararían el cumplimiento de los PCGA locales, y no de la Norma.
- FC1.15 En la segunda revisión integral de la Norma, el IASB analizó algunos comentarios que sugerían que debería ser ampliado el alcance de la Norma relajando o eliminando el segundo criterio de obligación pública de rendir cuentas, establecido en el párrafo 1.3(b) de la Norma. Algunos interesados señalaron que la Norma mejoraría la información financiera de las cooperativas de crédito y de las instituciones financieras más pequeñas, especialmente en los países en desarrollo.
- FC1.16 El IASB se comprometió con sus grupos consultivos y con los emisores de normas nacionales a analizar la conveniencia de permitir excepciones a la definición de obligación pública de rendir cuentas para que algunas entidades con obligación pública de rendir cuentas puedan aplicar la Norma. Las partes interesadas estuvieron de acuerdo con la opinión del IASB de que los cambios en el alcance de la Norma podrían requerir otros cambios que aumentarían su complejidad. Las partes interesadas también plantearon su preocupación por la dificultad de definir claramente el grupo de entidades con obligación pública de rendir cuentas a las que se les debería permitir aplicar la Norma. En opinión del IASB, ampliar el alcance para incluir un subgrupo de instituciones financieras podría dar lugar a presiones para incluir requerimientos adicionales de las Normas NIIF de Contabilidad completas que se han omitido en la Norma. Por ejemplo, ampliar el alcance podría dar lugar a presiones para incluir requerimientos adicionales de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* y la NIIF 13 para dar cabida a instrumentos financieros más complejos que los utilizados por las entidades que no son instituciones financieras, y presiones para incluir requerimientos de información a revelar sobre riesgos de la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*. Dichos requerimientos adicionales podrían incluir información a revelar sobre la contabilidad de coberturas y requerimientos para calcular las pérdidas crediticias esperadas y revelar información sobre las prácticas de gestión del riesgo crediticio. Por lo tanto, el IASB decidió no ampliar el alcance de la Norma para incluir algunas entidades con obligación pública de rendir cuentas.

#### **Aclaración de la definición de "obligación pública de rendir cuentas"**

- FC1.17 En la primera y segunda revisiones integrales de la Norma, el IASB recibió comentarios en los que se indicaba que el significado de "capacidad fiduciaria" en la definición de obligación pública de rendir cuentas no estaba claro, ya que el término no tiene las mismas implicaciones en todas las jurisdicciones. Sin embargo, quienes respondieron no sugirieron, en general, formas alternativas de describir la obligación pública de rendir cuentas, ni tampoco indicaron qué orientación ayudaría a aclarar el significado de capacidad fiduciaria.

## NORMA DE CONTABILIDAD NIIF PARA LAS PYMES

- FC1.18 El IASB concluyó que sería difícil proporcionar una definición de capacidad fiduciaria o elaborar una orientación sobre el término que pudiera traducirse y aplicarse de manera congruente en todas las jurisdicciones que requieren o permiten a las entidades utilizar la Norma. En la segunda revisión integral, el IASB consideró otras formas de aclarar la definición de obligación pública de rendir cuentas. Sin embargo, la información recibida sugirió que las otras posibles aclaraciones que consideró el IASB eran subjetivas, plantearían nuevas preguntas y podrían añadir complejidad a la Norma.
- FC1.19 En muchas jurisdicciones en las que se aplica la Norma, existe una práctica establecida para aplicar la definición de obligación pública de rendir cuentas que figura en la Norma. Por consiguiente, incluir una definición de capacidad fiduciaria en la Norma o proporcionar orientación sobre la obligación pública de rendir cuentas podría tener consecuencias no deseadas en jurisdicciones que ya han determinado qué tipos de entidades tienen la obligación pública de rendir cuentas.
- FC1.20 Los requerimientos legales y regulatorios y los tipos de entidades varían entre jurisdicciones. Por lo tanto, el IASB adoptó el punto de vista de que los emisores de normas nacionales y las autoridades reguladoras podrían estar mejor situados para identificar los tipos de entidades de su jurisdicción que mantienen activos a título fiduciario para un amplio grupo de personas ajenas como negocio principal. Además, los organismos normativos y las autoridades reguladoras nacionales deciden en última instancia qué entidades utilizan las Normas NIIF de Contabilidad completas o la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES.
- FC1.21 Durante la segunda revisión integral, el IASB también recibió comentarios sobre el significado de capacidad fiduciaria en la definición de obligación pública de rendir cuentas de quienes respondieron al Proyecto de Norma PN/2021/7 del IASB *Subsidiarias sin Obligación Pública de Rendir Cuentas: Información a Revelar*. El Proyecto de Norma exponía la propuesta del IASB de una nueva Norma NIIF de Contabilidad que permitiría a una subsidiaria que no tenga obligación pública de rendir cuentas aplicar requerimientos reducidos de información a revelar cuando aplique la totalidad de las Normas NIIF de Contabilidad. La descripción propuesta de la obligación pública de rendir cuentas se basaba en la definición de obligación pública de rendir cuentas del párrafo 1.3 de la primera edición de la Norma. El párrafo 1.3(b) establecía que *la mayoría* de los bancos, cooperativas de crédito, compañías de seguros, corredores/agentes de valores, fondos y bancos de inversión cumplirían el segundo criterio de la obligación pública de rendir cuentas (es decir, mantener activos en calidad de fiduciarios para un amplio grupo de personas ajenas a la entidad como actividad principal).
- FC1.22 Algunos de los que respondieron al PN/2021/7 señalaron que especificar la frecuencia con la que las entidades mantienen activos en calidad de fiduciarias no es útil en el contexto de la definición de obligación pública de rendir cuentas. El IASB estuvo de acuerdo con quienes respondieron y modificó el párrafo 1.3(b), de modo que las categorías de entidades enumeradas en la definición se presentan como ejemplos de entidades que *suelen* cumplir el segundo criterio de obligación pública de rendir cuentas. Al elaborar la

modificación, el IASB señaló que su intención era aclarar el criterio, y no flexibilizarlo.

**El término "pequeñas y medianas entidades"**

- FCZ1.23 El término "pequeñas y medianas entidades" (Pymes), tal y como lo utiliza el IASB, se define en la Sección 1. El término es ampliamente reconocido y utilizado en todo el mundo, aunque muchas jurisdicciones han desarrollado sus propias definiciones del término para una amplia gama de propósitos, incluyendo la prescripción de obligaciones de información financiera. A menudo, esas definiciones nacionales o regionales incluyen criterios cuantitativos basados en los ingresos de actividades ordinarias, los activos, los empleados u otros factores. Con frecuencia, el término se utiliza para referirse o para incluir a entidades muy pequeñas, independientemente de que publiquen estados financieros con propósito general para usuarios externos.
- FC1.24 El IASB consideró la posibilidad de utilizar otro término. Incluso antes de publicar el PN de 2007, el IASB había utilizado el término "entidad no sujeta a obligaciones públicas de rendir cuentas" (NPAE, por sus siglas en inglés) durante varios meses en 2005. En 2008, durante sus deliberaciones sobre las propuestas del PN de 2007, el IASB también utilizó tanto NPAE como "entidades privadas" durante varios meses y consideró las limitaciones de estos términos, en concreto:
- (a) *entidades sin obligación pública de rendir cuentas*—dado que el IASB concluyó que las Normas NIIF de Contabilidad completas son necesarias para las entidades con obligación pública de rendir cuentas, los términos "entidad con obligación pública de rendir cuentas" y "entidad sin obligación pública de rendir cuentas" resultaban atractivos. Sin embargo, las partes interesadas argumentaron que este término no era ampliamente reconocido, mientras que "pequeñas y medianas entidades" y el acrónimo "Pymes" eran universalmente reconocidos. Algunas partes interesadas también dijeron que las entidades no sujetas a obligaciones públicas de rendir cuentas parecían implicar incorrectamente que las entidades más pequeñas no estaban sujetas a ninguna obligación pública de rendir cuentas. Además, los objetivos de la Fundación IASC y del IASB, tal y como se establecen en los Estatutos de la Fundación IASC, utilizaban el término pequeñas y medianas entidades.<sup>3</sup>
  - (b) *entidades privadas*—el término "entidades privadas" se utilizaba comúnmente en algunas jurisdicciones, especialmente en América del Norte, para referirse a los tipos de entidades que cumplen la definición de Pymes del IASB (entidades que sin obligación pública de rendir cuentas). Sin embargo, en otras jurisdicciones, el término entidades privadas se utilizaba de forma mucho más restrictiva para referirse únicamente a las entidades que no eran propiedad del gobierno. Este

<sup>3</sup> Esta referencia a los *Estatutos de la Fundación IASC* se refiere a los Estatutos de la Fundación IASC, que fueron aprobados en su forma original por los miembros del IASC en mayo de 2000 y que estaban en vigor cuando el IASB elaboró la primera edición de la Norma de Contabilidad NIIF para las Pymes. En 2010, la Fundación IASC cambió su nombre por el de Fundación IFRS.

uso era especialmente habitual en jurisdicciones en las que era común que el gobierno tuviera participaciones en el capital social de entidades comerciales. En tales jurisdicciones, el término entidades privadas probablemente se malinterpretaría.

- FC1.25 Tanto en la primera como en la segunda revisión integral, algunos de los que respondieron expresaron su preocupación por el hecho de que el nombre de la Norma pudiera inducir a error. Observaron que, aunque el nombre de la Norma se refiere a entidades que son pequeñas y medianas, la Norma no prescribe criterios de tamaño y las entidades grandes que no están sujetas a la obligación pública de rendir cuentas pueden utilizar la Norma. Tras considerar los comentarios, el IASB decidió mantener el nombre "NIIF para las PYMES" para la Norma, señalando que:
- (a) el IASB había analizado los nombres alternativos sugeridos por estos encuestados cuando elaboró la primera edición de la Norma (véase el párrafo FC1.24);
  - (b) el nombre "NIIF para las PYMES" se ha consolidado como una marca reconocida y cualquier cambio en el nombre podría debilitarla;
  - (c) el cambio del nombre sin modificar el alcance de la Norma podría crear confusión; y
  - (d) el SMEIG ha informado de que el nombre se ha incluido en la legislación nacional de muchos países y que cambiarlo podría tener otras consecuencias.

## **Sección 2 Conceptos y Principios Fundamentales**

- FC2.1 La Sección 2 *Conceptos y Principios Fundamentales* describe el objetivo de los estados financieros de las PYMES y establece los conceptos y principios básicos que subyacen a dichos estados financieros. La Sección 2 se basaba originalmente en el *Marco para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros de 1989* (*Marco de 1989*). La sección se revisó en la segunda revisión integral para alinearla con el *Marco Conceptual para la Información Financiera* (*Marco Conceptual*), que se publicó en 2018.

- FC2.2 Al desarrollar la Sección 2 revisada, el IASB no aplicó los principios de alineación porque estos principios no son directamente aplicables. En su lugar, el IASB evaluó los costos y beneficios de modificar la Norma para alinearla con el *Marco Conceptual*. El estado de la Sección 2 significa que los preparadores deben remitirse a la sección al desarrollar políticas contables para transacciones, eventos o condiciones que la Norma no aborda específicamente. El IASB decidió que revisar la sección para incluir un conjunto más completo de conceptos y principios ayudaría a los preparadores en tales casos, lo que mejoraría la información contenida en los estados financieros de las PYMES. En consecuencia, el IASB concluyó que alinear la sección con el *Marco Conceptual* beneficiaría tanto a los preparadores como a los usuarios.

## Estatus de la Sección 2

- FC2.3 El *Marco Conceptual* no es una Norma NIIF de Contabilidad, y nada de lo que figura en el *Marco Conceptual* prevalece sobre las Normas NIIF de Contabilidad. Por el contrario, la Sección 2 forma parte de la Norma, lo que significa que tiene la misma autoridad que las demás secciones de la Norma. Algunos de quienes respondieron a la solicitud de información de 2020 y algunos miembros del SMEIG reconocieron esta distinción y expresaron su preocupación por las posibles incongruencias entre la Sección 2 revisada y otras secciones de la Norma.
- FC2.4 Para abordar cualquier incongruencia que pudiera surgir entre la Sección 2 revisada y el resto de la Norma, el IASB:
- (a) añadió un párrafo de excepción que establece que los requerimientos de las demás secciones prevalecen sobre los conceptos y principios de la Sección 2 revisada.
  - (b) decidió que la revisión de la Sección 2 no daría lugar automáticamente a cambios en otras secciones de la Norma. Sin embargo, el IASB realizó las aclaraciones necesarias en algunas secciones.
  - (c) llevó a cabo una revisión para detectar posibles incongruencias entre la Sección 2 revisada y otras secciones de la Norma (véanse los párrafos FC2.5 a FC2.8).

## Incongruencias entre la Sección 2 revisada y otras secciones de la Norma

- FC2.5 En su revisión de posibles incongruencias, el IASB observó que la revisión de la Sección 2 modificaba los criterios de reconocimiento de activos y pasivos. Estos cambios podrían haber dado lugar a una incongruencia entre la nueva Sección 2 y las definiciones de la Sección 18 *Activos Intangibles, distintos de la Plusvalía*, y la Sección 21 *Provisiones y Contingencias*, que se basan en las definiciones de activo y pasivo del *Marco Conceptual* de 1989.
- FC2.6 El IASB decidió adoptar el mismo enfoque que en las Normas NIIF de Contabilidad completas para dar cabida a situaciones en las que existen incongruencias entre las definiciones del *Marco Conceptual* y las de la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* y la NIC 38 *Activos Intangibles*. La NIC 37 y la NIC 38 incluyen notas explicativas en las que se indica que las definiciones de activo y pasivo no se revisaron para reflejar las del *Marco Conceptual*. De manera similar, los requerimientos de reconocimiento de las Secciones 18 y 21 continúan basándose en las definiciones de activo y pasivo de la versión anterior de la Sección 2, que se basaban en el *Marco Conceptual* de 1989. Los requerimientos incluyen una nota al pie que aclara que solo en estas situaciones siguen aplicándose las definiciones antiguas.
- FC2.7 En ediciones anteriores de la Norma, la Sección 2 utilizaba el término "fiabilidad" para describir lo que se hace referencia a en términos generales como "representación fiel" en la Sección 2 revisada. El término fiabilidad ya no se especifica como una característica cualitativa en la Sección 2 revisada. Sin embargo, algunas secciones de la Norma utilizan el término fiabilidad con ese

significado. El IASB consideró que sería difícil determinar si el término fiabilidad se estaba utilizando en el sentido más amplio de representación fiel o en el sentido más restringido de incertidumbre en la medición. Por lo tanto, el IASB opinó que sustituir el término "fiabilidad" por "representación fiel" podría dar lugar a consecuencias no deseadas. El IASB también señaló que había decidido no realizar dichos cambios en las Normas NIIF de Contabilidad completas. Por lo tanto, el IASB no sustituyó el término fiabilidad por el término representación fiel en las demás secciones de la Norma, antes de haber realizado modificaciones equivalentes en las Normas NIIF de Contabilidad completas.

- FC2.8 El IASB decidió no modificar los requerimientos de clasificación de la Sección 22 *Pasivos y Patrimonio* al revisar la Sección 2 de la Norma. El IASB señaló que, al desarrollar el *Marco Conceptual*, el IASB, de manera similar, no realizó cambios a los requerimientos de clasificación en la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación* debido a su proyecto sobre Instrumentos Financieros con Características de Instrumentos de Patrimonio. Ese proyecto exploró cómo distinguir los pasivos del patrimonio. El IASB decidió que no debería modificar la Norma antes de haber realizado modificaciones equivalentes a las Normas NIIF de Contabilidad completas.

### **Costo o esfuerzo desproporcionado**

- FC2.9 La Sección 2 de la primera edición de la Norma enfatizaba el equilibrio entre los beneficios y los costos que el IASB consideró al desarrollar los requerimientos. Además de las consideraciones de costo-beneficio del IASB, la Norma permite una exención de los requerimientos por costo o esfuerzo desproporcionado en algunas circunstancias específicas y definidas.
- FC2.10 En la primera revisión integral, el IASB observó que algunas partes interesadas parecían haber malinterpretado la exención por costo o esfuerzo desproporcionado. Estas partes interesadas habían concluido erróneamente que la exención es un principio general que puede aplicarse en toda la Norma. En consecuencia, el IASB añadió una guía sobre la aplicación de la exención por costo o esfuerzo desproporcionado para ayudar a evitar este malentendido.
- FCZ2.11 El IASB previó que la guía aclaratoria ayudaría a enfatizar dos puntos adicionales:
- (a) que la exención por costo o esfuerzo desproporcionado no pretende ser un obstáculo fácil de superar. Esto se debe a que se requiere que una entidad sopesa cuidadosamente los efectos esperados de aplicar la exención sobre los usuarios de los estados financieros frente al costo o esfuerzo de cumplir con el requerimiento relacionado. En particular, el IASB observó que esperaría que, si una entidad ya tuviera, o pudiera adquirir, fácil y económicamente, la información necesaria para cumplir con un requerimiento, no sería aplicable ninguna exención por costo o esfuerzo desproporcionado. Esto se debe a que, en ese caso, se esperaría que los beneficios para los usuarios de los estados financieros de disponer de la información superaran cualquier costo o esfuerzo adicional por parte de la entidad.

- (b) que una entidad debe realizar una nueva evaluación de si un requerimiento implicará un costo o esfuerzo desproporcionado en cada fecha de presentación.
- FCZ2.12 Algunos de los que respondieron al PN de 2013 solicitaron más orientación o una definición de costo o esfuerzo desproporcionado. El IASB decidió que no era apropiado proporcionar más guía en la Norma porque, en última instancia, la aplicación de una exención por costo o esfuerzo desproporcionado depende de las circunstancias específicas de una PYME y del juicio de la gerencia. El IASB también señaló que los términos "costo desproporcionado" y "costo o esfuerzo desproporcionado" se utilizan en las Normas NIIF de Contabilidad completas y que no sería apropiado definir en la Norma un término que se utiliza, pero no se define, en las Normas NIIF de Contabilidad completas. Esto se debe a que podría utilizarse para interpretar los requerimientos de las Normas NIIF de Contabilidad completas. El IASB observó que la aplicación de una exención por costo o esfuerzo desproporcionado requiere considerar cómo se verían afectados aquellos que se espera que utilicen los estados financieros si se aplica dicha exención. En consecuencia, el costo o esfuerzo desproporcionado sería generalmente más fácil de cumplir para las PYMES que para las entidades con obligación pública de rendir cuentas, ya que el concepto se aplica en relación con los beneficios para los usuarios y las PYMES no son responsables ante los interesados públicos.
- FC2.13 En respuesta a los comentarios recibidos sobre el PN de 2013, el IASB decidió requerir que una entidad revele su razonamiento cada vez que utilice una exención por costo o esfuerzo desproporcionado. En opinión del IASB, la información ayudaría a controlar el uso de la exención y proporcionaría información útil a los usuarios de los estados financieros de las PYMES a un costo mínimo para estas. Como excepción al requerimiento, una entidad no está obligada a revelar sus razones para utilizar la exención por costo o esfuerzo desproporcionado al reconocer por separado los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios (véase el párrafo 19.16 de la Norma). El IASB proporcionó esta excepción porque una entidad está obligada a revelar una descripción cualitativa de los factores que conforman cualquier plusvalía reconocida en una combinación de negocios. El IASB consideró que la información a revelar sobre la plusvalía reconocida proporcionaría información más útil que las razones de una entidad para utilizar la exención por costo o esfuerzo desproporcionado.
- FC2.14 En la segunda revisión integral, el IASB preguntó si debería mantener el concepto de "costo o esfuerzo desproporcionado", aunque dicho concepto no figura en el *Marco Conceptual*. Quienes respondieron y el SMEIG estuvieron de acuerdo en mantener el concepto, ya que ayuda a equilibrar los costos y beneficios de los requerimientos de la Norma. Por lo tanto, el IASB mantuvo el concepto de "costo o esfuerzo desproporcionado" sin cambios en la Sección 2 revisada. Las PYMES que utilicen la exención seguirán estando obligadas a proporcionar información sobre cómo y por qué se ha aplicado.

### **Sección 3 *Presentación de Estados Financieros***

- FC3.1 La Sección 3 *Presentación de Estados Financieros* se basa en la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*.<sup>4</sup>

### **Sección 4 *Estado de Situación Financiera***

- FC4.1 La Sección 4 *Estado de Situación Financiera* de la Norma se basa en la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*.

#### **Requerimientos para activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas**

- FC4.2 La Norma no está alineada con la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*. El IASB decidió durante el desarrollo de la primera edición de la Norma que se podía lograr un resultado contable similar al alcanzado mediante la aplicación de la NIIF 5 de una manera más sencilla:

- (a) incluyendo la finalidad de vender como indicador de deterioro de valor; y
- (b) exigiendo la información a revelar si una entidad tiene un acuerdo vinculante de venta para una disposición importante de activos, o un grupo de activos o pasivos.

- FC4.3 En la segunda revisión integral, el IASB recibió solicitudes de quienes respondieron para que reconsiderara su decisión de incluir únicamente requerimientos de información a revelar. El IASB consideró que añadir requerimientos de presentación basados en los requerimientos de la NIIF 5 introduciría una complejidad innecesaria en la Norma.

### **Sección 5 *Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados* y Sección 6 *Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Ingresos y Ganancias Acumuladas***

- FC5.1 La Sección 5 *Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados* y la Sección 6 *Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas* se basan en la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*.

- FC5.2 La Sección 5 permite a una entidad presentar un único estado de resultados y de ganancias acumuladas en lugar de dos estados separados – un estado del resultado integral y un estado de cambios en el patrimonio. Específicamente, se permite a una entidad presentar un único estado de resultados y de ganancias acumuladas si los únicos cambios en su patrimonio durante los períodos para los que se presentan sus estados financieros se derivan del resultado del período, el pago de dividendos, correcciones de errores de períodos anteriores y cambios en las políticas contables. No se ofrece una opción similar en las Normas NIIF de Contabilidad completas. En opinión del IASB, ofrecer esta opción a las PYMES era una simplificación razonable, basada

<sup>4</sup> En 2024 el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros*. El IASB considerará en una revisión futura si alinea la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES con la NIIF 18.

en las necesidades de los usuarios y en los costos probables que supondría para las entidades más pequeñas la preparación de dos estados separados.

- FC5.3 En la segunda revisión integral, el IASB decidió añadir un requerimiento de información a revelar relativo a la desagregación de los dividendos a pagar entre los pagaderos a los accionistas ordinarios y a los accionistas preferentes. Este requerimiento se basó en la NIC 1, y el IASB consideró que una entidad que aplicara el requerimiento proporcionaría información útil sobre la liquidez y la solvencia, satisfaciendo uno de los principios para reducir los requerimientos de información del párrafo FC31.

## **Sección 7 *Estado de Flujos de Efectivo***

- FC7.1 La Sección 7 *Estado de Flujos de Efectivo* se basa en la NIC 7 *Estado de Flujos de Efectivo*.

### **Información sobre cambios en los pasivos que surgen de actividades de financiación**

- FC7.2 En 2016, el IASB emitió una modificación a la NIC 7 que requería que una entidad revelara más información sobre los cambios en los pasivos de la entidad derivados de actividades de financiación. En la segunda revisión integral, el IASB decidió introducir un requerimiento de información a revelar simplificado basado en esta modificación. La Sección 7 requiere que una PYME revele una conciliación entre los saldos iniciales y finales de los pasivos en el estado de situación financiera derivados de actividades de financiación.
- FC7.3 El IASB simplificó el requerimiento de información a revelar omitiendo el objetivo de información de la NIC 7 que requiere que una entidad proporcione información que permita a los usuarios de los estados financieros evaluar los cambios en los pasivos derivados de actividades de financiación. La omisión de este objetivo de información en la Norma significa que una entidad no está obligada a aplicar su juicio para decidir cómo revelar información sobre los cambios en los pasivos derivados de actividades de financiación.
- FC7.4 Algunos de los que respondieron al PN 2022 expresaron su preocupación por la dificultad que tendrían las PYMES para preparar una conciliación entre los saldos iniciales y finales de los pasivos derivados de actividades de financiación y que la conciliación proporcionaría beneficios limitados a los usuarios. Sin embargo, el IASB señaló que la inclusión del requerimiento de conciliación en la Sección 7 estaba respaldada por los comentarios de los usuarios de los estados financieros de las PYMES y era congruente con los principios para reducir los requisitos de información del párrafo FC31.

### **Acuerdos de financiación de proveedores**

- FC7.5 En 2023, el IASB publicó *Acuerdos de Financiación de Proveedores*, que modificó la NIC 7 y la NIIF 7 para requerir que una entidad proporcione información sobre sus acuerdos de financiación de proveedores. La opinión del SMEIG fue que la información sobre los acuerdos de financiación de proveedores es relevante para las PYMES porque son utilizados por una amplia gama de PYMES y no se concentran en un solo sector industrial. El IASB también señaló que la

## NORMA DE CONTABILIDAD NIIF PARA LAS PYMES

información a revelar en la NIC 7 proporcionaría información útil a los usuarios de los estados financieros de las PYMES sobre los flujos de efectivo y las obligaciones a corto plazo de una PYME. En consecuencia, el IASB modificó el alcance de la segunda revisión integral y publicó el *Apéndice al Proyecto de Norma* de la Tercera edición de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* en 2024 (PN 2024). El PN 2024 proponía introducir requerimientos de información a revelar simplificados basados en las modificaciones de la NIC 7. Las propuestas se finalizaron en la tercera edición de la Norma.

- FC7.6 La NIC 7 requiere que una entidad revele los términos y condiciones de sus acuerdos de financiación de proveedores e incluye ejemplos de dichos términos y condiciones. El IASB simplificó este requerimiento en la Sección 7 al requerir que una PYME revele los términos y condiciones clave de sus acuerdos de financiación de proveedores y añadiendo ejemplos de términos y condiciones.
- FC7.7 La NIC 7 también requiere que una entidad revele los importes en libros de los pasivos financieros que ya han sido liquidados por los proveedores de financiación. Entre quienes respondieron al PN de 2024 se sugirió que la mayoría de las PYMES con acuerdos de financiación de proveedores necesitarían obtener esta información de los proveedores de financiación, pero que algunas PYMES podrían no tener la capacidad práctica para hacerlo. Para responder a este escenario, el IASB decidió que una PYME revelaría los importes en libros de los pasivos financieros que ya hubieran sido liquidados por los proveedores de financiación, a menos que fuera impracticable hacerlo. En opinión del IASB, la inclusión de esta exención aliviaría algunas de las preocupaciones sobre el requerimiento de información.

## **Sección 8 Notas a los Estados Financieros**

- FC8.1 La Sección 8 Notas a los Estados Financieros se basa en la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*.
- FC8.2 En la segunda revisión integral, el IASB modificó el párrafo 8.6 de la Norma para añadir ejemplos de juicios que una entidad podría revelar de acuerdo con ese párrafo. La incorporación de los ejemplos tiene por objeto facilitar la aplicación de los requerimientos de información a revelar sobre juicios y mejorar la información sobre juicios en los estados financieros de las entidades.

## **Sección 9 Estados Financieros Consolidados y Separados**

- FC9.1 En la primera edición de la Norma, la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados* se basaba en la NIC 27 *Estados Financieros Separados* e incluía guías para entidades de propósito especial basadas en la SIC-12 *Consolidación—Entidades de Cometido Específico*. La sección se actualizó en la segunda revisión integral para basarse en la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*, emitida en 2011.

### **Definición de "control"**

- FC9.2 En la segunda revisión integral, el IASB revisó la definición de "control" en la Sección 9 para que fuera la misma que la definición introducida en la NIIF 10.
- FC9.3 La NIIF 10 establece un único modelo de consolidación basado en la definición de control que se aplica a todas las entidades participadas. El IASB introdujo el modelo para mejorar la congruencia de las decisiones de consolidación tomadas por las entidades. El IASB decidió que la introducción de un modelo similar en la Sección 9 daría lugar a mejoras similares en las decisiones de consolidación tomadas por las PYMES.
- FC9.4 La revisión posterior a la implementación de la NIIF 10 se llevó a cabo simultáneamente con la segunda revisión integral de la Norma. Quienes respondieron a la revisión posterior a la implementación de la NIIF 10 indicaron que, en ocasiones, la aplicación de la NIIF 10 puede implicar el uso de un juicio significativo. El IASB señaló que el juicio requerido para aplicar la NIIF 10 depende de la complejidad de la transacción. No se espera que una PYME participe en transacciones muy complejas. Por lo tanto, en la mayoría de las situaciones, no se espera que la aplicación de la definición revisada de control implique el uso de un juicio significativo para las PYMES.
- FC9.5 La Sección 9 incluye una presunción refutable de que existe control si la entidad controladora posee, directa o indirectamente a través de subsidiarias, la mayoría de los derechos de voto de una entidad. La presunción refutable se introdujo como una simplificación en la primera edición de la Norma y se mantuvo en la segunda revisión integral para facilitar la aplicación del modelo de control.
- FC9.6 Algunos de quienes respondieron al PN 2022 sugirieron que debería ser requerida a una entidad que revelara si ha aplicado la presunción refutable. En opinión del IASB, las situaciones en las que tal información a revelar proporciona información útil son aquellas en las que determinar si existe control tiene un efecto significativo en los importes reconocidos en los estados financieros de una entidad. En esas situaciones, una entidad revelaría los juicios que la gerencia ha hecho al determinar si existe control, de acuerdo con el párrafo 8.6 de la Norma, que requiere información sobre los juicios que tienen el efecto más significativo en los importes reconocidos en los estados financieros. Por lo tanto, el IASB concluyó que no es necesario añadir ese requerimiento de información a revelar a la Sección 9 de la Norma. Por razones similares, el IASB también eliminó el requerimiento de la Sección 9 para que una entidad revele la base para concluir que existe control cuando una entidad controladora no posee, directa o indirectamente a través de subsidiarias, más de la mitad del poder de voto de una entidad.

### **Fecha de presentación**

- FC9.7 La NIIF 10 incluye requerimientos sobre cómo preparar estados financieros consolidados si las entidades del grupo tienen fechas de presentación diferentes entre sí. La NIIF 10 permite que una entidad prepare estados financieros consolidados si la diferencia entre la fecha de presentación de la subsidiaria y la de la controladora no es mayor a tres meses y es congruente

## NORMA DE CONTABILIDAD NIIF PARA LAS PYMES

para cada periodo. En la primera revisión integral, el IASB modificó la Sección 9 para incluir requerimientos similares, pero sin la restricción de los tres meses.

### **Pérdida de control**

FC9.8 La NIIF 10 requiere que una entidad mida su participación retenida en la antigua subsidiaria al valor razonable en la fecha en que se pierde el control, reconociendo cualquier ganancia o pérdida resultante en el resultado del periodo. En la segunda revisión integral de la Norma, el IASB añadió requerimientos similares a la Sección 9. El IASB añadió estos requerimientos para hacer que la Sección 9 sea congruente con los requerimientos de la Sección 19 para una adquisición realizada en etapas (adquisiciones por etapas). La medición de la inversión a valor razonable refleja la opinión del IASB de que perder el control de una subsidiaria es un suceso económico significativo.

### **Entidades de inversión**

FC9.9 La NIIF 10 requiere que una entidad de inversión mida una inversión en una subsidiaria al valor razonable con cambios en resultados y no consolide esta subsidiaria. En la segunda revisión integral, el IASB decidió que los requerimientos no eran relevantes para las PYMES y, por lo tanto, los omitió de la Norma. Se consideró que los requerimientos no eran relevantes para las PYMES porque, dado el alcance de la Norma, pocas entidades elegibles para aplicar la Norma cumplirían con la definición de "entidad de inversión" en la NIIF 10.

## **Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores***

FC10.1 La Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores* se basa en la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, con algunas simplificaciones.<sup>5</sup>

### **Desarrollo de políticas contables**

FC10.2 La Sección 10 incluye requerimientos para las entidades que desarrollan políticas contables para temas no cubiertos en la Norma (véanse los párrafos FC73 y FC74). Una entidad que desarrolle políticas contables para estos temas puede, aunque no está obligada a ello, considerar los requerimientos y la guía de las Normas NIIF de Contabilidad completas que tratan temas similares y relacionados. No requerir que las entidades se refieran a las Normas NIIF de Contabilidad completas es congruente con el carácter independiente de la Norma.

---

<sup>5</sup> Al emitir la NIIF 18, el IASB revisó el título de la NIC 8 de *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* a *Bases de Preparación de los Estados Financieros*. El IASB considerará las modificaciones a la NIC 8 como parte de una revisión futura de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES.

### **Tercer estado de situación financiera**

- FC10.3 La NIC 1 requiere que una entidad que aplique una política contable de forma retroactiva realice un reajuste retroactivo o reclasifique partidas, presente un estado de situación financiera al inicio del primer periodo comparativo. El IASB decidió no incluir este requerimiento en la Sección 10. Esta simplificación se basa en las necesidades de los usuarios y en los costos probables para las entidades más pequeñas si se hubiera incluido el requerimiento.

### **Sección 11 *Instrumentos Financieros***

- FC11.1 Los requerimientos para instrumentos financieros en la primera edición de la Norma se basaban en la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*. En 2014, el IASB emitió la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*, completando su proyecto para reemplazar la NIC 39. En la segunda revisión integral, el IASB consideró si debía modificar la sección para basarla en la NIIF 9. Los requerimientos de información a revelar para los instrumentos financieros en la sección se basan en la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*.
- FC11.2 Cuando se emitió por primera vez la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES, los requerimientos para los instrumentos financieros se encontraban en dos secciones (Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos* y Sección 12 *Otros Temas Relacionados con los Instrumentos Financieros*). En la segunda revisión integral, el IASB decidió combinar las Secciones 11 y 12 en una sola sección renombrada como Sección 11 *Instrumentos Financieros*. La combinación de las secciones permitió que los requerimientos de medición y de información a revelar sobre el valor razonable se incluyeran en una sola sección renombrada como Sección 12 *Medición del Valor Razonable* (véanse los párrafos FC12.1 a FC12.5). Los requerimientos que en la primera edición de la Norma se habían incluido en la Sección 11 se incluyen en la Parte I de la Sección 11 revisada, y los requerimientos que se habían incluido en la Sección 12 se incluyen en la Parte II de la Sección 11 revisada.
- FC11.3 Los temas para los que se simplifican los requerimientos para los instrumentos financieros de la Sección 11 en comparación con la NIC 39 o la NIIF 9 incluyen:
- (a) *clasificación y medición*—los instrumentos financieros que cumplen con condiciones específicas se miden al costo o al costo amortizado, y todos los demás se miden al valor razonable con cambios en resultados. Además, los instrumentos de deuda se miden al costo amortizado si cumplen con un principio suplementario basado en la NIIF 9, como se analiza en los párrafos FC11.5 a FC11.8.
  - (b) *baja en cuentas*—la Sección 11 establece un principio simple para la baja en cuentas. Dicho principio no se alinea con los requerimientos de baja en cuentas de la NIC 39 o la NIIF 9, los cuales son complejos y se relacionan con transacciones de baja en cuentas en las que las PYMES no suelen participar.

NORMA DE CONTABILIDAD NIIF PARA LAS PYMES

- (c) *contabilidad de coberturas*—la Sección 11 incluye requerimientos para los tipos de coberturas que es probable que utilicen las PYMES, tal como se analiza en los párrafos FC11.15 a FCZ11.18.
- (d) *instrumentos financieros derivados*—la Sección 11 no requiere que se contabilicen por separado los "derivados implícitos". Sin embargo, los contratos no financieros que incluyen un derivado implícito con características económicas que no están estrechamente relacionadas con el contrato anfitrión se contabilizan en su totalidad a su valor razonable (véase el párrafo FCZ11.4).
- FCZ11.4 Los contratos para comprar, vender, arrendar o asegurar un elemento no financiero, como una materia prima cotizada, inventario, propiedad, planta o equipo, se contabilizan como instrumentos financieros dentro del alcance de la Parte II de la Sección 11 si pudieran resultar en una pérdida para el comprador, vendedor, arrendador, arrendatario o asegurado como resultado de términos contractuales que no están relacionados con cambios en el precio del elemento no financiero, cambios en las tasas de cambio de moneda extranjera o el incumplimiento de una de las contrapartes. Dichos contratos se contabilizan como instrumentos financieros porque sus términos incluyen un componente de riesgo financiero que altera el importe de liquidación del contrato que no está relacionado con la compra o venta, el arrendamiento o el seguro del elemento no financiero.
- Clasificación y medición de los instrumentos financieros**
- FC11.5 La NIIF 9 aplica un enfoque basado en principios para la clasificación de los activos financieros en función de las características de los flujos de efectivo contractuales del activo financiero y del modelo de negocio para gestionar el activo financiero.
- FC11.6 La Sección 11 proporciona una lista de ejemplos de instrumentos financieros básicos. La sección también establece las condiciones que debe cumplir un instrumento de deuda para ser clasificado como un instrumento financiero básico y, por lo tanto, ser medido al costo amortizado. En la segunda revisión integral, el IASB complementó la lista de ejemplos con un principio basado en las características de los flujos de efectivo contractuales de un instrumento de deuda (véase el párrafo 11.9ZA de la Norma). El IASB observó que complementar la lista de ejemplos de la Sección 11 con dicho principio proporcionaría a una entidad una justificación clara para la clasificación de los instrumentos de deuda y su medición al costo amortizado o al valor razonable. Por lo tanto, el principio ayudaría a las entidades a decidir si un instrumento de deuda no se ajusta a las características de ninguno de los ejemplos.
- FC11.7 Al complementar la lista de ejemplos de la Sección 11 con este principio, el IASB simplificó los requerimientos de clasificación y medición de los activos financieros de la NIIF 9 al excluir el requerimiento de que una entidad determine cómo clasificar y medir los activos financieros sobre la base del modelo de negocio de la entidad para gestionar el activo financiero. El IASB consideró que excluir la evaluación del modelo de negocio no impediría una representación fiel, ya que las PYMES no suelen mantener instrumentos de deuda bajo más de un modelo de negocio. En consecuencia, es poco probable

que la exclusión de la evaluación del modelo de negocio afecte significativamente a la forma en que las entidades que aplican la Norma clasifican sus instrumentos de deuda.

- FC11.8 El IASB también aclaró que no se requiere que una entidad reevalúe la clasificación de un instrumento financiero. Este requerimiento está alineado con los requerimientos de reclasificación de la NIIF 9, pero se simplifica para mantener la congruencia con:
- (a) los requerimientos de baja en cuentas de la Sección 11; y
  - (b) la decisión del IASB de no introducir requerimientos para que las PYMES determinen cómo clasificar los activos financieros con base en su modelo de negocio (véase el párrafo FC11.7).
- FC11.9 Los requerimientos de la Parte I de la Sección 11 para la medición de instrumentos financieros requieren que las entidades determinen si un acuerdo constituye una transacción de financiación (véase el párrafo 11.13 de la Norma). El IASB recibió comentarios en la primera revisión integral en el sentido de que algunas entidades no estaban seguras de cómo determinar si una transacción constituía una transacción de financiación. El IASB modificó la Norma para aclarar que, en la aplicación del párrafo 11.13, una entidad debe considerar si un acuerdo constituye una transacción de financiación a efectos de la Norma, ya sea para sí misma o para la contraparte. En otras palabras, la entidad debe considerar tanto los activos financieros como los pasivos financieros.
- FC11.10 La NIC 39 incluía una opción para que las entidades midieran los pasivos financieros al valor razonable con cambios en resultados en lugar de al costo amortizado ("la opción del valor razonable"). La NIIF 9 introdujo requerimientos para las entidades que hayan optado por utilizar la opción del valor razonable para presentar los cambios en el valor razonable atribuibles a cambios en el riesgo crediticio propio de un pasivo financiero en otro resultado integral en lugar de en el resultado del periodo. No se introdujeron requerimientos similares en la Sección 11 porque no incluye la opción del valor razonable y, por lo tanto, los requerimientos no serían aplicables a las PYMES que aplican la Sección 11.
- FC11.11 La NIIF 9 también introdujo una opción para que las entidades elijan irrevocablemente presentar los cambios en el valor razonable de algunos instrumentos de patrimonio en otro resultado integral en lugar de en el resultado del periodo. El IASB decidió no introducir una opción de política contable similar en la Sección 11 porque tal opción añadiría complejidad a la Norma (véase el párrafo FC34).
- Utilización de los requerimientos de reconocimiento y medición de las Normas NIIF de Contabilidad completas para instrumentos financieros**
- FC11.12 Cuando se publicó por primera vez la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES, las PYMES podían optar por aplicar:

## NORMA DE CONTABILIDAD NIIF PARA LAS PYMES

- (a) los requerimientos para instrumentos financieros de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*; o
  - (b) los requerimientos de reconocimiento y medición de la NIC 39 y los requerimientos de información a revelar para instrumentos financieros de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*.
- FC11.13 La opción de aplicar los requerimientos de reconocimiento y medición de la NIC 39 era la única opción en la Norma que permitía a las PYMES aplicar los requerimientos de las Normas NIIF de Contabilidad completas (es decir, el recurso a las Normas NIIF de Contabilidad completas). La razón principal por la que el IASB permitió la opción fue para dar a las PYMES las mismas opciones de políticas contables que las permitidas en la NIC 39, en espera de que el IASB completara su proyecto de reemplazar la NIC 39 por la NIIF 9.
- FC11.14 Los comentarios recibidos en la segunda revisión integral sugirieron que las PYMES no utilizaban la opción de aplicar los requerimientos de reconocimiento y medición de la NIC 39. Por lo tanto, el IASB eliminó la opción de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*. Tras considerar la posibilidad de alinear la Norma con la NIIF 9, el IASB no introdujo de nuevo una opción que permitiera a las PYMES aplicar los requerimientos de reconocimiento y medición de la NIIF 9. Las decisiones del IASB de eliminar y no sustituir la opción significaron que la tercera edición de la Norma era un documento independiente.

### Contabilidad de coberturas

- FC11.15 La NIIF 9 introdujo nuevos requerimientos que dieron lugar a cambios en los requerimientos de contabilidad de coberturas en las Normas NIIF de Contabilidad completas. La Parte II de la Sección 11 establece los requerimientos para los tipos de transacciones de cobertura que una PYME probablemente utilizará para gestionar los riesgos. En la segunda revisión integral, el IASB decidió no modificar los requerimientos de la Norma para los requerimientos de cobertura en la NIIF 9. Las mejoras introducidas por la NIIF 9 no serían generalmente relevantes para las PYMES porque las PYMES no suelen realizar los tipos de cobertura para los que la NIIF 9 añadió requerimientos.
- FCZ11.16 La Sección 11 se centra en los tipos de cobertura que es probable que realicen las PYMES, concretamente las coberturas de:
- (a) riesgo de tasa de interés de un instrumento de deuda medido a su costo amortizado;
  - (b) riesgo de tasa de cambio en moneda extranjera o de tasa de interés en un compromiso firme o en una transacción prevista altamente probable;
  - (c) riesgo de precio de una materia prima cotizada que la entidad mantiene o en un compromiso firme o una transacción prevista altamente probable de comprar o vender una materia prima cotizada; y
  - (d) riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera en una inversión neta en un negocio en el extranjero.

- FCZ11.17 Con respecto a la contabilidad de coberturas, la Sección 11 requiere el reconocimiento y la medición periódicos de la ineficacia de la cobertura, pero en condiciones menos estrictas que las de la NIC 39. En particular, la ineficacia se reconoce y mide al final del periodo sobre el que se informa, y la contabilidad de coberturas se discontinúa prospectivamente a partir de ese momento, para las coberturas que ya no cumplen las condiciones para la contabilidad de coberturas. La NIC 39 requeriría la discontinuación de la contabilidad de coberturas prospectivamente a partir de la fecha en que ya no se cumplieran las condiciones, un requerimiento que las PYMES consideraron oneroso.
- FCZ11.18 La Sección 11 también difiere de la NIC 39 con respecto a la contabilidad de coberturas en los siguientes aspectos:
- (a) la contabilidad de coberturas no puede lograrse mediante el uso de instrumentos de deuda ("instrumentos de efectivo") como instrumentos de cobertura. La NIC 39 permite esto para una cobertura de un riesgo de moneda extranjera.
  - (b) no se permite la contabilidad de coberturas con una estrategia de cobertura basada en opciones. Dado que la cobertura con opciones implica incurrir en un costo, es más probable que las PYMES utilicen contratos a plazo como instrumentos de cobertura en lugar de opciones.
  - (c) no se permite la contabilidad de cobertura para carteras. Las carteras de cobertura añaden una complejidad contable considerable debido a la necesidad de volver a medir todas las partidas cubiertas individualmente a valor razonable para garantizar que se dan de baja los importes adecuados cuando se vende el instrumento y que la amortización es adecuada cuando un instrumento ya no está cubierto.

La simplificación en (a) es apropiada ya que la contabilidad de coberturas no tendría un efecto significativo en los estados financieros debido a los efectos compensatorios de la contabilización de un instrumento de deuda en moneda extranjera según la Sección 11 y el reconocimiento de las diferencias de cambio en la mayoría de las partidas monetarias en el resultado del periodo según la Sección 30 *Conversión de Moneda Extranjera*. Además, el IASB no cree que las simplificaciones de los apartados (b) y (c) afecten negativamente a las PYMES, ya que no se trata de estrategias de cobertura típicas de estas entidades.

### **Deterioro del valor de activos financieros**

- FC11.19 Los requerimientos para reconocer y medir el deterioro de valor de los activos financieros medidos al costo o al costo amortizado en la Norma se basan en la NIC 39. El modelo de deterioro de valor de la NIC 39 y la Sección 11 es un modelo de pérdidas incurridas. La NIIF 9 introdujo un modelo de pérdida crediticia esperada para responder a las críticas al modelo de la NIC 39, que incluían que la NIC 39 sobrevaloraba los ingresos de actividades ordinarias por participación en periodos anteriores a que se produjera un evento de pérdida crediticia y retrasaba el reconocimiento de las pérdidas crediticias.

## NORMA DE CONTABILIDAD NIIF PARA LAS PYMES

- FC11.20 En la segunda revisión integral, el IASB decidió no actualizar los requerimientos para el deterioro de los activos financieros en la Norma para un modelo de pérdida crediticia esperada basado en la NIIF 9. La decisión del IASB se basó en los comentarios recibidos sobre sus propuestas para introducir un modelo de pérdida crediticia esperada basado en el modelo simplificado de la NIIF 9, y en los resultados de las pruebas de campo con profesionales de la contabilidad y usuarios de los estados financieros de las PYMES.
- FC11.21 El alcance de la Norma excluye a cualquier entidad que mantenga activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros como una de sus actividades principales. En opinión del IASB, este alcance restringido significa que no se espera que las entidades que proporcionan financiación a clientes como una de sus actividades principales puedan aplicar la Norma y, por lo tanto, es poco probable que las PYMES que apliquen la Norma tengan una exposición significativa al riesgo crediticio. En su lugar, es probable que las PYMES incluidas en el alcance de la Norma solo posean activos financieros a corto plazo que no generan intereses, concretamente, cuentas por cobrar.
- FC11.22 Como consecuencia del alcance de la Norma, el IASB razonó que el problema resuelto por el modelo de pérdida crediticia esperada afectaría a las decisiones de los usuarios de solo un pequeño número de estados financieros de PYMES preparados de acuerdo con la Norma. Los comentarios también sugirieron que para las PYMES que solo tienen cuentas por cobrar, pasar a un modelo de pérdida crediticia esperada probablemente implicaría costos de implementación sustanciales. Además, es poco probable que el modelo proporcionara un cambio sustancial en la información sobre deterioro o beneficios para los usuarios de los estados financieros de esas PYMES. Basándose en esta evaluación de la relevancia y los costos y beneficios de introducir un modelo de pérdida crediticia esperada, el IASB decidió mantener el modelo de pérdida incurrida en la Sección 11.
- FC11.23 Junto con su decisión de mantener el modelo de pérdida incurrida en la Sección 11, el IASB añadió un requerimiento para que las PYMES revelen un análisis de la antigüedad de los activos financieros medidos al costo amortizado con referencia a la fecha de vencimiento. La NIIF 7 requería que las entidades revelaran un análisis similar antes de la introducción del modelo de pérdida crediticia esperada. En opinión del IASB, el análisis proporcionará información útil a los usuarios de los estados financieros de las PYMES sobre la exposición de una PYME al riesgo crediticio y los flujos de efectivo esperados. El IASB no espera que el análisis sea costoso para las PYMES, ya que se espera que la mayoría de los sistemas de información de las PYMES proporcionen un análisis similar o lo preparen con el fin de gestionar las cuentas por cobrar.

### **Contratos de garantía financiera emitidos**

- FC11.24 La Sección 11 requiere que las PYMES contabilicen los contratos de garantía financiera intragrupo emitidos a contraprestación nula de acuerdo con la Sección 21. El IASB introdujo estos requerimientos en la segunda revisión integral. La segunda edición de la Norma no incluía ningún requerimiento específico para los contratos de garantía financiera. En consecuencia, las PYMES habrían contabilizado estos contratos como instrumentos financieros y

los habrían medido a su valor razonable con cambios en resultados, tal como se establece en la guía publicada por el SMEIG en la Pregunta y Respuesta 2017/12.1 *Contabilización de los contratos de garantía financiera en los estados financieros individuales o separados del emisor*.

- FC11.25 El IASB introdujo requerimientos para los contratos de garantía financiera intragrupo emitidos sin contraprestación, en respuesta a comentarios que indicaban que:
- (a) la mayoría de los contratos de garantía financiera emitidos por PYMES son contratos de garantía financiera intragrupo; y
  - (b) el valor razonable de estos contratos de garantía financiera intragrupo puede ser difícil y subjetivo de medir, y los costos de reconocer estos contratos al valor razonable no justifican los beneficios de la información sobre el valor razonable para los usuarios de los estados financieros.
- FC11.26 El IASB también introdujo requerimientos de información a revelar específica para los contratos de garantía financiera intragrupo emitidos sin contraprestación, que permiten a los usuarios evaluar el efecto de dichas garantías sobre el riesgo de crédito y los flujos de efectivo futuros de una entidad.
- FC11.27 La Sección 21 se aplica a los contratos de garantía financiera intragrupo emitidos sin contraprestación, y no a otros contratos de garantía financiera, que están dentro del alcance de la Sección 11. El IASB observó que, si se cobra una contraprestación por los contratos de garantía financiera intragrupo, es probable que exista una razón específica para hacerlo (por ejemplo, la estimación de un importe de valor razonable para requisitos fiscales o legales) y que, por tanto, no sería apropiado incluir dichos contratos en la Sección 21.
- FC11.28 En un contrato de garantía financiera emitido por una entidad que informa, la entidad que informa está obligada a reembolsar a un acreedor si la otra entidad incumple (es decir, existe una disposición de reembolso condicional). Por lo tanto, un contrato de garantía financiera no satisface la condición del párrafo 11.9(d) de la Norma para ser contabilizado como un instrumento financiero básico de acuerdo con la Parte I de la Sección 11. En consecuencia, los contratos de garantía financiera no contabilizados de acuerdo con la Sección 21 se contabilizan de acuerdo con la Parte II de la Sección 11.
- FC11.29 La NIIF 9 introdujo requerimientos para los contratos de garantía financiera consistentes con los requerimientos del modelo de pérdida crediticia esperada. El IASB decidió no alinear la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES con estos requerimientos en la segunda revisión integral. Hacerlo habría sido incongruente con su decisión de mantener el modelo de pérdida incurrida en la Sección 11 de la Norma (véanse los párrafos FC11.19 a FC11.23).

### **Otros temas relacionados con los instrumentos financieros**

- FC11.30 En la segunda revisión integral, el IASB decidió añadir un requerimiento para que las entidades revelen un análisis de vencimiento de los pasivos financieros. Este requerimiento se basó en la NIIF 7, y el IASB consideró que proporcionaría información útil sobre la liquidez y solvencia de una entidad y los flujos de efectivo esperados, satisfaciendo los principios para reducir los requerimientos de información a revelar del párrafo FC31.
- FC11.31 En la segunda revisión integral, el IASB consultó al SMEIG y, basándose en su asesoramiento, decidió no tomar ninguna medida sobre las modificaciones a las Normas NIIF de Contabilidad completas relacionadas con la reforma de los tipos de interés de referencia. El IASB tomó esta decisión porque en muchas jurisdicciones las reformas de las tasas de interés de referencia resultantes de las recomendaciones del Consejo de Estabilidad Financiera de 2014 estaban a punto de completarse, lo que significaba que era poco probable que las exenciones fueran útiles para las PYMES y podrían dar lugar a una complejidad innecesaria.

### **Sección 12 *Medición del Valor Razonable***

- FC12.1 La Sección 12 *Medición del Valor Razonable* de la Norma se introdujo como parte de la segunda revisión integral y se basa en la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*. La definición de "valor razonable" en la Norma es la misma que la definición de la NIIF 13 y los principios de la jerarquía del valor razonable de la NIIF 13 se incluyen en la Sección 12.

#### **Definición y jerarquía del valor razonable**

- FC12.2 El IASB emitió la NIIF 13 en 2011. La NIIF 13 define el valor razonable y proporciona una fuente única de requerimientos de medición del valor razonable, proporcionando un marco claro para medir el valor razonable y mejorando los requerimientos de información a revelar sobre las mediciones del valor razonable. El IASB completó su revisión posterior a la implementación de la NIIF 13 en 2018 y concluyó que la NIIF 13 está funcionando según lo previsto.
- FC12.3 La definición de valor razonable y los requerimientos de la NIIF 13 son más claros y exhaustivos que la definición de valor razonable y los requerimientos que figuraban en la segunda edición de la Norma. En consecuencia, el IASB concluyó que la armonización de la Norma con la NIIF 13 aportaría mayor claridad y congruencia a la estimación del valor razonable por parte de las PYMES. Las modificaciones mejoran la información proporcionada a los usuarios de los estados financieros de las PYMES y simplifican la aplicación de la Norma.
- FC12.4 En la segunda edición de la Norma, los requerimientos para medir el valor razonable se incluyeron en la sección sobre instrumentos financieros básicos. Otras secciones de la Norma que requieren o permiten el uso del valor razonable hacían referencia a esa sección o incluían requerimientos sobre la medición del valor razonable específicos para los activos y pasivos que una entidad debe medir a valor razonable. Los requerimientos de información

relacionados con la forma en que se medía el valor razonable también se incluyeron en varias secciones de la Norma. Cuando el IASB introdujo la Sección 12, decidió incluir los requerimientos para medir el valor razonable (y los requerimientos de información a revelar relacionados) en esa sección.

- FC12.5 Las transacciones con pagos basados en acciones dentro del alcance de la Sección 26 *Pagos basados en Acciones* utilizan el término "valor razonable" con un significado que difiere en algunos aspectos de la definición de valor razonable de la Sección 12. En consecuencia, las PYMES que aplican la Sección 26 miden el valor razonable de acuerdo con esta sección, y no con la Sección 12.

### **Sección 13 *Inventarios***

- FC13.1 La Sección 13 *Inventarios* se basa en la NIC 2 *Inventarios*.

### **Sección 14 *Inversiones en Asociadas***

- FC14.1 La Sección 14 *Inversiones en Asociadas* se basa en la NIC 28 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*.

#### **Métodos de costo y valor razonable para asociadas y entidades controladas conjuntamente**

- FC14.2 La NIC 28 requiere que una entidad contabilice sus inversiones en asociadas y negocios conjuntos utilizando el método de la participación, a menos que se especifique lo contrario. Cuando el IASB estaba desarrollando la primera edición de la Norma, muchos preparadores de estados financieros de PYMES cuestionaron la utilidad del método de la participación. Estos preparadores informaron al IASB que las PYMES tienen dificultades para aplicar el método de la participación debido a la imposibilidad de obtener la información requerida y a la necesidad de ajustarse a las políticas contables y a las fechas de presentación de los estados financieros. El método del costo está permitido por la NIC 27 para contabilizar inversiones en asociadas y negocios conjuntos en los estados financieros separados del inversor. En opinión de los preparadores, el método del costo también debería estar permitido por la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES en los estados financieros consolidados del inversor. Los prestamistas indicaron en general que la información presentada utilizando el método de la participación es de utilidad limitada para ellos, ya que no es útil para evaluar los flujos de efectivo futuros ni la garantía del préstamo. Los valores razonables son más relevantes para esos propósitos. El IASB reconoció los problemas especiales de las PYMES en la aplicación del método de la participación y la relevancia de los valores razonables para los prestamistas. Concluyó que las PYMES deberían poder utilizar, tanto en sus estados financieros consolidados como separados, el método de la participación, el método del costo o el valor razonable con resultados del periodo.

**Valor razonable con cambios en resultados para asociadas y entidades controladas conjuntamente que tengan cotización en el mercado**

- FC14.3 La NIC 28 no establece una distinción en la medición contable en función de si las inversiones en asociadas o negocios conjuntos tienen cotización en el mercado, y requiere que una entidad contabilice dichas inversiones utilizando el método de la participación, a menos que se especifique lo contrario.
- FCZ14.4 La Sección 14 y la Sección 15 *Inversiones en Acuerdos Conjuntos* requieren que cualquier inversión en una asociada o entidad controlada conjuntamente para la cual exista una cotización publicada debe ser medida a valor razonable con cambios en resultados. Las razones del IASB para llegar a esta decisión fueron:
- (a) se eliminan sustancialmente las preocupaciones sobre la fiabilidad de la medición;
  - (b) se elimina sustancialmente el costo de obtención de una valoración razonable; y
  - (c) dichos valores razonables son más relevantes que las mediciones basadas en el costo para los prestamistas y otros usuarios de los estados financieros de las PYMES.

**Sección 15 *Acuerdos Conjuntos***

- FC15.1 En la primera edición de la Norma, la Sección 15 *Inversiones en Negocios Conjuntos* se basaba en la NIC 31 *Participaciones en Negocios Conjuntos*. En 2011, el IASB emitió la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*, que sustituyó a la NIC 31.
- FC15.2 En la segunda revisión integral de la Norma, el IASB decidió alinear la Norma con algunos aspectos de la NIIF 11, tal como se analiza en los párrafos FC15.3 a FC15.8.

**Definiciones**

- FC15.3 En la segunda revisión integral de la Norma, el IASB revisó la definición de "control conjunto" en la Sección 15 para que coincida con la definición de la NIIF 11. El IASB decidió que la revisión de la definición era una consecuencia necesaria de haber revisado la definición de "control" en la Sección 9 para que fuera la misma que la definición de la NIIF 10 (véanse los párrafos FC9.2 a FC9.5).

**Clasificación de acuerdos conjuntos**

- FC15.4 La Sección 15 requiere que una entidad clasifique un acuerdo conjunto basándose en la forma jurídica del acuerdo. A tal fin, los acuerdos conjuntos se agrupan en tres categorías: operaciones controladas de forma conjunta, activos controlados de forma conjunta y entidades controladas de forma conjunta. Los requerimientos se basan en la NIC 31. La NIIF 11 requiere que una entidad clasifique un acuerdo conjunto basándose en los derechos y obligaciones de las partes que surgen del acuerdo. Para este propósito, los acuerdos conjuntos se agrupan en dos categorías: operaciones conjuntas y negocios conjuntos.

- FC15.5 En la segunda revisión integral, el IASB recibió opiniones mixtas de quienes respondieron sobre si se debían alinear los requerimientos de clasificación de la Sección 15 con los de la NIIF 11. Algunos de los que respondieron dijeron que mantener los requerimientos de clasificación de la Sección 15 supondría una incongruencia con las Normas NIIF de Contabilidad completas y podría confundir a los usuarios de los estados financieros de las PYMES, especialmente a los que están familiarizados con las Normas NIIF de Contabilidad completas. Entre quienes respondieron, otros dijeron que mantener los requerimientos de clasificación en la Sección 15 evitaría aumentar el juicio que se requeriría de las PYMES al clasificar acuerdos conjuntos.
- FC15.6 El IASB decidió no alinear los requerimientos de clasificación de la Sección 15 con la NIIF 11 porque exigir a una entidad que clasifique un acuerdo conjunto basándose en la forma jurídica del acuerdo mantiene la Norma simple y fácil de aplicar. Además, el resultado contable de los activos controlados conjuntamente y las operaciones controladas conjuntamente que aplican la Sección 15 es similar al resultado contable de las operaciones conjuntas que aplican la NIIF 11. Por lo tanto, mantener los requerimientos de clasificación en la Sección 15 no impediría significativamente la representación fiel.

**Una parte de una operación controlada de forma conjunta o un activo controlado de forma conjunta (sin control conjunto)**

- FC15.7 La NIIF 11 requiere que una parte que participa en una operación controlada conjuntamente o en un activo controlado conjuntamente, pero que no tiene control conjunto, contabilice su participación de acuerdo con la clasificación de esa operación controlada conjuntamente o de ese activo controlado conjuntamente. El IASB decidió alinear la Sección 15 con este requerimiento de la NIIF 11 en la segunda revisión integral. Concluyó que este resultado representaría fielmente los intereses de la parte—es decir, sus derechos y obligaciones derivados del acuerdo.

**Contabilidad de entidades controladas conjuntamente**

- FC15.8 Los párrafos FC14.2 a FCZ14.4 analizan la contabilidad de las inversiones en entidades controladas conjuntamente.

**Sección 16 *Propiedades de Inversión***

- FC16.1 La Sección 16 *Propiedades de Inversión* está alineada con la NIC 40 *Propiedades de Inversión* con opciones de políticas contables reducidas.
- FCZ16.2 La NIC 40 permite elegir entre una política contable de valor razonable con cambios en resultados o un modelo de costo-depreciación-deterioro (con algunas excepciones limitadas). Una entidad que sigue el modelo de costo-depreciación-deterioro debe proporcionar información complementaria sobre el valor razonable de sus propiedades de inversión. La Norma no ofrece opciones en cuanto a las políticas contables, sino que la contabilidad de las propiedades de inversión se rige por las circunstancias. Si una entidad conoce o puede medir el valor razonable de un elemento de las propiedades de inversión sin incurrir en un costo o esfuerzo desproporcionado, debe utilizar

el modelo de valor razonable con cambios en el resultado para esa propiedad de inversión. Debe utilizar el modelo de costo-depreciación-deterioro para otras propiedades de inversión. A diferencia de la NIC 40, la Norma no requiere revelar los valores razonables de las propiedades de inversión medidos sobre una base de costo.

- FC16.3 Un pequeño número de los que respondieron a la segunda revisión integral pidieron al IASB que considerara la posibilidad de permitir a las entidades elegir entre un modelo de valor razonable o un modelo de costo para la medición posterior de una propiedad de inversión. Tal modificación sería congruente con las opciones de política contable permitidas en la NIC 40. Sin embargo, el IASB decidió no cambiar los requerimientos de medición posterior para las propiedades de inversión porque permitir tal opción de política contable añadiría complejidad a la Norma (véase el párrafo FC34).

## **Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo***

- FC17.1 La Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo* se basa en la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*. La sección fue modificada en la primera revisión integral para permitir que una entidad utilice el modelo de revaluación para una mayor alineación con la NIC 16.

### **No se requiere una revisión anual de la vida útil, el valor residual y el método de depreciación**

- FC17.2 La Norma no requiere una revisión anual de la vida útil, el valor residual y el método de depreciación o amortización de las propiedades, planta y equipo. En su lugar, solo se requiere una revisión si hay indicios de que se ha producido un cambio significativo desde la última fecha de presentación anual. La NIC 16 requiere una revisión al menos al final de cada ejercicio.

### **Modelo de revaluación para las propiedades, planta y equipo**

- FCZ17.3 Durante sus nuevas deliberaciones sobre el PN de 2013, y a la luz de las preocupaciones continuas y generalizadas planteadas por los que respondieron, el IASB decidió permitir una opción para que las PYMES revalúen las propiedades, planta y equipo. Aunque el IASB considera que limitar las opciones es importante por las razones expuestas en el párrafo FC34, reconoce que, basándose en las respuestas a la Solicitud de Información de 2012 y al PN de 2013, no permitir un modelo de revaluación para propiedades, planta y equipo parece ser el mayor impedimento para la adopción de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES en algunas jurisdicciones. El IASB también estuvo de acuerdo con aquellos que respondieron que la información sobre el valor actual es potencialmente más útil que la información sobre el costo histórico. Por lo tanto, el IASB decidió que los beneficios de un uso más amplio de la Norma, y por lo tanto el potencial de mejoras globales en la información y la congruencia, junto con la utilidad de la información proporcionada, superan los costos percibidos para los usuarios y los preparadores de los estados financieros al añadir esta opción. Además, el IASB señaló que el cambio introduce solo una opción, no un requerimiento. En consecuencia, no requiere un cambio ni costos adicionales

para los preparadores. El IASB también señaló que no había nada que impidiera a las autoridades y a los organismos normativos de las jurisdicciones individuales exigir a todas las PYMES de su jurisdicción que utilizaran únicamente el modelo del costo o únicamente el modelo de revaluación para las propiedades, planta y equipo. Tal medida no impediría a las PYMES declarar el cumplimiento de la Norma.

- FC17.4 Congruente con las Normas NIIF de Contabilidad, la Norma no prescribe en general cómo, cuándo o si los importes pueden transferirse entre componentes del patrimonio. En su lugar, estas decisiones se dejan a la discreción de los preparadores, sujetos a las restricciones impuestas por la Sección 2. El IASB señaló que, en determinadas circunstancias, puede ser apropiado transferir parte o la totalidad de otro resultado integral acumulado desde el superávit de revaluación de propiedades, planta y equipo directamente a las ganancias retenidas u otro componente del patrimonio. El IASB también señaló que, en otras circunstancias, tales transferencias pueden ser obligatorias o prohibidas por la legislación local. En consecuencia, congruente con los requerimientos para otros elementos del resultado integral acumulado, al añadir una opción para utilizar el modelo de revaluación para propiedades, planta y equipo, el IASB decidió no prescribir cómo, cuándo o si las partidas del otro resultado integral acumulado debería transferirse a otros componentes del patrimonio.

## **Sección 18 *Activos Intangibles distintos de la Plusvalía***

- FC18.1 La Sección 18 *Activos Intangibles distintos de la Plusvalía* se basa en la NIC 38 *Activos Intangibles*, con simplificaciones.

### **Requerimientos de reconocimiento para los costos de desarrollo**

- FC18.2 La NIC 38 requiere que una entidad reconozca los costos de desarrollo como un activo si los costos cumplen con criterios específicos. En el momento en que se publicó la primera edición de la Norma, los comentarios recibidos sugerían que las PYMES no disponían de los recursos necesarios para evaluar si un proyecto era comercialmente viable sobre una base de negocio en marcha. Los comentarios también sugerían que los prestamistas no tenían en cuenta la información sobre los costos de desarrollo reconocidos a la hora de tomar decisiones sobre la concesión de préstamos a las PYMES. Por lo tanto, el IASB decidió que la Norma requeriría que una entidad reconociera todos los costos de desarrollo como gastos cuando se incurriera en ellos.
- FC18.3 El IASB reconsideró la simplificación de requerir que una entidad reconociera todos los costos de desarrollo como gastos tanto en la primera como en la segunda revisión integral, ya que las partes interesadas plantearon la cuestión en el momento de cada revisión. El IASB solicitó opiniones:
- (a) sobre si la simplificación seguía siendo apropiada; y
  - (b) sobre los costos y beneficios de introducir una opción de política contable que permitiera a una PYME reconocer los costos de desarrollo como un activo si los costos cumplían los criterios de la NIC 38.

- FC18.4 En ambas revisiones integrales, la mayoría de los que respondieron y la mayoría de los miembros del SMEIG estuvieron de acuerdo con introducir una opción de política contable para reconocer los costos de desarrollo como un activo si los costos cumplen criterios específicos. Los que respondieron en la segunda revisión integral dijeron que sería apropiado modificar la Norma para permitir una opción de política contable porque las PYMES suelen incurrir en más costos de desarrollo que cuando se elaboró la Norma y pueden evaluar si un proyecto es comercialmente viable de manera continua.
- FC18.5 El IASB consideró los argumentos a favor de introducir una opción de política contable, pero, sopesando pros contras, decidió no modificar la Norma. Añadir una opción aumentaría la complejidad y reduciría la comparabilidad entre las PYMES. Además, el IASB señaló en la segunda revisión integral que los inversores tienen otras formas de acceder a la información sobre los costos de desarrollo incurridos por las PYMES. El párrafo FC34 explica las razones del IASB para restringir las opciones de política contable.

### **Amortización y deterioro de activos intangibles**

- FCZ18.6 En sus respuestas al cuestionario sobre reconocimiento y medición y en las reuniones de la mesa redonda, muchos preparadores y auditores de estados financieros de PYMES dijeron que el requerimiento de la NIC 36 *Deterioro de Valor de Activos* de calcular anualmente el importe recuperable de la plusvalía y otros activos intangibles de vida útil indefinida es oneroso para las PYMES debido a la experiencia y los costos que implica. Propusieron, como alternativa, que las PYMES solo debería calcular el importe recuperable de la plusvalía y otros activos intangibles de vida útil indefinida si hay indicios de deterioro. Propusieron, además, que la Norma debería incluir una lista de indicadores de deterioro como guía para las PYMES. El IASB estuvo de acuerdo con estas propuestas. Quienes respondieron al PN de 2007 apoyaron la decisión del IASB sobre un enfoque basado en indicadores para el deterioro. En consecuencia, la Norma establece un enfoque basado en indicadores e incluye una lista de indicadores basados en fuentes de información tanto internas como externas. Además, si la plusvalía no puede asignarse a unidades generadoras de efectivo individuales (o grupos de unidades generadoras de efectivo) de forma no arbitraria, la Norma ofrece una exención al permitir que la entidad compruebe el deterioro de la plusvalía determinando el importe recuperable de la entidad adquirida en su totalidad si la plusvalía se refiere a una entidad adquirida que no se ha integrado. Si la plusvalía se refiere a una entidad que ha sido integrada en el grupo, se comprueba el importe recuperable de todo el grupo de entidades.
- FCZ18.7 En el PN de 2007, el IASB propuso un enfoque de deterioro exclusivo para la plusvalía y otros activos intangibles de vida útil indefinida, combinado con un indicador que activa los cálculos detallados del deterioro. Muchos de quienes respondieron al PN de 2007 no estuvieron de acuerdo con la propuesta de no requerir la amortización de la plusvalía. Algunos reconocieron que la amortización de la plusvalía y otros activos intangibles de vida útil indefinida podría no ser el enfoque más correcto desde el punto de vista conceptual. Sin embargo, desde un punto de vista práctico, señalaron que a muchas entidades más pequeñas les resultaría difícil evaluar el deterioro con la misma precisión

o rapidez que las entidades más grandes o las que cotizan en bolsa, lo que significaría que la información podría ser menos fiable. La amortización, especialmente si se combina con un periodo máximo de amortización relativamente corto, reduciría las circunstancias en las que se activaría el cálculo del deterioro de valor. También señalaron que, en el contexto de las PYMES, los usuarios de los estados financieros afirman que la plusvalía les aporta poca o ninguna información;

- FCZ18.8 Tras considerar las diversas opiniones expresadas, el IASB concluyó, por razones de costo-beneficio, más que por razones conceptuales, que la plusvalía y otros activos intangibles de vida útil indefinida deberían considerarse como activos con vidas útiles limitadas. Por lo tanto, dichos activos deberían amortizarse a lo largo de sus vidas útiles estimadas, con un periodo máximo de amortización de 10 años. Los activos también deben evaluarse para detectar deterioro utilizando el "enfoque de los indicadores" de la Norma.
- FC18.9 El IASB también decidió no permitir un modelo de revaluación para los activos intangibles.

### **Vida útil de los activos intangibles**

- FCZ18.10 El IASB decidió requerir que, si la vida útil de la plusvalía u otro activo intangible no puede establecerse de forma fiable, la vida útil será estimada por la gerencia, pero no excederá de 10 años. Anteriormente, la Norma requería que, si no se podía hacer una estimación fiable, se presumiría que la vida útil era de 10 años. El IASB señaló que, aunque una vida útil por incumplimiento de 10 años es simple, no proporciona a los usuarios de los estados financieros ninguna información sobre el periodo durante el cual se espera que la plusvalía u otro activo intangible esté disponible para su uso. El IASB también señaló que es poco probable que requerir a los gestores que realicen una mejor estimación suponga un trabajo adicional, ya que los párrafos 18.20 y 19.34 de la Norma ya obligan a los gestores a evaluar si la vida útil puede establecerse de forma fiable. Algunos de quienes respondieron al PN de 2013 expresaron su preocupación por el hecho de exigir a la gerencia que estimara la vida útil si esta no puede establecerse de forma fiable. El IASB señaló que las PYMES están obligadas a realizar las mejores estimaciones en otras secciones de la Norma. En consecuencia, el IASB confirmó su decisión de modificar los requerimientos de la Norma.

### **No se requiere una revisión anual de la vida útil, el valor residual y el método de amortización**

- FC18.11 La Norma no requiere una revisión anual de la vida útil, el valor residual y el método de amortización de los activos intangibles. En su lugar, solo se requiere una revisión si hay indicios de que se ha producido un cambio significativo desde la última fecha de presentación anual. La NIC 38 requiere una revisión al menos al final de cada ejercicio.

## Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía*

- FC19.1 En la primera edición de la Norma, la Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía* se basaba en la NIIF 3 (2004) *Combinaciones de Negocios*, con simplificaciones.
- FC19.2 La NIIF 3 (2004) fue revisada en 2008 para resolver deficiencias en la Norma y responder a problemas de aplicación. En 2015, el IASB completó su revisión posterior a la implementación de la NIIF 3 (2008), proporcionando al IASB información adicional sobre la aplicación de la NIIF 3 (2008).
- FC19.3 En la segunda revisión integral de la Norma, el IASB decidió alinear la Sección 19 con algunos de los requerimientos introducidos por la NIIF 3 (2008), con las simplificaciones analizadas en los párrafos FC19.4 a FC19.21. La alineación de la sección con algunos de los requerimientos de la NIIF 3 (2008) dio lugar a que el IASB realizará modificaciones sustanciales a la sección, lo que significó que la sección se presentara como una sección revisada en la tercera edición de la Norma.

### Definición de "negocio" y "combinación de negocios"

- FC19.4 La *Definición de un Negocio*, que modificó la NIIF 3 (2008), aclaró la definición de "negocio" y cómo se aplica dicha definición. El IASB decidió que la definición de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES fuera la misma que la definición de la NIIF 3 (2008) porque la nueva definición era más clara que la definición de la primera edición de la Norma y facilitaría a los preparadores la identificación de las transacciones dentro del alcance de la Sección 19. Tras considerar los comentarios de quienes respondieron, el IASB también decidió incluir algunas de las guías de la NIIF 3 (2008) sobre la aplicación de la definición de negocio en la Sección 19, incluyendo:
- (a) una prueba de concentración opcional para una evaluación simplificada de si un conjunto de actividades y activos adquiridos constituye un negocio; y
  - (b) un árbol de decisión que resume cómo una entidad evalúa si un proceso adquirido es sustantivo.

### El método de contabilización de la adquisición

- FC19.5 La NIIF 3 (2008) cambió el método de contabilización de una combinación de negocios del método de compra al método de adquisición. El IASB decidió alinear la Sección 19 con el método de adquisición porque proporciona a los usuarios información más relevante para evaluar el rendimiento inicial y posterior de la inversión de una entidad en comparación con el método de compra. En consecuencia, la Sección 19 cambió requerir que una entidad determinara el costo y luego asignara ese costo a los activos y pasivos asumidos. En su lugar, se requiere que una entidad reconozca y mida los activos, pasivos y participaciones no dominantes, y luego reconozca y mida la plusvalía.

*Identificación de la adquirente*

- FC19.6 La NIIF 3 (2008) explica que una nueva entidad constituida para llevar a cabo una combinación de negocios no es necesariamente la adquirente. El IASB incluyó una explicación similar en la Sección 19 en respuesta a los comentarios recibidos, según los cuales las PYMES suelen constituir nuevas entidades para llevar a cabo combinaciones de negocios.

*Reconocimiento y medición de activos y pasivos identificables*

- FC19.7 La NIIF 3 (2008) requiere que una entidad reconozca, separadamente de la plusvalía, los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos en una combinación de negocios que cumplan con las definiciones de activos y pasivos en el *Marco Conceptual*. El IASB alineó la Sección 19 con el principio de reconocimiento de la NIIF 3 (2008), incluyendo la modificación *Referencia al Marco Conceptual* emitida en 2020. Sin embargo, el IASB simplificó el principio de reconocimiento al requerir únicamente que las entidades reconozcan los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios si su valor razonable puede medirse de manera fiable sin un costo o esfuerzo desproporcionado (véanse los párrafos FC2.9 a FC2.14).
- FC19.8 La NIIF 3 (2008) introdujo nuevos requerimientos para el reconocimiento y la medición de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos. Los requerimientos afectan el importe al que se reconoce y mide inicialmente la plusvalía.
- FC19.9 Al aplicar el principio de simplicidad, el IASB tomó en consideración que la Norma requiere que una entidad amortice la plusvalía adquirida en una combinación de negocios durante su vida útil (véanse los párrafos FCZ18.6 a FCZ18.8) y que esto difiere de los requerimientos de la NIIF 3. Como consecuencia, los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios que no se reconocen separadamente se integran en la plusvalía. Por lo tanto, a diferencia de la NIIF 3, la asignación de partidas a activos intangibles o a la plusvalía no afecta a que se impute la amortización. El IASB decidió que no:
- (a) cambiaría los criterios de reconocimiento para reconocer un activo intangible adquirido en una combinación de negocios;
  - (b) aclararía que una fuerza laboral reunida no se reconoce como un activo intangible; ni
  - (c) proporcionaría requerimientos adicionales para los derechos readquiridos.
- FC19.10 La decisión del IASB de no proporcionar requerimientos para los derechos readquiridos fue respaldada por el asesoramiento de los miembros del SMEIG, quienes indicaron que los derechos readquiridos se producen con poca frecuencia para las entidades que aplican la Norma. Por lo tanto, la guía no era relevante para las PYMES, ya que este tipo de transacción no es frecuente entre las PYMES.

*Medición de participaciones no controladoras*

- FC19.11 La NIIF 3 (2008) permite a un adquirente, en la fecha de adquisición, medir cualquier participación no controladora en la adquirida, ya sea al valor razonable o a la participación proporcional en los importes reconocidos de los activos netos identificables de la adquirida. La Sección 19 no permite a un adquirente medir dichas participaciones al valor razonable.
- FC19.12 Algunos de los que respondieron en la segunda revisión integral cuestionaron que no se permitiera elegir la base de medición de las participaciones no controladoras en la Sección 19, pero el IASB decidió que permitir elegir añadiría complejidad a la Norma. Además, la simplificación es congruente con el objetivo del IASB de restringir las opciones de políticas contables y permitir solo las opciones más simples disponibles en las Normas NIIF de Contabilidad completas [véase el párrafo FC27(b)].

*Reconocimiento de pasivos contingentes*

- FC19.13 La NIIF 3 (2008) requiere que una entidad reconozca, en la fecha de adquisición, un pasivo contingente asumido en una combinación de negocios si es una obligación presente que surge de un evento pasado y su valor razonable puede medirse de manera fiable. En la primera edición de la Norma, la Sección 19 requería que las PYMES reconocieran una provisión por un pasivo contingente asumido en una combinación de negocios si su valor razonable pudiera medirse de forma fiable.
- FC19.14 En la segunda revisión integral, el IASB alineó los requerimientos de reconocimiento de los pasivos contingentes asumidos en una combinación de negocios con la NIIF 3 (2008). Esta armonización incluía aclarar que una adquirente no reconoce un pasivo contingente, asumido en una combinación de negocios, que no sea un pasivo. La aclaración es congruente con la decisión del IASB en el párrafo FC19.7 de armonizar el principio de reconocimiento de la Sección 19 para los activos adquiridos y los pasivos asumidos en una combinación de negocios con los principios que satisfacen las definiciones de la Sección 2 de la Norma.

*Contraprestación contingente*

- FC19.15 En la primera edición de la Norma, la Sección 19 requería que una entidad incluyera la contraprestación contingente en el costo de la combinación de negocios en la fecha de adquisición si era probable que se produjera una salida y se pudiera medir de forma fiable. Un cambio en la estimación de la contraprestación contingente se trataba como una contraprestación adicional y se ajustaba el costo de la combinación de negocios, modificando el importe de la plusvalía.
- FC19.16 La NIIF 3 (2008) requiere que una entidad reconozca la contraprestación contingente al valor razonable en la fecha de adquisición y que posteriormente la mida al valor razonable en cada fecha de presentación, reconociendo los cambios en el valor razonable en el resultado del ejercicio. El reconocimiento de la contraprestación contingente al valor razonable mejora la capacidad de los usuarios para comprender el costo de la combinación de negocios. Este enfoque de reconocimiento también da como resultado que el

importe de la plusvalía que reconoce una entidad sea una representación más fiel de la economía subyacente de la combinación de negocios que la que se obtenía al aplicar el enfoque requerido por la primera edición de la Norma.

- FC19.17 En la segunda revisión integral, el IASB armonizó la Sección 19 con estos requerimientos. Sin embargo, el IASB decidió simplificar los requerimientos permitiendo que una PYME utilice la exención por costo o esfuerzo desproporcionado (véanse los párrafos FC2.9 a FC2.14) y proporcione la información relacionada si la medición de la contraprestación contingente al valor razonable en la fecha de adquisición implicara un costo o esfuerzo desproporcionado.

*Costos relacionados con la adquisición*

- FC19.18 La NIIF 3 (2008) requiere que una entidad reconozca los costos relacionados con la adquisición como un gasto en el momento de la adquisición, ya que no forman parte de la contraprestación transferida entre el adquirente y el vendedor de la combinación de negocios. En la segunda revisión integral, el IASB armonizó la Sección 19 con la NIIF 3 (2008), requiriendo que una PYME reconozca los costos relacionados con la adquisición como un gasto en el momento de la adquisición.
- FC19.19 La Sección 19 incluía anteriormente en el costo de una combinación de negocios los costos directamente atribuibles a la combinación de negocios. El requerimiento de que una entidad reconozca los costos relacionados con la adquisición como un gasto simplificó la Norma y se espera que el importe de la plusvalía reconocida represente más fielmente la economía subyacente de la combinación de negocios que el enfoque anterior.

*Combinación de negocios realizada por etapas*

- FC19.20 La NIIF 3 (2008) incluye requerimientos para las combinaciones de negocios realizadas en etapas. En la segunda revisión integral, el IASB introdujo en la Sección 19 requerimientos para las combinaciones de negocios realizadas en etapas basados en los requerimientos de la NIIF 3 (2008).
- FC19.21 En la segunda revisión integral, los miembros del SMEIG y algunos de los que respondieron al PN 2022 tenían opiniones encontradas sobre si las combinaciones de negocios realizadas por etapas son frecuentes entre las PYMES. Después de considerar los comentarios, el IASB decidió que la introducción de requerimientos para las combinaciones de negocios realizadas por etapas mejoraría la comparabilidad y proporcionaría información de mejor calidad a los usuarios al cubrir una transacción no abordada por la Norma.

**Sección 20 Arrendamientos**

- FC20.1 La Sección 20 Arrendamientos se basa en la NIC 17 Arrendamientos y la CINIIF 4 *Determinación de si un Acuerdo contiene un Arrendamiento*.

**Excepción de la base lineal por parte de los arrendatarios para los arrendamientos operativos**

FCZ20.2 La Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES no requiere que un arrendatario reconozca los pagos por arrendamientos operativos en forma lineal si los pagos al arrendador están estructurados para aumentar en línea con la inflación general esperada (basada en índices o estadísticas publicados) para compensar los aumentos inflacionarios esperados en los costos del arrendador. Esa excepción a la base lineal no se encuentra en la NIC 17.

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

FCZ20.3 El IASB decidió que un arrendamiento con una cláusula de variación de la tasa de interés vinculada a las tasas de interés de mercado debería incluirse en la Sección 20 en lugar de contabilizarse a su valor razonable con cambios en resultados de conformidad con la Parte II de la Sección 11. El IASB señaló que estas cláusulas se encuentran ocasionalmente en los arrendamientos celebrados por las PYMES. Además, el IASB señaló que dicho riesgo implícito no requeriría normalmente una contabilización separada según las Normas NIIF de Contabilidad completas.

**Sección 21 *Provisiones y Contingencias***

FC21.1 La Sección 21 *Provisiones y Contingencias* se basa en la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* tal y como se describe en el párrafo FC11.24, la Norma fue modificada en la segunda revisión integral para incluir en el alcance de la Sección 21 los contratos de garantía financiera intragrupo emitidos con una contraprestación nula.

**Sección 22 *Pasivos y Patrimonio***

FC22.1 Sección 22 *Pasivos y Patrimonio* se basa en la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*, la CINIIF 2 *Aportaciones de los Socios de Entidades Cooperativas e Instrumentos Similares*, la CINIIF 17 *Distribuciones a los Propietarios de Activos Distintos al Efectivo* y la CINIIF 19 *Cancelación de Pasivos Financieros con Instrumentos de Patrimonio*, con simplificaciones. La sección fue modificada en la primera revisión integral para agregar simplificaciones adicionales y en la segunda revisión integral para resolver algunos conflictos con la legislación local que surgieron debido a una diferencia con las Normas NIIF de Contabilidad completas.

**Requerimiento de compensar los instrumentos de patrimonio**

FC22.2 El párrafo 22.7(a) de la primera edición de la Norma requería que, si una entidad emitía instrumentos de patrimonio antes de recibir efectivo u otros recursos, presentara el importe por cobrar como una compensación del patrimonio en el estado de situación financiera, y no como un activo. Algunos comentarios recibidos en la primera y segunda revisiones integrales sugirieron que debe ser eliminado este párrafo porque:

- (a) el requerimiento a veces entra en conflicto con la legislación local; y

- (b) las Normas NIIF de Contabilidad completas no incluyen un requerimiento similar para los instrumentos de patrimonio.
- FC22.3 El IASB consideró eliminar el párrafo 22.7(a) de la Norma. Sin embargo, también observó que podría resolver el conflicto con la legislación local eximiendo de la aplicación del requerimiento si las leyes o regulaciones locales prohíben la compensación con el patrimonio en el estado de situación financiera. En la tercera edición de la Norma, el IASB modificó el párrafo 22.7(a) para añadir esta exención.
- Exenciones por control común**
- FCZ22.4 En respuesta a las preocupaciones planteadas por los que respondieron a la Solicitud de Información de 2012, el IASB decidió añadir exenciones para las siguientes transacciones:
- (a) *párrafo 22.8 de la Norma*—exención de la determinación del valor del patrimonio emitido como valor razonable del efectivo u otros recursos recibidos o por recibir por instrumentos patrimonio emitidos como parte de una combinación de negocios bajo control común. El IASB decidió además que la exención añadida al párrafo 22.8 debería cubrir los instrumentos de patrimonio emitidos como parte de una combinación de negocios (incluidas las combinaciones de negocios bajo control común), ya que el párrafo 19.25 proporciona una guía específica 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) *párrafo 22.18B de la Norma*—exención para las distribuciones de activos no monetarios que estén controlados en última instancia por las mismas partes antes y después de la distribución, de conformidad con las Normas NIIF de Contabilidad. El IASB señaló que el párrafo 22.18 se añadió a la Norma para incorporar las conclusiones de la CINIIF 17. El IASB está de acuerdo en que fue un descuido no incluir la exclusión del alcance en el párrafo 5 de la CINIIF 17.
- FCZ22.5 El IASB señaló que el párrafo 10.4 de la jerarquía de políticas contables de la Norma establece que, si la Norma no aborda específicamente una transacción, la gerencia de una entidad utiliza su criterio para desarrollar una política contable. El párrafo 10.5 establece que la entidad considera otras guías de la Norma que tratan temas similares y relacionados. En consecuencia, el IASB observó que, al 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 aún podrían aplicar los párrafos 19.25 o 22.8 por analogía. De manera similar, se permitiría a las PYMES aplicar el párrafo 22.18 por analogía a las distribuciones de activos no monetarios 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 manera congruente y cumplan con la jerarquía de políticas contables de los

párrafos 10.4 a 10.5. El IASB también observó que este sería el caso de los tipos de transacciones cubiertas por las exenciones del párrafo 22.15C(a) a (b).

### **Cancelación de pasivos financieros con instrumentos de patrimonio**

- FC22.6 La Sección 22 requiere que una entidad que haya extinguido su pasivo financiero mediante la emisión de instrumentos de patrimonio mida los instrumentos de patrimonio a su valor razonable si pueden medirse de forma fiable sin un costo o esfuerzo desproporcionado (véanse los párrafos FC2.9 a FC2.14). Este requerimiento se basa en la CINIIF 19.
- FCZ22.7 El IASB señaló que la medición de los instrumentos de patrimonio no cotizados es a menudo muy difícil para las PYMES, ya que implica un juicio sustancial y cálculos complejos. El IASB también observó que normalmente esperaría que los beneficios para los usuarios de los estados financieros de una PYME de disponer de información sobre el valor razonable de los instrumentos de patrimonio de la PYME no justificaran que la PYME incurriera en costos o esfuerzos desproporcionados para facilitar la información. En consecuencia, el IASB decidió incluir una exención por costo o esfuerzo desproporcionado del requerimiento de medir los instrumentos patrimonio propios al valor razonable en CINIIF 19, pero por lo demás armonizar los requerimientos con CINIIF 19.

### **Distribuciones no monetarias**

- FC22.8 La Sección 22 requiere que una entidad mida el pasivo por pagar, en una distribución no monetaria, al valor razonable de los activos no monetarios que se distribuirán, a menos que el valor razonable de los activos no pueda medirse de forma fiable sin un costo o esfuerzo desproporcionado (véanse los párrafos FC2.9 a FC2.14). El IASB añadió la exención por costo o esfuerzo desproporcionado en la primera revisión integral.

## **Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes***

- FC23.1 En la primera edición de la Norma, la Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* se basaba en la NIC 11 *Contratos de Construcción* y la NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias*. La sección fue revisada en la segunda revisión integral para basarse en la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, emitida en 2014 y que sustituyó a la NIC 11 y la NIC 18.
- FC23.2 La NIIF 15 introdujo un modelo más integral y robusto para el reconocimiento, la medición y la información a revelar sobre los ingresos de actividades ordinarias. Este modelo proporciona a los usuarios de los estados financieros información más útil sobre los ingresos de actividades ordinarias en comparación con el enfoque basado en la NIC 11 y la NIC 18. El IASB decidió que la armonización de la Sección 23 con la NIIF 15 daría lugar a mejoras similares en la forma en que las PYMES contabilizan los ingresos de actividades ordinarias. El IASB armonizó la Sección 23 con la NIIF 15

reescribiendo completamente la sección en lugar de modificarla, ya que esta era la forma más sencilla de reflejar los principios de la NIIF 15.

- FC23.3 El IASB simplificó los requerimientos de la NIIF 15 tal como se describe en los párrafos FC23.5 a FC23.10. Las simplificaciones reflejan que las PYMES suelen tener contratos más sencillos con los clientes y menos recursos que las entidades que preparan estados financieros de conformidad con las Normas NIIF de Contabilidad completas. El IASB desarrolló las simplificaciones basándose en los comentarios recibidos tanto de quienes preparan estados financieros de conformidad con la Norma como con la NIIF 15 (incluida la revisión posterior a la implementación de la NIIF 15). La información incluyó los resultados de las pruebas de campo de la Sección 23 revisada, propuesta en el PN 2022 con 31 contadores de 12 jurisdicciones.
- FC23.4 Las simplificaciones realizadas a los requerimientos de la NIIF 15 significan que algunos de los requerimientos de la Sección 23 difieren de los de la NIIF 15. En algunos casos, estas diferencias podrían dar lugar a que las PYMES y las entidades que aplican las Normas NIIF de Contabilidad completas informen de manera diferente sobre contratos similares con clientes. No obstante, el IASB sigue esperando que los estados financieros preparados de conformidad con la Sección 23 proporcionen información útil a los usuarios de los estados financieros de las PYMES.
- FC23.5 Cuando es posible, la Sección 23 expresa los principios de la NIIF 15 en un lenguaje sencillo y conciso. La Sección 23 utiliza algunos términos que difieren del lenguaje de la NIIF 15, pero que son congruentes con el lenguaje utilizado por las PYMES al analizar contratos con clientes. Este lenguaje simplificado tiene por objeto facilitar a las PYMES la comprensión y aplicación de los requerimientos en comparación con la NIIF 15. Los efectos de estas diferencias de lenguaje en la forma en que las PYMES contabilizan los ingresos de actividades ordinarias en comparación con las entidades que aplican las Normas NIIF
- FC23.6 En la mayoría de los casos, el IASB no espera que el lenguaje simplificado en la Sección 23 dé lugar a que una entidad obtenga resultados diferentes a los obtenidos mediante la aplicación de la NIIF 15. Por ejemplo, la Sección 23 utiliza el término "compromiso" para identificar la unidad de cuenta de los bienes o servicios comprometidos en un contrato con un cliente, en lugar del término "obligación de desempeño", que se utiliza en la NIIF 15. Sin embargo, en algunos casos, el lenguaje simplificado podría dar lugar a resultados diferentes a los obtenidos mediante la aplicación de la NIIF 15. Por ejemplo, la Sección 23 expresa el requerimiento de limitar las estimaciones de la contraprestación variable en relación con la contraprestación a la que la entidad tendrá derecho, en lugar de en relación con las reversiones de ingresos de actividades ordinarias que no se producirán. Las PYMES que aplican la Norma y las entidades que aplican las Normas NIIF de Contabilidad completas podrían reconocer montos diferentes de contraprestación variable en circunstancias similares debido a que los requerimientos se expresan de manera diferente.

**NORMA DE CONTABILIDAD NIIF PARA LAS PYMES**

- FC23.7 El IASB simplificó los requerimientos de reconocimiento y medición de la NIIF 15 para limitar el importe del juicio y la información que las entidades deben aplicar en la Sección 23. Estas simplificaciones incluyen:
- (a) *garantías* – no se requiere evaluar si una garantía proporciona al cliente un servicio adicional al de asegurar que un producto cumple con las especificaciones acordadas;
  - (b) *opciones del cliente* – las opciones del cliente por bienes o servicios adicionales se contabilizan por separado solo si una entidad puede hacerlo sin costos o esfuerzos desproporcionados (véanse los párrafos FC2.9 a FC2.14);
  - (c) *asignación del precio de la transacción* – se aplica un principio, en lugar de criterios específicos, para decidir si es necesario asignar un descuento o un importe de contraprestación variable entre los compromisos de un contrato sobre la base del precio de venta independiente; y
  - (d) *costos del contrato* – los costos de obtener un contrato se reconocen como un gasto cuando se incurren.
- FC23.8 La Sección 23 también incluye simplificaciones de los requerimientos de información de la NIIF 15 (véase el párrafo FC57).
- FC23.9 Algunos requerimientos de la NIIF 15 se omiten en la Sección 23 porque no son relevantes para las PYMES en virtud de que se aplican a transacciones que no son frecuentes entre las PYMES. Otros requerimientos que se aplican a transacciones que son frecuentes entre las PYMES se omiten de la Sección 23 porque, en opinión del IASB:
- (a) los costos de aplicar nuevos requerimientos no justificarían la mejora de la información proporcionada a los usuarios de los estados financieros de las PYMES (por ejemplo, derechos no ejercidos); o
  - (b) se espera que los requerimientos y la guía de la Norma para cuestiones similares y relacionadas den como resultado que las PYMES desarrollen políticas contables similares a las desarrolladas por las entidades que aplican la NIIF 15.
- FC23.10 La Sección 23 está estructurada en torno a los cinco pasos del modelo de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias. Los requerimientos que se aplican a las características que se encuentran en contratos más complejos con clientes se incluyen en la guía de aplicación (véase el Apéndice de la Sección 23). Esta estructura significa que la Sección 23 proporciona una ruta clara a seguir por las entidades en la contabilidad de contratos más simples.

**Sección 24 Subvenciones del Gobierno**

- FC24.1 La Sección 24 *Subvenciones del Gobierno* se basa en la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*, con simplificaciones.

- FCZ24.2 La Sección 24 requiere un método único y simplificado de contabilización de todas las subvenciones del gobierno. Todas las subvenciones se reconocen en los ingresos cuando se cumplen las condiciones de rendimiento o antes si no hay condiciones de rendimiento. Todas las subvenciones se miden al valor razonable del activo recibido o por recibir. La NIC 20 permite un rango de otros métodos que no están permitidos por la Norma.

### **Sección 25 Costos por Préstamos**

- FC25.1 La Sección 25 *Costos por Préstamos* se basa en la NIC 23 *Costos por Préstamos*, con simplificaciones.
- FCZ25.2 La NIC 23 requiere que los costos por préstamos directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo que califique sean capitalizados como parte del costo del activo. Por razones de costo a beneficio, la Sección 25 requiere que dichos costos se carguen como gastos.
- FC25.3 Tanto en la primera como en la segunda revisión integral, algunos de los que respondieron sugirieron que el IASB considerara la posibilidad de modificar la Sección 25 para armonizarla más con la NIC 23. Quienes respondieron solicitaron la introducción de un requerimiento o una opción de política contable para que las PYMES reconozcan los costos por préstamos directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo que califique como tal como parte del costo de ese activo.
- FC25.4 La Sección 25 requiere que una entidad reconozca todos los costos por préstamos como un gasto en el resultado del periodo en el que se incurren. No se requiere que la entidad evalúe qué gastos darán lugar a activos calificados ni que asigne los costos por préstamos a los activos. Por lo tanto, los requerimientos son más simples de aplicar y más fáciles de entender para los usuarios que los requerimientos de la NIC 23.
- FC25.5 El IASB consideró las solicitudes en ambas revisiones integrales para cambiar los requerimientos para los costos por préstamos, pero en su opinión los argumentos para cambiar los requerimientos o introducir una opción de política contable no eran tan fuertes como los que priorizaban la simplicidad. Por lo tanto, el IASB decidió mantener los requerimientos en la Norma para reconocer los costos por préstamos como un gasto en el resultado del periodo. Esta decisión era congruente con el objetivo del IASB de restringir las opciones de política contable (véase el párrafo FC34) y mantener la aplicación sencilla de la Norma. En opinión del IASB, los requerimientos de la Norma también proporcionan información más transparente a los usuarios de los estados financieros de las PYMES que la que se proporcionaría si se requiriera a las PYMES que reconocieran algunos costos por préstamos como un gasto y otros como parte de un activo.

### **Sección 26 Pagos basados en Acciones**

- FC26.1 La Sección 26 *Pagos basados en Acciones* se basa en la NIIF 2 *Pagos basados en Acciones*, con simplificaciones.

## NORMA DE CONTABILIDAD NIIF PARA LAS PYMES

- FC26.2 Al desarrollar la primera edición de la Norma, el IASB decidió requerir que una entidad reconociera un gasto por los pagos basados en acciones que se liquiden en instrumentos de patrimonio, y midiera el gasto sobre la base de precios de mercado observables, si estuvieran disponibles. Si no se dispone de precios de mercado observables, la entidad medirá el gasto utilizando su mejor estimación del valor razonable del pago basados en acciones liquidados en instrumentos de patrimonio. El IASB decidió que no sería apropiado que una entidad revelara información sin reconocer también un gasto.
- FCZ26.3 El IASB también decidió que, para las transacciones de pagos basados en acciones de las PYMES que dan a la entidad o a la contraparte la opción de liquidar en efectivo o en instrumentos de patrimonio, la entidad debería contabilizar la transacción como una transacción de pago basada en acciones liquidada en efectivo, a menos que:
- (a) la entidad tenga una práctica anterior de emitir instrumentos de patrimonio en virtud de acuerdos similares; o
  - (b) la opción de liquidar en efectivo no tenga sustancia comercial.
- En las circunstancias (a) y (b), la transacción se contabilizará como liquidada en patrimonio.
- FCZ26.4 El párrafo 26.17 de la Norma trata el caso de que la contraprestación identificable recibida por una entidad pareciera ser inferior al valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos o al pasivo contraído. Sin embargo, el IASB observó que tal caso solo hacía referencia a los planes obligatorios del gobierno. El IASB señaló que, en algunas jurisdicciones, la cuestión se plantea en casos que no se limitan a los planes obligatorios del gobierno. En consecuencia, el IASB decidió modificar el párrafo 26.17 durante su primera revisión integral para requerir que la guía se aplique a todas las transacciones de pagos basados en acciones en las que la contraprestación identificable parece ser menor que el valor razonable de los instrumentos de patrimonio otorgados o el pasivo incurrido, y no solo a las transacciones de pagos basados en acciones proporcionadas de acuerdo con programas establecidos por ley.
- FC26.5 En la primera revisión integral, el IASB también modificó la Sección 26 para aclarar la simplificación para las entidades del grupo que realizan pagos basados en acciones. La sección se modificó para establecer que una entidad del grupo que mide un gasto por pagos basados en acciones sobre la base de una asignación razonable del gasto para el grupo sigue estando obligada a reconocer un gasto por pagos basados en acciones.
- FC26.6 En la segunda revisión integral, el IASB especificó qué transacciones que se producen cuando los negocios o las entidades reestructuran su patrimonio, o combinan o forman una entidad controlada conjuntamente, se incluyen o se excluyen del alcance de la Sección 26. La modificación armoniza el alcance de la sección con el alcance de la NIIF 2.

### **Sección 27 Deterioro del Valor de los Activos**

- FC27.1 La Sección 27 *Deterioro de Valor de Activos* se basa en la NIC 2 *Inventarios* y la NIC 36 *Deterioro del Valor de Activos*.

### **Sección 28 Beneficios a los Empleados**

- FC28.1 La Sección 28 *Beneficios a los Empleados* se basa en la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*, con simplificaciones relacionadas con los planes de beneficios definidos. En la segunda revisión integral, esta sección se actualizó para armonizarla con algunos aspectos de las modificaciones de 2011 a la NIC 19.

#### **Medición de la obligación por beneficios definidos**

- FCZ28.2 La NIC 19 requiere que una obligación por beneficios definidos debería siempre ser medida utilizando el método actuarial de la unidad de crédito proyectada. Por razones de costo a beneficio, la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES establece algunas simplificaciones en la medición que mantienen los principios básicos de la NIC 19, pero reducen la necesidad de que las PYMES contraten especialistas externos. Por lo tanto, el IASB decidió:
- (a) si la información basada en los cálculos de la unidad de crédito proyectada de la NIC 19 ya está disponible o puede obtenerse sin un costo o esfuerzo desproporcionado, las PYMES deben utilizar ese método.
  - (b) si la información basada en el método de la unidad de crédito proyectada no está disponible y no puede obtenerse sin un costo ni esfuerzo desproporcionados, las PYMES deben aplicar un enfoque basado en la NIC 19, pero sin considerar ni la progresión salarial futura, ni los servicios futuros ni la mortalidad posible durante el periodo de servicio de un empleado. Este enfoque sigue teniendo en cuenta la esperanza de vida de los empleados después de la edad de retiro. La obligación por pensiones de prestaciones definidas resultante refleja tanto los beneficios adquiridos como los no adquiridos.
  - (c) La Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES aclara que normalmente no sería necesario realizar valoraciones exhaustivas anualmente. En los periodos intermedios, las valoraciones se trasladarían para realizar ajustes agregados por la composición y los salarios de los empleados, pero sin cambiar los supuestos de rotación o mortalidad.
- FC28.3 En la segunda revisión integral, la información recibida sobre la necesidad de simplificar la medición en el párrafo 28.19 de la Norma fue variada. Quienes respondieron de jurisdicciones en las que las PYMES aplican la simplificación señalaron que se aplicaba ampliamente y que su eliminación aumentaría los costos actuariales. Por el contrario, los que respondieron de jurisdicciones en las que no se aplica la simplificación o en las que los planes de beneficios definidos son poco comunes entre las PYMES, dijeron que la simplificación podría eliminarse.

## NORMA DE CONTABILIDAD NIIF PARA LAS PYMES

- FC28.4 Los comentarios recibidos antes y durante la segunda revisión integral también sugirieron que la simplificación del párrafo 28.19 de la Norma no se aplicaba de manera congruente. A la luz de esta información, el IASB modificó el párrafo 28.19 para aclarar que una PYME que aplique la simplificación mide un pasivo por beneficios definidos por su obligación en virtud de planes de beneficios definidos, suponiendo que todos sus empleados terminan su relación laboral en la fecha de presentación, y sin descontar esa obligación. El IASB también añadió un requerimiento para que una PYME que aplique la simplificación revele sus supuestos para medir su obligación.
- Ganancias y pérdidas actuariales en planes de beneficios definidos**
- FC28.5 La Sección 28 requiere que una PYME reconozca las ganancias y pérdidas actuariales inmediatamente, con la opción de presentar el importe en el resultado del periodo o en otro resultado global. Este requerimiento simplificó los requerimientos que se incluían en la NIC 19 antes de la modificación descrita en el párrafo FC28.6, para que una entidad distribuyera las ganancias y pérdidas actuariales entre el resultado del periodo y otro resultado integral utilizando un enfoque de la "banda de fluctuación".
- FC28.6 En 2011, el IASB modificó la NIC 19, entre otras cosas, eliminando el enfoque del corredor y requiriendo que una entidad reconociera todas las ganancias y pérdidas actuariales en otro resultado integral. En la primera revisión integral, el IASB observó que este reconocimiento en otro resultado integral sería el cambio que más probablemente afectaría a las PYMES. En el momento de la primera revisión integral, el IASB estaba trabajando en el proyecto que dio lugar al *Marco Conceptual* de 2018. Como parte de ese proyecto, el IASB consideró el papel de otro resultado integral en los estados financieros. Por lo tanto, el proyecto podría haber dado lugar a nuevos cambios en los requerimientos relativos a otro resultado integral en las Normas NIIF de Contabilidad completas. Teniendo en cuenta esos posibles cambios, el IASB decidió que sería mejor seguir permitiendo a las PYMES elegir si reconocen las ganancias o pérdidas actuariales en el resultado del periodo o bien en otro resultado integral.
- FC28.7 En la segunda revisión integral, el IASB revisó la Sección 2 de la Norma para alinearla con el *Marco Conceptual* de 2018. En el proyecto del Marco Conceptual, el IASB indicó que utilizaría el otro resultado global con cautela. La opción de la Sección 28 da lugar a que las entidades que aplican la Norma utilicen el otro resultado global con menos frecuencia que las entidades que aplican las Normas NIIF de Contabilidad completas. En la primera y segunda revisiones integrales, el IASB observó que la armonización de la Norma con la NIC 19 (2011) requeriría que una PYME reconociera las ganancias y pérdidas actuariales en otro resultado integral, lo que posiblemente aumentaría el uso de otro resultado integral. Entre quienes respondieron, no se solicitó un cambio a este tratamiento en la segunda revisión integral. Por lo tanto, el IASB decidió no armonizar el reconocimiento de las ganancias y pérdidas actuariales con la NIC 19 (2011).

### **Beneficios por terminación**

- FC28.8 Las modificaciones de 2011 a la NIC 19 también aclararon que una entidad está obligada a reconocer los beneficios por terminación en la primera de las siguientes fechas:
- (a) cuando una entidad ya no puede retirar la oferta de esos beneficios; y
  - (b) cuando se reconozcan los costos de reestructuración relacionados.
- FC28.9 El IASB modificó la Sección 28 para incluir esta aclaración porque la armonización de los requerimientos de reconocimiento de los beneficios por terminación daría lugar a que una entidad proporcionara información que representara fielmente sus pasivos. La mayoría de los que respondieron a la segunda revisión integral estuvieron de acuerdo con esta armonización. Los requerimientos armonizados significan que una entidad reconoce un pasivo por beneficios por terminación solo si la entidad tiene una obligación que no puede evitar en la práctica.

### **Sección 29 *Impuesto a las Ganancias***

- FC29.1 La Sección 29 *Impuesto a las Ganancias* se basaba originalmente en el Proyecto de Norma *Impuesto a las Ganancias* de 2009 (2009 NIC 12 PN). La Sección 29 fue modificada en la primera revisión integral para armonizarla con la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*, con simplificaciones. En 2023, la sección fue modificada, fuera de las revisiones periódicas de la Norma, para otorgar a las entidades una exención temporal de la contabilidad de impuestos diferidos relacionados con los impuestos a las ganancias del Segundo Pilar. La sección fue modificada en la segunda revisión integral para incluir los requerimientos de CINIIF 23 *La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias*.

### **Contabilidad del impuesto a las ganancias**

- FCZ29.2 Durante la elaboración de la primera edición de la Norma, muchos preparadores y auditores de estados financieros de PYMES señalaron que el enfoque de las diferencias temporarias para contabilizar los impuestos a las ganancias en la NIC 12 es difícil de aplicar para las PYMES. Señalaron que las PYMES no preparan habitualmente "balances fiscales" y que, por lo general, no realizan un seguimiento de las bases impositivas de muchos activos. Algunos abogaron por un método de contabilización de los impuestos a las ganancias basado en los impuestos corrientes por pagar, según el cual las PYMES no reconocerían los impuestos diferidos.
- FC29.3 En la primera edición de la Norma, la Sección 29 se basaba en el PN de la NIC 12 de 2009 y proponía una sustitución simplificada de la NIC 12. Sin embargo, los cambios propuestos en el PN de la NIC 12 de 2009 nunca fueron finalizados por el IASB. En consecuencia, en la primera revisión integral, el IASB decidió armonizar los principales requerimientos para el reconocimiento y la medición de los impuestos diferidos en la Sección 29 con el enfoque de la NIC 12. Estos requerimientos se modificaron para hacerlos congruentes con los demás requerimientos de la Norma. El IASB observó que la mayoría de quienes respondieron a la primera revisión integral estaban de acuerdo con este enfoque. El IASB también observó que en muchas jurisdicciones la NIC 12

## NORMA DE CONTABILIDAD NIIF PARA LAS PYMES

había sido aplicada por entidades, incluidas las PYMES, durante años. La armonización de los requerimientos con la NIC 12 tendría la ventaja de permitir a las PYMES aprovechar esta experiencia, y el material educativo disponible sobre la NIC 12, para comprender mejor los requerimientos.

- FC29.4 En la primera revisión integral, el IASB decidió mantener los requerimientos simplificados de presentación e información de la primera edición de la Norma, excepto por modificaciones menores. El IASB también simplificó los requerimientos para compensar activos y pasivos por impuestos a las ganancias. El IASB señaló que la NIC 12 tiene requerimientos separados para compensar activos y pasivos por impuestos diferidos, lo que hace innecesaria una clasificación más detallada. Por el contrario, los requerimientos de la Sección 29 para compensar activos y pasivos por impuestos diferidos eran los mismos que para compensar activos y pasivos por impuestos corrientes. Por lo tanto, el IASB decidió añadir una exención por costo o esfuerzo desproporcionado (véanse los párrafos FC2.9 a FC2.14) para que una entidad no esté obligada a compensar activos y pasivos por impuestos a las ganancias si se requiere una clasificación detallada significativa. La excepción intenta proporcionar similar alivio que la NIC 12 pero sin incluir la terminología más compleja utilizada en ésta.
- FC29.5 En la segunda revisión integral, algunos de los que respondieron indicaron que los requerimientos de presentación simplificada presentaban un obstáculo mayor para compensar los activos y pasivos por impuestos a las ganancias que los requerimientos de la NIC 12. En consecuencia, en la segunda revisión integral, el IASB decidió armonizar los requerimientos para compensar los activos y pasivos por impuestos a las ganancias con la NIC 12 y eliminar la exención por costo ni esfuerzo desproporcionado.

### **Reforma Fiscal Internacional—Reglas del Modelo del Segundo Pilar**

- FCZ29.6 En septiembre de 2023 el IASB emitió *Reforma Fiscal Internacional—Reglas del Modelo del Segundo Pilar—Modificaciones a la Norma NIIF para las PYMES*. Las modificaciones:
- (a) introdujeron una exención temporal a los requerimientos:
    - (i) para reconocer los activos y pasivos por impuestos diferidos relacionados con los impuestos a las ganancias del Segundo Pilar; y
    - (ii) revelar la información que de otro modo requerirían los párrafos 29.39 a 29.41 de la Norma sobre los activos por impuestos diferidos y pasivos relacionados con los impuestos a las ganancias del Segundo Pilar.
  - (b) introdujeron requerimientos de información específicos para las PYMES afectadas en períodos en los que esté vigente la legislación del Segundo Pilar; y

- (c) aclararon que "otros acontecimientos" en el objetivo de información revelar del párrafo 29.38 de la Norma incluyen la promulgación o promulgación sustantiva de tasas impositivas y leyes fiscales, como la legislación del Segundo Pilar.

*Antecedentes*

**Reglas del modelo del Segundo Pilar**

- FCZ29.7 En octubre de 2021, más de 135 jurisdicciones aceptaron la *Declaración sobre el Enfoque de Dos Pilares para Abordar los Desafíos Fiscales Derivados de la Digitalización de la Economía* del Marco Inclusivo sobre la Erosión de la Base imponible y el Traslado de Beneficios de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE)/G20. Desde entonces, la OCDE ha publicado reglas del modelo y otros documentos relacionados con el segundo pilar de esta solución (reglas del modelo del Segundo Pilar).
- FCZ29.8 Las reglas del modelo contenidas en el Segundo Pilar proporcionan una plantilla que las jurisdicciones pueden trasladar a la legislación fiscal nacional e implementar como parte de un enfoque común acordado. Las reglas:
- (a) tienen como objetivo garantizar que los grandes grupos multinacionales paguen un importe mínimo de impuestos sobre el resultado obtenido en cada jurisdicción en la que operan;
  - (b) alcanzarían ese objetivo aplicando un sistema de impuestos complementarios que diera lugar a que el importe total de los impuestos pagaderos sobre la ganancia excedente en cada jurisdicción representara al menos la tasa mínima del 15%; y
  - (c) suelen requerir que la entidad controladora última de un grupo pague un impuesto complementario—en la jurisdicción en la que esté domiciliada—sobre los beneficios de sus subsidiarias que tributen por debajo del 15%.
- FCZ29.9 Las reglas se aplican a los grupos multinacionales cuyos ingresos de actividades ordinarias en sus estados financieros consolidados superen los 750 millones de euros en al menos dos de los cuatro ejercicios fiscales anteriores. Las reglas especifican umbrales de incorporación para algunas jurisdicciones y excluyen algunos tipos de entidades de su alcance.
- Posibles consecuencias para la contabilidad del impuesto a las ganancias**
- FCZ29.10 Las partes interesadas informaron al IASB de su preocupación por las implicaciones que tendría para la contabilidad del impuesto a las ganancias—y en concreto para la contabilidad de los impuestos diferidos—la implementación por parte de las jurisdicciones de las reglas del modelo del Segundo Pilar en un corto periodo de tiempo. Esas preocupaciones estaban relacionadas con las entidades afectadas por la legislación del Segundo Pilar y la aplicación de la NIC 12.
- FCZ29.11 Dado que los requerimientos para la contabilización de los impuestos a las ganancias de la Sección 29 de la Norma se basan en los de la NIC 12, el IASB consideró la conveniencia de modificar la Sección 29.

**Relevancia para las PYMES**

- FCZ29.12 Al considerar la posibilidad de modificar la Norma, el IASB determina en primer lugar si una Norma de Contabilidad NIIF completa, nueva o modificada, es relevante para las PYMES. El IASB determina la relevancia para las PYMES evaluando si el problema abordado por un nuevo requerimiento en las Normas NIIF de Contabilidad completas supondría una diferencia en las decisiones de los usuarios de los estados financieros elaborados aplicando la Norma.
- FCZ29.13 El personal técnico consultó al SMEIG y otros interesados en obtener evidencia sobre la relevancia de las reglas del modelo del Segundo Pilar (y las propuestas del IASB en el Proyecto de Norma *Reforma Fiscal Internacional – Reglas del Modelo del Segundo Pilar – Modificaciones propuestas a la NIC 12*) para las PYMES. La información recibida proporcionó pruebas de que las reglas del modelo del Segundo Pilar podrían tener un efecto material o con importancia relativa sobre los estados financieros de un subconjunto de PYMES, en particular algunas subsidiarias de grandes grupos multinacionales.

**Urgencia**

- FCZ29.14 El IASB lleva a cabo revisiones periódicas de la Norma durante las cuales el IASB considera si es necesario alinear la Norma con cualquier Norma NIIF de Contabilidad completa nueva o modificada y, en caso afirmativo, cómo hacerlo. Al llevar a cabo sus revisiones, el IASB decidió que no debería considerar ninguna Norma NIIF de Contabilidad nueva y modificada en su totalidad hasta que se hubieran emitido, ya que sus opiniones siguen siendo provisionales y están sujetas a cambios hasta ese momento.
- FCZ29.15 Además, el párrafo P16 del Prólogo de la Norma señala que puede ser necesario considerar temas urgentes fuera de las revisiones periódicas de la Norma. Dicho esto, se espera que tales ocasiones sean poco frecuentes.
- FCZ29.16 Teniendo en cuenta el calendario previsto para la tercera edición de la Norma de Contabilidad NIIF para PYMES – producto de la segunda revisión global de la Norma – y considerando las preocupaciones de las partes interesadas, el IASB decidió modificar la Norma para alinear la Norma con las modificaciones de la NIC 12 relativas a las reglas modelo del Segundo Pilar fuera de su revisión periódica.
- FCZ29.17 Tras considerar la relevancia para las PYMES y la urgencia del asunto, el IASB expuso sus propuestas y publicó el Proyecto de Norma *Reforma Fiscal Internacional – Reglas del Modelo del Segundo Pilar – Modificaciones propuestas a la Norma NIIF para las PYMES* en junio de 2023 (PN 2023).

**Excepción temporal a la contabilidad de impuestos diferidos**

- FCZ29.18 El IASB acordó que las PYMES afectadas por la legislación del Segundo Pilar necesitan tiempo para determinar cómo aplicar los principios y requerimientos de la Norma para contabilizar los impuestos diferidos relacionados con el impuesto complementario. El IASB también necesita tiempo para relacionarse más con las partes interesadas y considerar si se necesita alguna acción para apoyar la aplicación congruente de la Norma. El

IASB llegó a la conclusión de que no era factible completar estas actividades antes de que las jurisdicciones promulguen nuevas leyes fiscales y, por tanto, antes de que se requiera a las PYMES que reflejen esas leyes en la contabilización de los impuestos diferidos.

- FCZ29.19 El IASB, por tanto, decidió introducir una excepción temporal a los requerimientos de la Sección 29 de la Norma para reconocer los activos y pasivos por impuestos diferidos relacionados con los impuestos a las ganancias del Segundo Pilar, y revelar la información que de otro modo requerirían los párrafos 29.39 a 29.41 sobre los activos y pasivos por impuestos diferidos relacionados con los impuestos a las ganancias del Segundo Pilar. El IASB concluyó que la introducción de esta excepción:
- (a) proporcionaría a las PYMES afectadas una exención de la contabilización de los activos y pasivos por impuestos diferidos en relación con una nueva legislación fiscal compleja que será promulgada por múltiples jurisdicciones en un corto periodo de tiempo;
  - (b) impediría el desarrollo de diversas interpretaciones de la Sección 29 y la consiguiente aplicación incongruente de esa sección; y
  - (c) daría tiempo a las partes interesadas para que evalúen cómo se han implementado las reglas del modelo del Segundo Pilar en las distintas jurisdicciones, para que las PYMES evalúen cómo les afectan y para que el IASB considere si debe hacer algún trabajo adicional
- FCZ29.20 El IASB también decidió requerir a las PYMES incluidas en el ámbito de aplicación de la legislación del Segundo Pilar que revelen que han aplicado la excepción temporal. El IASB concluyó que este requerimiento:
- (a) proporcionaría información específica de las PYMES porque algunas entidades no están afectadas por la legislación del Segundo Pilar y, por lo tanto, no aplicarían la excepción; y
  - (b) haría que la aplicación de la excepción sea transparente para los usuarios de los estados financieros durante los periodos en los que se aplique.
- FCZ29.21 El IASB decidió que no era necesario ampliar el alcance de la excepción temporal para incluir la medición de los impuestos diferidos reconocidos en los regímenes fiscales nacionales. El IASB concluyó que una entidad no volvería a medir esos impuestos diferidos para reflejar los impuestos a las ganancias del Segundo Pilar que espera pagar al recuperar o liquidar un activo o pasivo relacionado, porque la excepción temporal se aplica a los activos y pasivos por impuestos diferidos relacionados con esos impuestos a las ganancias.
- FCZ29.22 Por las razones expuestas en el párrafo FCZ29.19, el IASB también decidió realizar una modificación consecuente en el párrafo 35.10(h) de la Norma para aclarar que si una entidad que adopta por primera vez la NIIF para las PYMES utiliza la exención del párrafo 35.10(h) para aplicar la Sección 29 de forma prospectiva, la excepción del párrafo 29.3A se aplica de forma retroactiva. El

## NORMA DE CONTABILIDAD NIIF PARA LAS PYMES

IASB señaló que, sin esta aclaración, una entidad que adopta por primera vez la NIIF para las PYMES podría incurrir en costos adicionales al aplicar la Sección 29 en comparación con las PYMES que ya aplican la Norma.

### **Aplicación obligatoria**

FCZ29.23 El IASB decidió hacer obligatoria la aplicación de la excepción temporal porque al hacerlo:

- (a) daría lugar a una mayor comparabilidad entre los estados financieros de las PYMES y, por tanto, proporcionaría información más útil para los usuarios de los estados financieros; y
- (b) eliminaría el riesgo de que las PYMES pudieran inadvertidamente desarrollar políticas contables que sean incongruentes con los principios y requerimientos de la Sección 29 de la Norma.

### **Duración**

FCZ29.24 El IASB concluyó que no era posible determinar cuánto tiempo requerirían las actividades descritas en el párrafo FCZ29.18 porque dependerían de cómo y cuándo las jurisdicciones implementaran las reglas del modelo del Segundo Pilar. Por ello, el IASB decidió no especificar durante cuánto tiempo estará vigente la excepción temporal. El IASB supervisará los avances relacionados con la implementación de las reglas del modelo de Dos Pilares para determinar cuándo realizar nuevos trabajos. Cualquier trabajo adicional no necesitaría coincidir con la próxima revisión periódica de la Norma.

### *Información a revelar*

#### **Periodos anteriores a la entrada en vigencia de la legislación**

FCZ29.25 Al modificar la NIC 12 en mayo de 2023, el IASB añadió un objetivo de información a revelar. Se requiere que una entidad que aplique las Normas NIIF de Contabilidad completas revele –en períodos en los que la normativa del Segundo Pilar esté promulgada o prácticamente promulgada, pero aún no en vigor – información que ayude a los usuarios de los estados financieros a comprender la exposición de la entidad a los impuestos a las ganancias del Segundo Pilar derivados de esa normativa.

FCZ29.26 El objetivo de información a revelar del párrafo 29.38 de la Norma requiere que una PYME revele información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar la naturaleza y el efecto financiero de las consecuencias fiscales actuales y diferidas de las transacciones reconocidas y otros eventos. El IASB también observó que:

- (a) el párrafo 29.38 (que se aplica a todas las consecuencias del impuesto a las ganancias) no es lo mismo que el objetivo desarrollado como parte de las modificaciones de la NIC 12 (que trata específicamente de la exposición de una entidad a los impuestos a las ganancias del Segundo Pilar). No obstante, el IASB concluyó que se esperaría que el objetivo del párrafo 29.38 diera lugar a que las PYMES afectadas por la legislación del Segundo Pilar revelen cierta información sobre la naturaleza y el efecto financiero de las consecuencias del impuesto a

las ganancias de dicha legislación promulgada (o sustancialmente promulgada) en períodos anteriores a la entrada en vigor de la legislación (por ejemplo, información disponible a partir de la evaluación de una PYME de su exposición a los impuestos a las ganancias del Segundo Pilar). Esta información a revelar es esperable porque, en opinión del IASB, los "otros eventos" del párrafo 29.38 incluyen la promulgación (o promulgación sustantiva) de la legislación del Segundo Pilar.

- (b) aunque aún no se sabe con certeza cuándo las jurisdicciones implementarán las reglas del modelo del Segundo Pilar, la información recibida sobre el Proyecto de Norma de la Reforma Fiscal Internacional—*Reglas del Modelo del Segundo Pilar—Modificaciones propuestas a la NIC 12* confirmó que se espera que muchas jurisdicciones promulguen en 2023 una legislación del Segundo Pilar que tenga vigencia a partir del 1 de enero de 2024. En consecuencia, cualquier modificación para introducir nuevos requerimientos de información o para modificar los requerimientos de información existentes para las PYMES durante períodos anteriores a la entrada en vigor de dicha legislación se aplicaría solo durante un periodo relativamente corto.
- (c) las necesidades de información de los usuarios de los estados financieros de las PYMES podrían diferir de las de los usuarios de los estados financieros de entidades que aplican las Normas NIIF de Contabilidad completas. De hecho, la ausencia de nuevos requerimientos específicos de información a revelar permitiría a una PYME mantener la flexibilidad a la hora de decidir qué información revelar para cumplir el objetivo de información del párrafo 29.38.

FCZ29.27 Algunos de quienes respondieron al PN 2023 Norma afirmaron que la modificación del párrafo 29.38 podría no dar lugar a que las PYMES proporcionasen la información a revelar prevista en el párrafo FCZ29.26(a). En su opinión, en períodos anteriores a la entrada en vigor de la legislación del Segundo Pilar no producirían consecuencias fiscales corrientes o diferidas, ya que las modificaciones introducen una excepción al reconocimiento de activos o pasivos por impuestos diferidos relacionados con los impuestos a las ganancias del Segundo Pilar.

FCZ29.28 El IASB observó que esta opinión podía deberse a una lectura restrictiva del objetivo de información a revelar del párrafo 29.38, en particular de "otros eventos". El IASB discrepó de este punto de vista, destacando que el párrafo 29.38 no señala que "otros eventos" se reconozcan en los estados financieros, ni limita la información requerida a solo información sobre consecuencias fiscales reconocidas corrientes o diferidas. Es decir, el párrafo 29.38 no excluye las consecuencias no reconocidas del impuesto a las ganancias de otros eventos (incluso si esos otros eventos aún no se han reconocido en los estados financieros).

- FCZ29.29 Tras considerar las respuestas al PN 2023 IASB confirmó su conclusión de que "otros eventos" en el párrafo 29.38 de la Norma incluye la promulgación (o promulgación sustantiva) de tasas impositivas y leyes fiscales, lo que incluiría, por ejemplo, la legislación del Segundo Pilar. El IASB decidió modificar el párrafo 29.38 para proporcionar más claridad sobre "otros eventos".
- FCZ29.30 El IASB consideró que una PYME necesita considerar sus circunstancias específicas al decidir qué información revelar para cumplir el objetivo de información a revelar del párrafo 29.38 de la Norma. Una PYME consideraría también los requerimientos de información a revelar de otras secciones de la Norma, incluyendo:
- (a) la Sección 33 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*, que requiere que las subsidiarias suministren información sobre transacciones y saldos pendientes, incluyendo compromisos, con entidades del grupo;
  - (b) los párrafos 8.6 y 8.7 de la Norma, que requieren información sobre juicios y fuentes de incertidumbre en las estimaciones; y
  - (c) el párrafo 3.2 de la Norma, que requiere información a revelar adicional cuando el cumplimiento de los requerimientos específicos de la Norma de Contabilidad NIIF para PYMES sea insuficiente para permitir a los usuarios comprender el efecto de determinadas transacciones, otros eventos y condiciones sobre la situación financiera y el rendimiento financiero de la entidad.

#### **Periodos en los que la legislación está vigente**

- FCZ29.31 El IASB decidió requerir a las PYMES que revelen por separado sus gastos (ingresos) por impuestos corrientes relacionados con los impuestos a las ganancias del Segundo Pilar, ya que hacerlo supondría:
- (a) ayudar a los usuarios de los estados financieros a comprender la magnitud de los impuestos a las ganancias del Segundo Pilar en relación con el gasto fiscal global de la PYME—el desglose de los importes presentados en los estados financieros de una PYME ayuda a los usuarios a comprender dichos estados; y
  - (b) no es costoso de preparar porque ya se requeriría que la PYME reconociera el impuesto corriente relacionado con los impuestos a las ganancias del Segundo Pilar.

#### **Análisis de los efectos**

- FCZ29.32 El IASB concluyó que los beneficios de las modificaciones superan a los costos porque éstas:
- (a) proporcionan una exención oportuna a las PYMES afectadas;
  - (b) evitan que se desarrollen en la práctica diversas interpretaciones de la Sección 29 de la Norma;

- (c) salvaguardan la utilidad de la información revelada por una PYME que aplique la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* hasta que se hayan resuelto las dudas sobre cómo aplicar la Sección 29 de la Norma a los impuestos a las ganancias del Segundo Pilar; y
- (d) mejoran la información proporcionada a los usuarios de los estados financieros de las PYMES antes y después de la entrada en vigor de la legislación del Segundo Pilar.

*Fecha de vigencia y transición*

- FCZ29.33 El IASB concluyó que, para que la excepción temporaria sea efectiva, es necesario que esté disponible para las PYMES inmediatamente después de la emisión de las modificaciones. El IASB decidió proponer la aplicación retroactiva de la excepción temporaria del párrafo 29.3A porque dicha aplicación:
- (a) permitiría a una PYME aplicar la excepción a partir de la fecha de promulgación o de entrada en vigor de la legislación del Segundo Pilar, incluso si esa fecha es anterior a la fecha de emisión de las modificaciones; y
  - (b) no daría lugar a costos adicionales.
- FCZ29.34 El IASB decidió requerir a las PYMES que apliquen los requerimientos de información a revelar del nuevo párrafo 29.43 propuesto para los períodos anuales sobre los que se informa que comienzan a partir del 1 de enero de 2023. El IASB concluyó que esta fecha de vigencia proporcionaría a una PYME tiempo suficiente para preparar la información requerida. El IASB espera que los requerimientos de información del párrafo 29.43 solo sean aplicables a partir del 1 de enero de 2024, cuando se espera que la legislación del Segundo Pilar esté en vigor en muchas jurisdicciones.

**Sección 30 *Conversión de Moneda Extranjera***

- FC30.1 Sección 30 *Conversión de Moneda Extranjera* se basa en la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*, con algunas simplificaciones. La sección fue modificada en la segunda revisión integral para incluir los requerimientos de CINIIF 22 *Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones Anticipadas*.

**Diferencias de cambio al convertir una subsidiaria en el extranjero**

- FCZ30.2 La NIC 21 requiere que las diferencias de cambio surgidas en una partida monetaria, que forme parte de la inversión neta en un negocio en el extranjero de la entidad que informa, se reconozcan en los resultados de los estados financieros separados de esa entidad, o en los estados financieros individuales del negocio en el extranjero. En los estados financieros que incluyen el negocio en el extranjero y la entidad que informa (por ejemplo, los estados financieros consolidados cuando el negocio en el extranjero es una subsidiaria), la NIC 21 reconoce inicialmente estas diferencias de cambio en otro resultado integral y las reclasifica del patrimonio a resultados del periodo en la disposición de la inversión neta. La Norma establece una diferencia: una

diferencia de cambio que se reconoce inicialmente en otro resultado integral no se reclasifica en resultados del periodo en la disposición de la inversión. La razón de la diferencia es que no requerir la reclasificación es menos oneroso para las PYMES, ya que elimina la necesidad de realizar un seguimiento de las diferencias de cambio después del reconocimiento inicial.

- FCZ30.3 Algunos de los que respondieron al PN de 2013 dijeron que las diferencias de cambio acumuladas por la conversión de una subsidiaria extranjera deberían reconocerse en el resultado del periodo en que se produce la disposición de la subsidiaria, lo que sería congruente con las Normas NIIF de Contabilidad completas. El IASB señaló que no requerir el "reciclaje" a través del resultado del periodo fue un cambio realizado específicamente durante las nuevas deliberaciones del IASB en respuesta a los comentarios recibidos sobre el PN de 2007. Algunos de los que respondieron al PN de 2013 también señalaron que, si no existe el requerimiento de reciclar las diferencias de cambio a los resultados del periodo al disponer de una subsidiaria, se debería permitir a las PYMES reconocer esas diferencias de cambio en las ganancias acumuladas, ya sea inmediatamente o al disponer de la subsidiaria; de lo contrario, permanecerán como un componente separado del patrimonio para siempre. El IASB señaló que la Norma no contiene ningún requerimiento que prohíba a las PYMES transferir los importes reconocidos en otro resultado integral dentro del patrimonio. En consecuencia, una PYME podría, de acuerdo con la Norma, transferir cualquier diferencia de cambio acumulada reconocida en otro resultado integral y mostrada como un componente separado del patrimonio (por ejemplo, en una reserva de conversión de moneda extranjera) directamente a las ganancias acumuladas al disponer de la subsidiaria relacionada. No obstante, el IASB observó que una entidad también tendría que considerar si existían restricciones específicas de la jurisdicción sobre las transferencias entre componentes del patrimonio.

### **Ausencia de convertibilidad**

- FC30.4 En 2023, el IASB publicó *Ausencia de Convertibilidad* que modificó la NIC 21 para requerir que una entidad aplique un enfoque congruente para evaluar si una moneda es convertible en otra y, cuando no lo sea, para determinar la tasa de cambio a utilizar y la información a revelar. La información recibida por el SMEIG indicó que los requerimientos sobre la contabilización de la falta de convertibilidad entre monedas son relevantes para las PYMES, ya que se aplicarían a una amplia gama de PYMES. El IASB también observó que añadir requerimientos sobre el tema mejoraría la información proporcionada a los usuarios de los estados financieros de las PYMES y facilitaría la aplicación de la Norma. En consecuencia, el IASB modificó el alcance de la segunda revisión integral y publicó el *Apéndice al Proyecto de Norma de la Tercera edición de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES en 2024 (PN 2024)*. El PN 2024 proponía introducir requerimientos y guías basados en las modificaciones de la NIC 21. Las propuestas se finalizaron en la tercera edición de la Norma.

- FC30.5 Los requerimientos y la guía en la Sección 30 son más cortos y están estructurados de manera diferente a los requerimientos y la guía en la NIC 21, de manera que la sección es congruente y proporcional a otras secciones de la Norma. El IASB también simplificó los requerimientos de la NIC 21 para

revelar información sobre cuando una moneda no es convertible en otra moneda. Las simplificaciones hacen uso de los principios en el párrafo FC31 para reducir los requerimientos de información.

### **Sección 31 *Hiperinflación***

- FC31.1 La Sección 31 *Hiperinflación* se basa en la NIC 29 *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*.

### **Sección 32 *Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa***

- FC32.1 La Sección 32 *Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa* se basa en la NIC 10 *Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa*.

### **Sección 33 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas***

- FC33.1 La Sección 33 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas* se basa en la NIC 24 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*. La sección fue actualizada en la primera y segunda revisiones integrales para una mayor armonización con la NIC 24.
- FC33.2 En la primera revisión integral, el IASB modificó la definición de "parte relacionada" para hacerla congruente con la definición de la NIC 24.
- FC33.3 En la segunda revisión integral, el IASB mejoró los requerimientos de información sobre transacciones con partes relacionadas con el gobierno y entidades relacionadas con el gobierno, añadiendo un requerimiento de información de la NIC 24 a la Sección 33. Específicamente, si una entidad aplica la exención de proporcionar información más detallada sobre estas transacciones en el párrafo 33.11 de la Norma, la entidad está, no obstante, obligada a revelar información específica sobre esas transacciones. La primera edición de la Norma no requería que las entidades que hicieran uso de la exención revelaran ninguna información sobre estas transacciones. El IASB añadió el requerimiento de información debido a los comentarios recibidos, según los cuales la información sobre las transacciones con partes relacionadas es importante para los usuarios de los estados financieros de las PYMES.
- FC33.4 De manera similar, en la segunda revisión integral, el IASB mejoró los requerimientos de información a revelar sobre transacciones con las entidades de gestión al añadir un requerimiento de información a revelar de la NIC 24. La Sección 33 requiere que una entidad revele los importes incurridos por la provisión de servicios del personal clave de la gerencia de otra entidad (una entidad de gestión). En la primera revisión integral, el IASB modificó la definición de parte relacionada para incluir a las entidades de gestión, pero no incluyó el requerimiento de información a revelar.

## Sección 34 Actividades Especializadas

FC34.1 La Sección 34 Actividades Especializadas se basa en varias Normas NIIF de Contabilidad.

### Agricultura

FC34.2 Los requerimientos de la Sección 34 sobre agricultura se basan en la NIC 41 Agricultura.

#### *Valor razonable a través del modelo de pérdidas y ganancias para la agricultura*

FC34.3 Durante el desarrollo de la primera edición de la Norma, el IASB favoreció que las PYMES siguieran el modelo de "valor razonable con cambios en resultados" de la NIC 41 para los activos agrícolas, en lugar de un modelo de "costo-depreciación-deterioro".

FCZ34.4 No sólo el valor razonable se considera generalmente una medida más pertinente en este sector industrial, sino que los precios de cotización suelen estar fácilmente disponibles, los mercados son activos y la medición del costo es en realidad más gravosa y arbitraria debido a las amplias asignaciones que se requieren. Además, los gestores de la mayoría de las PYMES que realizan actividades agrícolas afirman que gestionan sobre la base de los precios de mercado u otras medidas del valor actual, en lugar de los costos históricos. Los usuarios también cuestionan la pertinencia de los costos asignados en este sector industrial.

FCZ34.5 Algunos preparadores y auditores de los estados financieros de PYMES dedicadas a actividades agrícolas dijeron que el modelo de "valor razonable con cambios en los resultados" es oneroso para las PYMES, en particular cuando se aplica a los activos biológicos de las PYMES que operan en mercados inactivos o en países en desarrollo. Dijeron que la presunción de la NIC 41 de que el valor razonable puede estimarse para los activos biológicos y los productos agrícolas no es realista con respecto a los activos biológicos de algunas PYMES. Algunos propusieron que debería ser permita o ser requerida a las PYMES utilizar un modelo de "costo-depreciación-deterioro" para todos esos activos. El IASB no apoyó este enfoque por las razones explicadas en el párrafo FCZ34.4. Sin embargo, el IASB concluyó, tanto por los problemas de medición en mercados inactivos y países en desarrollo como por razones de costo-beneficio, que las PYMES debería ser requeridas a utilizar el modelo de valor razonable con cambios en resultados solo cuando el valor razonable sea fácilmente determinable sin costo ni esfuerzo desproporcionados. Cuando ese no sea el caso, el IASB concluyó que las PYMES deberían seguir el modelo de costo-depreciación-deterioro.

### *Plantas productoras*

FC34.6 En 2014, la IASB emitió *Agricultura: Plantas Productoras*, que modificó la NIC 16 y la NIC 41. Estas modificaciones requieren que las entidades contabilicen las plantas productoras, tales como vides, árboles de caucho y palmas aceiteras, de la misma manera que las propiedades, planta y equipo en la NIC 16. Las modificaciones proporcionaron una exención en virtud de las Normas NIIF de

Contabilidad completas al requerir que una entidad contabilice las plantas productoras de acuerdo con la NIC 16, que permite un modelo de costo, en lugar de requerir que una entidad mida esos activos a su valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con la NIC 41.

- FC34.7 En la segunda revisión integral, algunas partes interesadas expresaron su preocupación por la armonización de la Sección 34 con *Agricultura: Plantas productoras*. Sugirieron que podría resultar costoso y complejo para las PYMES medir el valor razonable de los productos que crecen en una planta productora por separado de la propia planta. Además, medir por separado la planta productora y los productos podría aportar pocos beneficios a los usuarios de los estados financieros de las PYMES.
- FC34.8 Considerando estos comentarios, el IASB decidió armonizar la Norma con *Agricultura: Plantas Productoras*, pero proporcionar una exención por costo o esfuerzo desproporcionado (véanse los párrafos FC2.9 a FC2.14). Con arreglo a esta exención, no se requería que una entidad separara las plantas productoras de los productos que contienen si la entidad determina, en el momento del reconocimiento inicial, que las plantas productoras no pueden medirse separadamente de los productos sin un costo o esfuerzo desproporcionado, inicialmente o de forma continuada.

### **Exploración y evaluación de recursos minerales**

- FC34.9 Los requerimientos de la Sección 34 sobre la exploración y evaluación de recursos minerales se basan en la NIIF 6 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales*.
- FC34.10 En la primera revisión integral, el IASB decidió añadir requerimientos en la Sección 34 que alinean los principales requerimientos de reconocimiento y medición para los activos de exploración y evaluación con la NIIF 6. El IASB señaló que esta alineación garantizaría que la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES proporcionara la misma exención para estas actividades que las Normas NIIF de Contabilidad completas. En opinión del IASB, esta armonización es importante por las razones expuestas en los párrafos FC2 a FC5 de los Fundamentos de las Conclusiones sobre la NIIF 6. El IASB señaló que añadir estos requerimientos era congruente con el mantenimiento de la estabilidad durante los primeros años de aplicación de la Norma, ya que los requerimientos:
- (a) solo afectan a las PYMES con un tipo específico de actividad; y
  - (b) responden a una necesidad de claridad y constituyen una simplificación para esas entidades, en particular las que están en proceso de transición a la Norma.
- FC34.11 En la primera revisión integral, el IASB no introdujo ningún requisito específico de información que se aplicara a las entidades que participan en la exploración o evaluación de recursos minerales. Sin embargo, en la segunda revisión integral, el IASB decidió añadir a la Sección 34 unos requerimientos que armonizan los requerimientos de información para los activos de exploración y evaluación con los de la NIIF 6. Se requiere que una entidad trate los activos de exploración y evaluación como una clase separada de

activos. También se requiere que una entidad presente la información requerida por la Sección 17 o la Sección 18 de forma congruente con la forma en que la entidad clasifica los activos (ya sea como activos tangibles o como activos intangibles). Se considera que los requisitos de información de esas secciones proporcionan información útil a los usuarios de los estados financieros con un costo adicional mínimo para las entidades.

#### **Acuerdos de concesión de servicios**

- FC34.12 Los requerimientos de la Sección 34 sobre acuerdos de concesión de servicios se basan en la CINIIF 12 *Acuerdos de Concesión de Servicios*.

#### **Sección 35 *Transición a la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES***

- FC35.1 La Sección 35 *Transición a la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES* se aplica a una entidad que prepara sus primeros estados financieros utilizando la Norma (una entidad que adopta por primera vez las NIIF). La sección se basa en la NIIF 1 *Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*, que contiene exenciones que se aplican cuando las entidades adoptan por primera vez las Normas NIIF de Contabilidad completas.
- FCZ35.2 La NIIF 1 requiere que los primeros estados financieros de una entidad que adopta las NIIF incluyan al menos un año de información comparativa bajo las Normas NIIF de Contabilidad. Algunos preparadores y auditores de estados financieros de PYMES explicaron al IASB que el requerimiento de preparar datos reexpresados de períodos anteriores en todos los casos sería oneroso para las PYMES que adoptan la Norma por primera vez. Por lo tanto, la Norma incluye una exención por impracticabilidad. De manera similar, establece una exención por impracticabilidad con respecto a algunos requerimientos para reexpresar el estado de situación financiera inicial.
- FC35.3 En la segunda revisión integral, el IASB añadió una exención a la Sección 35 relacionada con la Sección 23. La exención permite a las entidades que adoptan por primera vez las NIIF aplicar prospectivamente la Sección 23 aplicando la sección a los contratos que comienzan después de la fecha en que la entidad realiza la transición a la Norma. La exención se basó en los requerimientos de transición para los ingresos de actividades ordinarias para las entidades que aplican la tercera edición de la Norma (véase el párrafo FC68). El IASB no consideró necesario añadir ninguna otra exención para otros cambios realizados en la revisión debido a la exención por "impracticabilidad" incluida en la Norma.

#### **Fecha de vigencia y transición**

---

#### **Fecha de vigencia de la tercera edición de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES**

- FC60 El IASB decidió que la tercera edición de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES entrará en vigor para los períodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2027 y permitió su aplicación anticipada.

- FC61 Al determinar la fecha de vigencia, el IASB observó que la segunda revisión integral dio lugar a un gran número de modificaciones a la Norma. Sin embargo, se espera que las PYMES típicas realicen cambios limitados en su información financiera como consecuencia de las modificaciones.
- FC62 Aunque se espera que los cambios en la información financiera de las PYMES sean en general limitados, las PYMES necesitarán tiempo para evaluar e implementar los requerimientos modificados, específicamente los requerimientos revisados para ingresos de actividades ordinarias. Al evaluar cuánto tiempo necesitarían las PYMES, el IASB consideró que la Norma incluye requerimientos de transición que eximen a las PYMES de aplicar retroactivamente algunas de las modificaciones. En particular, las PYMES pueden optar por aplicar prospectivamente los requerimientos revisados sobre ingresos de actividades ordinarias (véase el párrafo FC68). El IASB también consideró:
- (a) el efecto que el tiempo adicional tendría sobre el momento en que las PYMES comenzarían a preparar sus procesos y sistemas para las modificaciones;
  - (b) las experiencias de implementación que han tenido diversas entidades, auditores y consultores al implementar modificaciones similares en las Normas NIIF de Contabilidad completas; y
  - (c) el efecto de la fecha de entrada en vigencia en la próxima revisión integral si se establece una fecha de entrada en vigencia posterior.
- FC63 Considerando el alcance del cambio y los requerimientos de transición, el IASB concluyó que una fecha de entrada en vigencia para los períodos anuales sobre los que se informa a partir del 1 de enero de 2027 proporcionaría a las PYMES tiempo suficiente para implementar los requerimientos revisados y modificados

### **Transición a la tercera edición de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES**

- FC64 El Apéndice A de la Norma establece los requerimientos de transición para las entidades que realizan la transición a la tercera edición de la Norma. Al desarrollar el Apéndice, el enfoque del IASB fue reflejar los requerimientos de transición comparables en las Normas NIIF de Contabilidad completas nuevas o modificadas y en las Interpretaciones CINIIF, si correspondiera, con las simplificaciones adecuadas para las PYMES.
- FC65 El Apéndice A exime a una entidad de aplicar de forma retroactiva algunos párrafos nuevos y modificados de la tercera edición de la Norma, tal y como requiere la Sección 10 de la Norma. Para todos los párrafos nuevos y modificados de la Norma, el Apéndice A también exime a las entidades de revelar, para el periodo actual, el importe del ajuste para cada partida de los estados financieros afectada. Esta información sobre la transición es requerida por la Sección 10 de la Norma. Para proporcionar esta información, una entidad necesitaría mantener sistemas de contabilidad paralelos en el periodo sobre el que se informa en el que aplica por primera vez la tercera edición de

## NORMA DE CONTABILIDAD NIIF PARA LAS PYMES

la Norma. En opinión del IASB, el costo para las PYMES de mantener dichos sistemas superaría los beneficios de esta información para los usuarios.

- FC66 Aparte de la exención descrita en el párrafo FC65, el IASB no modificó el Apéndice A para proporcionar a las entidades ninguna de las demás exenciones generales de transición sugeridas por los que respondieron al PN de 2022. Esto se debió a que se esperaba que el efecto de cualquier exención adicional sobre la comparabilidad de la información presentada por las entidades superara cualquier beneficio práctico para los preparadores.
- FC67 La tercera edición de la Norma no incluye la opción para que las entidades apliquen los requerimientos de reconocimiento y medición de la NIC 39 incluidos en la primera edición (véase el párrafo FC11.14). En consecuencia, las entidades que realicen la transición a la tercera edición de la Norma, que anteriormente aplicaban la opción, aplicarán los requerimientos de reconocimiento y medición de la Sección 11 de la Norma. La transición de estas entidades a la tercera edición de la Norma será similar a la de las entidades que adopten la NIIF 9 y a la de las entidades que adopten por primera vez las NIIF y realicen la transición a la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*. En consecuencia, el IASB proporcionó requerimientos de transición para estas entidades similares a los requerimientos de transición de la NIIF 9 y la Sección 35 de la Norma.
- FC68 El Apéndice A de la Norma proporciona a una entidad una exención de la aplicación retroactiva de la Sección 23 revisada. Las entidades pueden aplicar prospectivamente la Sección 23 revisada mediante la aplicación de la sección a los contratos que comiencen después de la fecha de aplicación inicial. El IASB decidió permitir a las entidades aplicar prospectivamente la Sección 23 revisada para eximir parte de la carga que supone la aplicación de un nuevo modelo de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias. Una entidad que opte por aplicar prospectivamente la Sección 23 revisada deberá revelar información que permita a los usuarios comprender el alcance de los ingresos de actividades ordinarias no contabilizados de acuerdo con la sección.
- FC69 A diferencia de la NIIF 15, la Norma prohíbe a una entidad aplicar de forma retroactiva la Sección 23 revisada, con el efecto acumulativo de aplicar inicialmente la sección reconocida en la fecha de aplicación inicial (método de transición de "actualización acumulada"). El IASB decidió excluir el método de transición de actualización acumulada porque si las entidades pueden preparar la información necesaria para aplicar este método, es probable que puedan aplicar de forma retroactiva la Sección 23 revisada. Además, las entidades que no puedan preparar la información necesaria para aplicar de forma retroactiva la Sección 23 revisada pueden optar por aplicar la sección de forma futura.
- FC70 En algunos casos, los requerimientos de transición comparables en las Normas NIIF de Contabilidad completas incluían una opción de política contable para que las entidades aplicaran las modificaciones de forma retroactiva en lugar de prospectiva. La Norma no incluye opciones similares para que las PYMES apliquen las modificaciones a la Norma de forma retroactiva. La decisión del IASB de omitir estas opciones es congruente con el enfoque de incluir en la

Norma únicamente la opción más sencilla si las Normas NIIF de Contabilidad completas permiten elegir una política contable [véase el párrafo FC27(b)].

- FC71 La tercera edición de la Norma introduce el requerimiento para las PYMES de revelar una conciliación entre los saldos iniciales y finales de los pasivos derivados de actividades de financiación. El requerimiento se basa en los requerimientos de información a revelar introducidos por las modificaciones a la NIC 7 (véanse los párrafos FC7.2 a FC7.4). Los requerimientos de transición para las modificaciones a la NIC 7 proporcionaban una exención de la aplicación de la nueva información a revelar en los períodos comparativos. El IASB decidió que no era necesaria una exención similar para las PYMES, ya que estas tendrían más tiempo para realizar la transición a la tercera edición de la Norma que el que tuvieron las entidades cuando adoptaron las modificaciones a la NIC 7. Además, revelar la conciliación en los períodos comparativos proporcionaría información que es de especial interés para los usuarios de los estados financieros de las PYMES.

### **Temas tratados en la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES que no están cubiertos en las Normas NIIF de Contabilidad completas**

- FCZ72 La Norma abarca varios temas que, a juicio del IASB, son relevantes para las PYMES pero que no se tratan en su totalidad en las Normas NIIF de Contabilidad:
- (a) los estados financieros combinados en los párrafos 9.28 a 9.30 de la Norma.
  - (b) la emisión original de acciones u otros instrumentos de patrimonio en los párrafos 22.7 a 22.10 de la Norma.
  - (c) la venta de opciones, derechos y certificados de opciones para la compra de acciones (warrants) en el párrafo 22.11 de la Norma.
  - (d) la capitalización o emisión gratuita de acciones y divisiones de acciones en el párrafo 22.12 de la Norma.

### **Temas tratados en las Normas NIIF de Contabilidad completas que se omiten en la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES**

- FC73 Algunos temas tratados en su totalidad en las Normas NIIF de Contabilidad se omiten en la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES, específicamente:
- (a) ganancias por acción;
  - (b) información financiera intermedia;
  - (c) información financiera por segmentos;
  - (d) actividades de tasas reguladas (véase el párrafo FC55);
  - (e) contabilidad especial para activos mantenidos para la venta (véanse los párrafos FC4.2 y FC4.3);
  - (f) entidades de inversión (véase el párrafo FC9.9);

## NORMA DE CONTABILIDAD NIIF PARA LAS PYMES

- (g) derechos readquiridos en una combinación de negocios (véanse los párrafos FC19.9 y FC19.10); y
  - (h) algunos temas relacionados con los ingresos de actividades ordinarias por contratos con clientes (véase el párrafo FC23.9).
- FC74 El párrafo FC73 solo incluye temas tratados en Normas NIIF de Contabilidad completas, nuevas o modificadas, que el IASB decidió omitir en una revisión integral de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*.

### **Mantenimiento de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES***

---

- FC75 El Prólogo de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* explica cómo el IASB espera mantener la Norma.
- FC76 Durante la elaboración de la primera edición de la Norma, el IASB consultó sobre cómo debería actualizarse la Norma para reflejar cada Norma de Contabilidad o Interpretación CINIIF nueva o modificada. Las partes interesadas no estuvieron de acuerdo con que el IASB actualizara la Norma cada vez que se modificaran las Normas NIIF de Contabilidad, ya que las PYMES no cuentan con recursos contables internos ni con la capacidad de contratar asesores contables de forma permanente. En consecuencia, el IASB decidió que debería actualizar la Norma periódicamente.
- FC77 En la primera revisión integral, el IASB analizó su enfoque para futuras revisiones de la Norma. El IASB decidió adoptar un enfoque provisional consistente en iniciar una revisión integral de la Norma aproximadamente dos años después de la fecha de vigencia de las modificaciones a la Norma resultantes de una revisión integral anterior. Este enfoque daría tiempo a las PYMES para aplicar las modificaciones. También daría tiempo a las partes interesadas para identificar y comentar cualquier problema de implementación o consecuencias no deseadas que se deriven de dichas modificaciones.
- FC78 Podrían surgir cuestiones sobre la implementación y aplicación de la Norma entre las revisiones de la misma por parte del IASB. El SMEIG considera estas cuestiones, decide cuáles requieren una respuesta y elabora material educativo oportuno en forma de preguntas y respuestas. Las preguntas y respuestas son publicadas por el SMEIG y están disponibles al público en el sitio web de la Fundación IFRS.
- FC79 En cada revisión de la Norma, el IASB decide si incluir el material de las preguntas y respuestas en la Norma, utilizarlo como material educativo sobre la Norma o retirarlo. Las preguntas y respuestas se eliminan entonces del sitio web de la Fundación IFRS.

## Opiniones en contrario

### Opinión en contrario de James J Leisenring sobre la primera edición de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES

- OC1 El Sr. Leisenring discrepa de la emisión de la NIIF porque considera que la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES no es necesaria ni deseable.
- OC2 No es necesario porque la gran mayoría de las decisiones sobre políticas contables de las PYMES son sencillas y no será necesario hacer referencia exhaustiva a las Normas NIIF de Contabilidad y, cuando sea necesario, no será oneroso.
- OC3 No es deseable porque las NIIF producirían información no comparable. Las PYMES no serán comparables entre sí y no serán comparables con las entidades con obligación pública de rendir cuentas. Ese resultado es incompatible con el *Marco Conceptual* del IASB y los conceptos y principios fundamentales de las NIIF.<sup>6</sup>
- OC4 La falta de comparabilidad se producirá porque la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES permitiría a las PYMES, como resultado del párrafo 10.5, ignorar los requerimientos de otras Normas NIIF de Contabilidad, incluso cuando la cuestión contable específica se aborda en dichas Normas NIIF de Contabilidad. Si una entidad está satisfecha con el resultado de la aplicación del párrafo 10.5, nunca existe el requisito de consultar las Normas NIIF de Contabilidad completas. Por lo tanto, transacciones idénticas pueden ser contabilizadas de manera diferente por diferentes PYMES y de manera diferente por entidades con obligación pública de rendir cuentas. Si el IASB considera necesario elaborar materiales educativos para ayudar a las PYMES a aplicar las Normas NIIF de Contabilidad, sin duda sería apropiado. Sin embargo, el Sr. Leisenring cree que, en todas las circunstancias, las Normas NIIF de Contabilidad deberían ser, en última instancia, la fuente de orientación contable para todas las entidades.
- OC5 El Sr. Leisenring no cree que el IASB haya demostrado la necesidad de modificar los requerimientos de reconocimiento y medición de las Normas NIIF de Contabilidad para su aplicación por las PYMES, ya sea sobre la base de un análisis de costo-beneficio o de las necesidades de los usuarios. Como resultado, no tendría ninguna diferencia en los requerimientos de reconocimiento y medición con respecto a las Normas NIIF de Contabilidad completas. Alternativamente, modificaría mucho más los requerimientos de información a revelar para satisfacer las necesidades especiales de los usuarios. Esa modificación podría crear información que no se requiere en la actualidad, como información sobre dependencia económica y control común.

<sup>6</sup> Esta referencia al *Marco Conceptual* del IASB se refiere al *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros* del IASC, que fue adoptado por el IASB en 2001 y estaba vigente cuando se publicó la primera edición de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES.

OC6 El Sr. Leisenring también cree que la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* es incompatible con la Constitución de la Fundación IASC y el *Prólogo de las Normas Internacionales de Información Financiera*.<sup>7</sup> Esos documentos establecen el objetivo de un único conjunto de normas de contabilidad que tenga en cuenta las necesidades especiales de las PYMES y las economías emergentes. El Sr. Leisenring acepta ese objetivo, pero no cree que implique conjuntos separados de normas para entidades en circunstancias diferentes, como se indica en el párrafo FC42 [de la primera edición de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*]. La conclusión de ese párrafo sugiere que muchos conjuntos de normas de contabilidad serían apropiados dependiendo de las diferentes circunstancias.

### **Opinión en contrario de la Sra. Tokar respecto de las Modificaciones de 2015 a las NIIF para las PYMES**

OC1 La Sra. Tokar está en desacuerdo con la decisión del IASB de someter la información sobre distribuciones no monetarias al valor razonable a una exención por costo o esfuerzo desproporcionado. Le preocupa que la exención por costo o esfuerzo desproporcionado prive a los usuarios de los estados financieros de información relevante sobre el valor de los activos distribuidos a los propietarios. Si bien podría aceptar que una exención por costo o esfuerzo desproporcionado pueda ser apropiada con respecto a la nueva medición del activo que se distribuirá entre el momento del reconocimiento de la distribución a pagar y el momento de la liquidación, se opone a proporcionar una exención por costo o esfuerzo desproporcionado con respecto a la medición inicial de la transacción.

OC2 En su opinión, la información sobre el valor razonable debería utilizarse normalmente para evaluar los méritos de la decisión de distribución desde el punto de vista de la gobernanza de las corporaciones y, por lo tanto, esta información debería estar disponible cuando se preparen los estados financieros. Aunque el IASB ha buscado aclarar, en estas modificaciones, las circunstancias en las que se puede aplicar una exención por costo o esfuerzo desproporcionado, a la Sra. Tokar le preocupa que permitir una exención por costo o esfuerzo desproporcionado para transacciones para las que debería estar disponible información sobre el valor razonable implique un obstáculo menor que el que el IASB pretende para el uso de dicha exención. Ella cree que la vigencia de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*, que incluye una serie de exenciones por costos o esfuerzos desproporcionados, requiere que la exención se utilice únicamente en circunstancias en las que los costos (tanto monetarios como en recursos de la entidad o "esfuerzo") superen claramente los beneficios que la información reporta a los usuarios.

<sup>7</sup> Esta referencia a la Constitución de la Fundación IASC se refiere a la *Constitución de la Fundación IASC*, que fue aprobada en su forma original por los miembros del IASC en mayo de 2000 y estaba en vigor cuando se publicó la primera edición de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*.

### **Opinión en contrario de Zach Gast de la tercera edición de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES**

- OC1 El Sr. Gast discrepa porque no está de acuerdo con la decisión del IASB de mantener el modelo de pérdidas incurridas para las pérdidas por deterioro del valor de los activos financieros para las entidades que aplican la Norma. Considera que, para algunas entidades incluidas en el ámbito de aplicación de la Norma, un modelo de pérdidas crediticias esperadas (PCE) basado en el enfoque simplificado de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* ofrecería una representación más fiel que el modelo de pérdidas incurridas.
- OC2 Los estados financieros de muchas entidades dentro del ámbito de aplicación de la Norma no incluyen activos de operación que tengan una exposición significativa al riesgo crediticio. Sin embargo, algunas entidades que se dedican a la financiación o la inversión como una de sus actividades principales tienen una exposición significativa al riesgo de crédito dentro de sus activos operativos. El Sr. Gast cree que hay suficientes entidades en el ámbito de aplicación de la Norma que mantienen dichos activos como para que sea necesario incluir requerimientos relacionados con ellos.
- OC3 Para estas entidades, cree que una PCE simplificada proporcionaría una representación más fiel de sus activos financieros que el modelo de pérdida incurrida de la Norma, que todas las entidades están obligadas a aplicar.
- OC4 El Sr. Gast también cree que el IASB ha subestimado el número de entidades que se verán afectadas. Existen pruebas suficientes de que existen entidades que se dedican a la financiación o la inversión como actividad principal, pero que, no obstante, no tienen la obligación pública de rendir cuentas. En opinión del Sr. Gast, es probable que las modificaciones del párrafo 1.3(b) de la Norma permitan que más entidades apliquen la Norma. Por lo tanto, aumentaría el número de entidades incluidas en el alcance de la Norma para las que sería adecuado un modelo de PCE.
- OC5 El Sr. Gast cree que una alternativa a la introducción de un modelo de PCE sería que el IASB modificara el alcance de la Norma, de modo que las entidades para las que un modelo de PCE sería más adecuado no pudieran aplicar la Norma. Estas entidades aplicarían en su lugar las Normas NIIF de Contabilidad completas, incluyendo el modelo PCE en la NIIF 9.

**Apéndice A****Tablas que muestran el historial de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES y el tratamiento de las modificaciones a las Normas NIIF de Contabilidad completas**

A1 La Tabla A1 enumera los documentos de procedimiento a seguir emitidos por el IASB al desarrollar la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*.

**Tabla A1—Historia del desarrollo de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES**

Documentos de consulta	Fecha de emisión	Finalización	Fecha de publicación	Fecha de vigencia
Documento de Discusión <i>Opiniones Preliminares sobre las Normas de Contabilidad para las Pequeñas y Medianas Entidades</i>	Junio 2004	<i>Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)</i>	Julio 2009	Vigencia inmediata
Proyecto de Norma <i>Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades</i>	Febrero 2007			
Solicitud de Información <i>Revisión Integral de la NIIF para las PYMES</i>	Junio 2012	<i>Modificaciones a la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES) de 2015</i>	Mayo 2015	1 de enero de 2017
Proyecto de Norma PN/2013/9 <i>Modificaciones propuestas a la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES) de 2013</i>	Octubre de 2013	<i>NIIF para las PYMES (volumen encuadrado) 2015</i>	Octubre de 2015	1 de enero de 2017

continúa...

FUNDAMENTO DE LAS CONCLUSIONES Y ESTADOS FINANCIEROS ILUSTRATIVOS—FEBRERO 2025

...continuación

Documentos de consulta	Fecha de emisión	Finalización	Fecha de publicación	Fecha de vigencia
Proyecto de Norma IASB/PN/2023/3 <i>Reforma Fiscal Internacional—Reglas del Modelo del Segundo Pilar—Modificaciones propuestas a la Norma NIIF para las PYMES</i>	Junio de 2023	<i>Reforma Fiscal Internacional—Reglas del Modelo del Segundo Pilar—Modificaciones a la Norma NIIF para las PYMES</i>	Septiembre de 2023	1 de enero de 2023
Solicitud de Información <i>Revisión Integral de la Norma NIIF para las PYMES</i>	Enero de 2020	Tercera edición de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES	Febrero 2025	1 de enero de 2027
Proyecto de Norma IASB/PN/2022/1 <i>Tercera edición de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES</i>	Septiembre 2022			
Proyecto de Norma IASB/PN2024/2 <i>Apéndice al Proyecto de Norma Tercera edición de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES</i>	Marzo de 2024			

A2 Tabla A2 identifica:

- (a) modificaciones a las Normas NIIF de Contabilidad completas en el ámbito de la segunda revisión integral de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*; y
- (b) modificaciones a la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* realizadas en la segunda revisión integral como resultado de las modificaciones en (a).

**Tabla A2—Resumen del tratamiento de las modificaciones a las Normas NIIF de Contabilidad completas**

Modificación a las Normas NIIF de Contabilidad completas	Fecha de vigencia	Tratamiento en la segunda revisión integral de la Norma de Contabilidad <i>NIIF para las PYMES</i>
<i>Venta o Aportación de Activos entre un Inversor y su Asociada o Negocio Conjunto</i> (Modificaciones a las NIIF 10 y NIC 28)	Indefinidamente diferida	Las modificaciones no se incluyen en el alcance de esta revisión porque el IASB diferirá su entrada en vigencia de manera indefinida.
<i>Fecha de Vigencia de las Modificaciones a las NIIF 10 y NIC 28</i>	—	No se han realizado modificaciones a la Norma.
NIIF 3 (2008) <i>Combinación de Negocios</i>	1 de julio de 2009	Considerado en esta revisión y dio lugar a la revisión de la Sección 19.
NIIF 10 <i>Estados Financieros Consolidados</i>	1 de enero de 2013	Considerado en esta revisión y dio lugar a modificaciones a la Norma. Véase la Sección 9.
NIIF 11 <i>Acuerdos Conjuntos</i>	1 de enero de 2013	Considerado en esta revisión y dio lugar a modificaciones a la Norma. Véase la Sección 15.
NIIF 12 <i>Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades</i>	1 de enero de 2013	Considerado en esta revisión y dio lugar a modificaciones a la Norma. Véanse los párrafos 9.23B y 15.19(d).
NIIF 13 <i>Medición del Valor Razonable</i>	1 de enero de 2013	Considerado en esta revisión y dio lugar a la nueva Sección 12.
NIC 19 (2011) <i>Beneficios a los Empleados</i>	1 de enero de 2013	Considerado en esta revisión y dio lugar a modificaciones a la Norma. Véase la Sección 28.

continúa...

...continuación

Modificación a las Normas NIIF de Contabilidad completas	Fecha de vigencia	Tratamiento en la segunda revisión integral de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES
<i>Estados Financieros Consolidados, Acuerdos Conjuntos e Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades: Entidades de Inversión</i> (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 11 y NIC 12)	1 de enero de 2013	Considerado en esta revisión y dio lugar a modificaciones a la Norma. Véase el párrafo A5 a A10.
<i>Entidades de Inversión</i> (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 12 y NIC 27)	1 de enero de 2014	Considerado en esta revisión. No se han realizado modificaciones a la Norma.
<i>CINIIF 21 Gravámenes</i>	1 de enero de 2014	Considerado en esta revisión. No se han realizado modificaciones a la Norma.
<i>Información a Revelar sobre el Importe Recuperable de Activos no Financieros</i> (Modificaciones a la NIC 36)	1 de enero de 2014	Considerado en esta revisión. No se han realizado modificaciones a la Norma.
<i>Novación de Derivados y Definición de Estimaciones Contables</i> (Modificaciones a la NIC 39)	1 de enero de 2014	Considerado en esta revisión. No se han realizado modificaciones a la Norma.
<i>Planes de beneficios definidos: Iniciativa sobre Información a Revelar</i> (Modificaciones a la NIC 19)	1 de julio de 2014	Considerado en esta revisión. No se han realizado modificaciones a la Norma.
<i>Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012</i> <i>Definición de un Negocio</i> (Modificaciones a la NIIF 2)	1 de julio de 2014	Considerado en esta revisión y dio lugar a modificaciones a la Norma. Véase el párrafo 26.9.
<i>Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012</i> <i>Contabilización de contraprestaciones contingentes en una combinación de negocios</i> (Modificaciones a la NIIF 3)	1 de julio de 2014	Considerado en esta revisión como parte de la revisión de la Sección 19 y dio lugar a modificaciones de la Norma.
<i>Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012</i> <i>Agregación de segmentos de operación</i> (Modificaciones a la NIIF 8)	1 de julio de 2014	No se han realizado modificaciones a la Norma.

continúa...

NORMA DE CONTABILIDAD NIIF PARA LAS PYMES

...continuación

Modificación a las Normas NIIF de Contabilidad completas	Fecha de vigencia	Tratamiento en la segunda revisión integral de la Norma de Contabilidad <i>NIIF para las PYMES</i>
<i>Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012</i> <i>Conciliación del total de los activos de los segmentos sobre los que se informa con los activos de la entidad</i> (Modificaciones a la NIIF 8)	1 de julio de 2014	No se han realizado modificaciones a la Norma.
<i>Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012</i> <i>Cuentas comerciales por cobrar y por pagar a corto plazo</i> (Modificaciones a la NIIF 13)	1 de julio de 2014	Considerado en esta revisión. No se han realizado modificaciones a la Norma.
<i>Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012</i> <i>Método de Revaluación—reexpresión proporcional de la depreciación acumulada</i> (Modificaciones a la NIC 16 y la NIC 38)	1 de julio de 2014	Considerado en esta revisión. No se han realizado modificaciones a la Norma.
<i>Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012</i> <i>Personal clave de la gerencia</i> (Modificaciones a la NIC 24)	1 de julio de 2014	Considerado en esta revisión y dio lugar a modificaciones a la Norma. Véase el párrafo 33.7A.
<i>Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2011-2013</i> <i>Significado de "NIIF vigentes"</i> (Modificaciones a la NIIF 1)	1 de julio de 2014	Considerado en esta revisión. No se han realizado modificaciones a la Norma.
<i>Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2011-2013</i> <i>Excepciones al alcance para negocios conjuntos</i> (Modificaciones a la NIIF 3)	1 de julio de 2014	Considerado en esta revisión como parte de la revisión de la Sección 19 y dio lugar a modificaciones de la Norma.
<i>Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2011-2013</i> <i>Alcance del párrafo 52 (excepción de cartera)</i> (Modificaciones a la NIIF 13)	1 de julio de 2014	Considerado en esta revisión. No se han realizado modificaciones a la Norma.

continúa...

...continuación

Modificación a las Normas NIIF de Contabilidad completas	Fecha de vigencia	Tratamiento en la segunda revisión integral de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES
<i>Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2011-2013</i> <i>Aclaración de la interrelación entre la NIIF 3 y la NIC 40 al clasificar una propiedad como propiedad de inversión o propiedad ocupada por el propietario</i> (Modificaciones a la NIC 40)	1 de julio de 2014	Considerado en esta revisión y dio lugar a modificaciones a la Norma. Véase el párrafo 16.3A.
<i>NIIF 14 Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas</i>	1 de enero de 2016	Considerado en esta revisión. No se han realizado modificaciones a la Norma.
<i>Contabilización de Adquisiciones de Participaciones en Operaciones Conjuntas</i> (Modificaciones a la NIIF 11)	1 de enero de 2016	Considerado en esta revisión. No se han realizado modificaciones a la Norma.
<i>Aclaración de los Métodos Aceptables de Depreciación y Amortización</i> (Modificaciones a las NIC 16 y NIC 38)	1 de enero de 2016	Considerado en esta revisión y dio lugar a modificaciones a la Norma. Véanse los párrafos 17.21(c), 17.22 y 18.22A.
<i>Agricultura: Plantas Productoras</i> (Modificaciones a las NIC 16 y NIC 41)	1 de enero de 2016	Considerado en esta revisión y dio lugar a modificaciones a la Norma. Véanse los párrafos 17.3(a) y 34.2. a 34.2B.
<i>Método de la Participación en los Estados Financieros Separados</i> (Modificaciones a la NIC 27)	1 de enero de 2016	Considerado en esta revisión. No se han realizado modificaciones a la Norma.
<i>Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2012-2014</i> <i>Cambios en los métodos de disposición</i> (Modificaciones a la NIIF 5)	1 de enero de 2016	No se han realizado modificaciones a la Norma.
<i>Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2012-2014</i> <i>Contratos de servicios</i> (Modificaciones a la NIIF 7)	1 de enero de 2016	Considerado en esta revisión. No se han realizado modificaciones a la Norma.
<i>Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2012-2014</i> <i>Aplicabilidad de las modificaciones a la NIIF 7 a los estados financieros intermedios condensados</i> (Modificaciones a la NIIF 7)	1 de enero de 2016	No se han realizado modificaciones a la Norma.

continúa...

NORMA DE CONTABILIDAD NIIF PARA LAS PYMES

...continuación

Modificación a las Normas NIIF de Contabilidad completas	Fecha de vigencia	Tratamiento en la segunda revisión integral de la Norma de Contabilidad <i>NIIF para las PYMES</i>
<i>Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2012-2014</i> <i>Tasa de descuento: emisión en el mercado regional</i> (Modificaciones a la NIC 19)	1 de enero de 2016	Considerado en esta revisión y dio lugar a modificaciones a la Norma. Véase el párrafo 28.17.
<i>Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2012-2014</i> <i>Información a revelar "en otra parte del informe financiero intermedio"</i> (Modificaciones a la NIC 34)	1 de enero de 2016	No se han realizado modificaciones a la Norma.
<i>Entidades de Inversión: Aplicación de la Excepción de Consolidación</i> (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 12 y NIC 28)	1 de enero de 2016	Considerado en esta revisión. No se han realizado modificaciones a la Norma.
<i>Iniciativa sobre Información a Revelar</i> (Modificaciones a la NIC 1)	1 de enero de 2016	Considerado en esta revisión y dio lugar a modificaciones a la Norma. Véanse los párrafos 3.15A, 3.17(e) y 4.3.
<i>Reconocimiento de Activos por Impuestos Diferidos por Pérdidas no Realizadas</i> (Modificaciones a la NIC 12)	1 de enero de 2017	Considerado en esta revisión y dio lugar a modificaciones a la Norma. Véanse los párrafos 29.16A, 29.19(a) y 29.19A.
<i>Mejoras Anuales a las Normas NIIF, Ciclo 2014-2016</i> <i>Aclaración del alcance de la Norma</i> (Modificaciones a la NIIF 12)	1 de enero de 2017	Considerado en esta revisión. No se han realizado modificaciones a la Norma.
<i>Iniciativa sobre Información a Revelar</i> (Modificaciones a la NIC 7)	1 de enero de 2017	Considerado en esta revisión y dio lugar a modificaciones a la Norma. Véase el párrafo 7.19A.
<i>NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes</i>	1 de enero de 2018	Considerado en esta revisión y dio lugar a la revisión de la Sección 23.
<i>Fecha de vigencia de la NIIF 15</i>	1 de enero de 2018	Considerado en esta revisión. No se han realizado modificaciones a la Norma.

continúa...

...continuación

Modificación a las Normas NIIF de Contabilidad completas	Fecha de vigencia	Tratamiento en la segunda revisión integral de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES
<i>Aclaraciones a la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes</i>	1 de enero de 2018	Considerado en esta revisión como parte de la revisión de la Sección 23 y dio lugar a modificaciones de la Norma.
<i>NIIF 9 (2014) Instrumentos Financieros</i>	1 de enero de 2018	Considerado en esta revisión y dio lugar a modificaciones a la Norma. Véase el párrafo 11.9ZA.
<i>Clasificación y Medición</i>		Considerado en esta revisión. No se han realizado modificaciones a la Norma.
<i>Deterioro del Valor</i>		Considerado en esta revisión. No se han realizado modificaciones a la Norma.
<i>Contabilidad de Coberturas</i>		Considerado en esta revisión. No se han realizado modificaciones a la Norma.
<i>Clasificación y Medición de Transacciones con Pagos basados en Acciones (Modificaciones a la NIIF 2)</i>	1 de enero de 2018	Considerado en esta revisión y dio lugar a modificaciones a la Norma. Véanse los párrafos 26.14A a 26.15D.
<i>Aplicación de la NIIF 9 Instrumentos Financieros con la NIIF 4 Contratos de Seguro (Modificaciones a la NIIF 4)</i>	1 de enero de 2018	Considerado en esta revisión. No se han realizado modificaciones a la Norma.
<i>Mejoras Anuales a las Normas NIIF, Ciclo 2014-2016</i> <i>Eliminación de exenciones a corto plazo para entidades que adoptan por primera vez las NIIF</i> <i>(Modificaciones a la NIIF 1)</i>	1 de enero de 2018	Considerado en esta revisión. No se han realizado modificaciones a la Norma.
<i>Mejoras Anuales a las Normas NIIF, Ciclo 2014-2016</i> <i>Medición de una asociada o negocio conjunto al valor razonable</i> <i>(Modificaciones a la NIC 28)</i>	1 de enero de 2018	Considerado en esta revisión. No se han realizado modificaciones a la Norma.
<i>Transferencias de Propiedades de Inversión</i> (Modificaciones a la NIC 40)	1 de enero de 2018	Considerado en esta revisión y dio lugar a modificaciones a la Norma. Véase el párrafo 16.9.
<i>CINIIF 22 Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones Anticipadas</i>	1 de enero de 2018	Considerado en esta revisión y dio lugar a modificaciones a la Norma. Véase el párrafo 30.8A.

continúa...

NORMA DE CONTABILIDAD NIIF PARA LAS PYMES

...continuación

Modificación a las Normas NIIF de Contabilidad completas	Fecha de vigencia	Tratamiento en la segunda revisión integral de la Norma de Contabilidad <i>NIIF para las PYMES</i>
NIIF 16 Arrendamientos	1 de enero de 2019	Considerado en esta revisión. No se realizaron modificaciones en ese momento.
CINIIF 23 <i>La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias</i>	1 de enero de 2019	Considerado en esta revisión y dio lugar a modificaciones a la Norma. Véanse los párrafos 29.34A a 29.34D.
<i>Características de Cancelación Anticipada con Compensación Negativa</i> (Modificaciones a la NIIF 9)	1 de enero de 2019	Considerado en esta revisión y dio lugar a modificaciones a la Norma. Véase el párrafo 11.9(b).
<i>Participaciones de Largo Plazo en Asociadas y Negocios Conjuntos</i> (Modificaciones a la NIC 28)	1 de enero de 2019	Considerado en esta revisión y dio lugar a modificaciones a la Norma. Véase el párrafo 14.8(d).
<i>Mejoras Anuales a las Normas NIIF, Ciclo 2015-2017</i> <i>Participaciones anteriormente mantenidas en una operación conjunta</i> (Modificaciones a las NIIF 3 y NIIF 11)	1 de enero de 2019	Considerado en esta revisión como parte de la revisión de la Sección 19 y dio lugar a modificaciones de la Norma.
<i>Mejoras Anuales a las Normas NIIF, Ciclo 2015-2017</i> <i>Consecuencias del impuesto a las ganancias de los pagos sobre instrumentos financieros clasificados como patrimonio</i> (Modificaciones a la NIC 12)	1 de enero de 2019	No se han realizado modificaciones a la Norma.
<i>Mejoras Anuales a las Normas NIIF, Ciclo 2015-2017</i> <i>Costos por préstamos elegibles para capitalización</i> (Modificaciones a la NIC 23)	1 de enero de 2019	Considerado en esta revisión. No se han realizado modificaciones a la Norma.
<i>Modificación, Reducción o Liquidación del Plan</i> (Modificaciones a la NIC 19)	1 de enero de 2019	Considerado en esta revisión. No se han realizado modificaciones a la Norma.
<i>Marco Conceptual para la Información Financiera</i>	1 de enero de 2020	Considerado en esta revisión y dio lugar a la revisión de la Sección 2.
<i>Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF</i>	1 de enero de 2020	Considerado en esta revisión y dio lugar a modificaciones a la Norma. Véanse las notas al pie a los párrafos 18.4 y 21.1.

continúa...

...continuación

Modificación a las Normas NIIF de Contabilidad completas	Fecha de vigencia	Tratamiento en la segunda revisión integral de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES
<i>Definición de un Negocio</i> (Modificaciones a la NIIF 3)	1 de enero de 2020	Considerado en esta revisión como parte de la revisión de la Sección 19 y dio lugar a modificaciones de la Norma.
<i>Definición de Material o con Importancia Relativa</i> (Modificaciones a las NIC 1 y NIC 8)	1 de enero de 2020	Considerado en esta revisión y dio lugar a modificaciones a la Norma. Véase el párrafo 3.16.
<i>Reforma de la Tasa de Interés de Referencia</i> (Modificaciones a las NIIF 9, NIC 39 y NIIF 7)	1 de enero de 2020	Considerado en esta revisión. No se han realizado modificaciones a la Norma.
<i>Reducciones del Alquiler Relacionadas con el Covid-19</i> (Modificación a la NIIF 16)	1 de junio de 2020	Fuera del alcance de esta revisión. Esto se considerará en una futura revisión de la Norma.
<i>Ampliación de la Exención Temporal de la Aplicación de la NIIF 9</i> (Modificaciones a la NIIF 4)	25 de junio de 2020	Fuera del alcance de esta revisión. Esto se considerará en una futura revisión de la Norma.
<i>Reforma de la Tasa de Interés de Referencia—Fase 2</i> (Modificaciones a las NIIF 9, NIC 39, NIIF 7, NIIF 4 y NIIF 16)	1 de enero de 2021	Considerado en esta revisión. No se han realizado modificaciones a la Norma.
<i>Reducciones del Alquiler Relacionadas con la Covid-19 más allá del 30 de junio de 2021</i> (Modificación a la NIIF 16)	1 de abril de 2021	Fuera del alcance de esta revisión. Esto se considerará en una futura revisión de la Norma.
<i>Mejoras Anuales a las Normas NIIF 2018-2020</i>	1 de enero de 2022	Fuera del alcance de esta revisión. Esto se considerará en una futura revisión de la Norma.
<i>Referencia al Marco Conceptual</i> (Modificaciones a la NIIF 3)	1 de enero de 2022	Considerado en esta revisión como parte de la revisión de la Sección 19 y dio lugar a modificaciones de la Norma.
<i>Propiedades, Planta y Equipo—Productos Obtenidos antes del Uso Previsto</i> (Modificaciones a la NIC 16)	1 de enero de 2022	Fuera del alcance de esta revisión. Esto se considerará en una futura revisión de la Norma.
<i>Contratos Onerosos—Costo del Cumplimiento de un Contrato</i> (Modificaciones a la NIC 37)	1 de enero de 2022	Fuera del alcance de esta revisión. Esto se considerará en una futura revisión de la Norma.

continúa...

NORMA DE CONTABILIDAD NIIF PARA LAS PYMES

...continuación

Modificación a las Normas NIIF de Contabilidad completas	Fecha de vigencia	Tratamiento en la segunda revisión integral de la Norma de Contabilidad <i>NIIF para las PYMES</i>
NIIF 17 <i>Contratos de Seguro</i>	1 de enero de 2023	Fuera del alcance de esta revisión. Esto se considerará en una futura revisión de la Norma.
<i>Modificaciones a la NIIF 17</i>	1 de enero de 2023	Fuera del alcance de esta revisión. Esto se considerará en una futura revisión de la Norma.
<i>Aplicación Inicial de las NIIF 17 y NIIF 9—Información Comparativa</i> (Modificación a la NIIF 17)	1 de enero de 2023	Fuera del alcance de esta revisión. Esto se considerará en una futura revisión de la Norma.
<i>Clasificación de Pasivos como Corrientes o No corrientes—Diferimiento de la Fecha de Vigencia</i> (Modificación a la NIC 1)	1 de enero de 2023	Fuera del alcance de esta revisión. Esto se considerará en una futura revisión de la Norma.
<i>Información a Revelar sobre Políticas Contables</i> (Modificaciones a la NIC 1 y al Documento de Práctica de las NIIF Nº 2)	1 de enero de 2023	Considerado en esta revisión y dio lugar a modificaciones a la Norma. Véanse los párrafos 3.17(e) y 8.4 a 8.6.
<i>Definición de Estimaciones Contables</i> (Modificaciones a la NIC 8)	1 de enero de 2023	Considerado en esta revisión y dio lugar a modificaciones a la Norma. Véanse los párrafos 10.14A a 10.15.
<i>Impuestos Diferidos relacionados con Activos y Pasivos que surgen de una Transacción Única</i> (Modificaciones a la NIC 12)	1 de enero de 2023	Fuera del alcance de esta revisión. Esto se considerará en una futura revisión de la Norma.
<i>Reforma Fiscal Internacional—Reglas del Modelo del Segundo Pilar</i> (Modificaciones a la NIC 12)	1 de enero de 2023	El IASB modificó la Norma en septiembre de 2023 para incorporar esta modificación.
<i>Clasificación de Pasivos como Corrientes o No Corrientes</i> (Modificaciones a la NIC 1)	1 de enero de 2024	Fuera del alcance de esta revisión. Esto se considerará en una futura revisión de la Norma.
<i>Pasivo por Arrendamiento en una Venta con Arrendamiento Posterior</i> (Modificaciones a la a la NIIF 16)	1 de enero de 2024	Fuera del alcance de esta revisión. Esto se considerará en una futura revisión de la Norma.
<i>Pasivos no Corrientes con Condiciones Pactadas</i> (Modificaciones a la NIC 1)	1 de enero de 2024	Fuera del alcance de esta revisión. Esto se considerará en una futura revisión de la Norma.

continúa...

...continuación

Modificación a las Normas NIIF de Contabilidad completas	Fecha de vigencia	Tratamiento en la segunda revisión integral de la Norma de Contabilidad <i>NIIF para las PYMES</i>
<i>Acuerdos de Financiación de Proveedores</i> (Modificaciones a las NIC 7 y NIIF 7)	1 de enero de 2024	Considerado en esta revisión y dio lugar a modificaciones a la Norma. Véanse los párrafos 7.19B a 7.19C.
<i>Ausencia de Convertibilidad</i> (Modificaciones a la NIC 21)	1 de enero de 2025	Considerado en esta revisión y dio lugar a modificaciones a la Norma. Véanse los párrafos 30.5A, 30.28 y 30.29 y el Apéndice de la Sección 30.
<i>Modificaciones a la Clasificación y Medición de Instrumentos Financieros</i> (Modificaciones a las NIIF 9 y NIIF 7)	1 de enero de 2026	Fuera del alcance de esta revisión. Esto se considerará en una futura revisión de la Norma.
<i>Mejoras Anuales de las Normas NIIF de Contabilidad—Volumen 11</i>	1 de enero de 2026	Fuera del alcance de esta revisión. Esto se considerará en una futura revisión de la Norma.
<i>Contratos Referidos a la Contratos Referidos a la Electricidad dependiente de la Naturaleza</i> (Modificaciones a las NIIF 9 y NIIF 7)	1 de enero de 2026	Fuera del alcance de esta revisión. Esto se considerará en una futura revisión de la Norma.
<i>NIIF 18 Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros</i>	1 de enero de 2027	Fuera del alcance de esta revisión. Esto se considerará en una futura revisión de la Norma.
<i>NIIF 19 Subsidiarias sin Obligación Pública de Rendir Cuentas: Información a Revelar</i>	1 de enero de 2027	Fuera del alcance de esta revisión. Esto se considerará en una futura revisión de la Norma.

## Apéndice B

### Modificaciones a los fundamentos de las conclusiones sobre el

### *Marco Conceptual para la Información Financiera, NIIF 19*

### *Subsidiarias sin Obligación Pública de Rendir Cuentas:*

### *Información a Revelar y Documento de Práctica de las NIIF N° 2*

### *Realización de Juicios sobre Materialidad o Importancia Relativa*

En este apéndice se establecen las modificaciones de los fundamentos de las conclusiones sobre el Marco Conceptual para la Información Financiera, NIIF 19 Subsidiarias sin Obligación Pública de Rendir Cuentas: Información a Revelar y Documento de Práctica de las NIIF N° 2 Realización de Juicios sobre Materialidad o Importancia Relativa. Las modificaciones son consecuencia de la publicación por parte del IASB de la tercera edición de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES.

#### ***El Marco Conceptual para la Información Financiera***

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo FC0.26. El texto nuevo aparece subrayado.

\* En 2025, el Consejo emitió la tercera edición de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES y revisó la sección. La sección se basa ahora en el *Marco Conceptual de 2018*.

### **NIIF 19 *Subsidiarias sin Obligación Pública de Rendir Cuentas: Información a Revelar***

Se añade una nota al pie al "párrafo FC47 de los Fundamentos de las Conclusiones sobre la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*" en el párrafo FC23(b). El texto nuevo aparece subrayado.

- \* La tercera edición de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES se publicó en 2025. La referencia al párrafo FC47 se refiere a los Fundamentos de las Conclusiones de la segunda edición de dicha Norma de Contabilidad. El párrafo fue sustituido por el párrafo FC11 de los Fundamentos de las Conclusiones de la tercera edición de la Norma de Contabilidad.

Se añade una nota al pie al "párrafo FC163 de los Fundamentos de las Conclusiones sobre la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*" en el párrafo FC23(e). El texto nuevo aparece subrayado.

- \* La tercera edición de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES se publicó en 2025. La referencia al párrafo FC163 se refiere a los Fundamentos de las Conclusiones de la segunda edición de dicha Norma de Contabilidad. El párrafo fue sustituido por el párrafo FC74 de los Fundamentos de las Conclusiones de la tercera edición de la Norma de Contabilidad.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo FC65. El texto nuevo aparece subrayado.

- \* El requerimiento fue incluido en la tercera edición de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES emitida en 2025. La explicación en el párrafo FC163 de los Fundamentos de las Conclusiones de la segunda edición de la Norma fue eliminada de los Fundamentos de las Conclusiones de la tercera edición de la Norma de Contabilidad.

**Documento de Práctica de las NIIF N° 2 *Realización de Juicios sobre Materialidad o Importancia Relativa***

Se añade la siguiente nota a pie de página al final de la tercera frase del párrafo FC22. El texto nuevo aparece subrayado.

- \* En 2025, el IASB publicó la tercera edición de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES, que alineó la Norma con el Marco Conceptual y la Iniciativa de Información a Revelar—Definición de Material o con Importancia Relativa, publicados en 2018. El IASB no modificó el alcance del Documento de Práctica.

## ÍNDICE

*desde la página*

<b>ESTADOS FINANCIEROS ILUSTRATIVOS PARA LA NORMA DE CONTABILIDAD NIIF PARA LAS PYMES</b>	
<b>INTRODUCCIÓN</b>	<b>104</b>
<b>ESTADO DEL RESULTADO INTEGRAL CONSOLIDADO Y GANANCIAS ACUMULADAS PARA EL AÑO FINALIZADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 20X2</b>	<b>106</b>
<b>ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA CONSOLIDADO A 31 DE DICIEMBRE DE 20X2</b>	<b>108</b>
<b>ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO CONSOLIDADO PARA EL AÑO FINALIZADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 20X2</b>	<b>110</b>
<b>POLÍTICAS CONTABLES Y NOTAS EXPLICATIVAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS PARA EL AÑO FINALIZADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 20X2</b>	<b>112</b>
<b>1 Información general</b>	<b>112</b>
<b>2 Bases de preparación y políticas contables</b>	<b>112</b>
<b>3 Principales fuentes de incertidumbre en las estimaciones</b>	<b>117</b>
<b>4 Restricción al pago de dividendos</b>	<b>117</b>
<b>5 Ingresos de actividades ordinarias</b>	<b>117</b>
<b>6 Otros ingresos</b>	<b>117</b>
<b>7 Gastos financieros</b>	<b>117</b>
<b>8 Ganancia antes de impuestos</b>	<b>118</b>
<b>9 Gasto por impuesto a las ganancias</b>	<b>118</b>
<b>10 Cuentas por cobrar comerciales y otras cuentas por cobrar</b>	<b>118</b>
<b>11 Análisis de la antigüedad de las cuentas por cobrar comerciales</b>	<b>119</b>
<b>12 Inventarios</b>	<b>119</b>
<b>13 Inversiones en asociadas</b>	<b>119</b>
<b>14 Propiedades, planta y equipo</b>	<b>120</b>
<b>15 Activos intangibles</b>	<b>121</b>
<b>16 Impuestos diferidos</b>	<b>122</b>
<b>17 Sobregiro bancario y préstamos</b>	<b>123</b>
<b>18 Cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar</b>	<b>123</b>
<b>19 Pasivos financieros</b>	<b>123</b>
<b>20 Análisis de vencimiento de pasivos financieros</b>	<b>124</b>
<b>21 Provisión para obligaciones de garantía</b>	<b>124</b>
<b>22 Obligación por beneficios a los empleados—pagos por largos períodos de servicio</b>	<b>125</b>
<b>23 Obligaciones por arrendamientos financieros</b>	<b>125</b>
<b>24 Compromisos por arrendamientos operativos</b>	<b>126</b>
<b>25 Capital por acciones</b>	<b>126</b>
<b>26 Efectivo y equivalentes al efectivo</b>	<b>126</b>

*continúa...*

NORMA DE CONTABILIDAD NIIF PARA LAS PYMES

*...continuación*

<b>27 Conciliación de los pasivos que surgen de las actividades de financiación</b>	<b>127</b>
<b>28 Pasivos contingentes</b>	<b>127</b>
<b>29 Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa</b>	<b>127</b>
<b>30 Transacción con partes relacionadas</b>	<b>128</b>
<b>31 Aprobación de los estados financieros</b>	<b>128</b>

## Estados Financieros Ilustrativos Mantenimiento de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES

Esta guía acompaña a la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES, pero no forma parte de ésta.

### Introducción

- F1 La Sección 3 *Presentación de Estados Financieros* de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES define un conjunto completo de estados financieros y establece requerimientos generales para la presentación de estados financieros. La Sección 4 *Estado de Situación Financiera*, la Sección 5 *Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados*, la Sección 6 *Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas*, la Sección 7 *Estado de Flujos de Efectivo* y la Sección 8 *Notas a los Estados Financieros* prescriben el formato y el contenido de los estados financieros individuales y de las notas. Otras secciones de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES establecen requerimientos adicionales de información a revelar y presentar. Estos estados Financieros Ilustrativos muestran cómo una entidad pequeña o mediana típica podría cumplir estos requerimientos de presentación e información a revelar. Los Estados Financieros Ilustrativos no deberían considerarse una plantilla adecuada para todas las entidades. Cada entidad considerará el contenido, la secuencia y el formato de su presentación, así como las descripciones que utiliza para las partidas de los estados financieros, a fin de lograr una "presentación razonable" en las circunstancias particulares de la entidad.
- F2 El estado ilustrativo de la situación financiera presenta los activos corrientes seguidos de los activos no corrientes, y presenta los pasivos corrientes seguidos de los pasivos no corrientes y luego el patrimonio (es decir, se presentan primero las partidas más líquidas). En algunas jurisdicciones, la secuencia suele invertirse (es decir, las partidas más líquidas se presentan al final), lo que también está permitido por la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES. De acuerdo con el párrafo 3.22 de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES, una entidad puede utilizar denominaciones para los estados financieros distintas de las utilizadas en estas ilustraciones.
- F3 De acuerdo con el párrafo 3.18, los estados financieros ilustrativos presentan un único estado del resultado integral y ganancias acumuladas en lugar de dos estados financieros separados – un estado del resultado integral y un estado de cambios en el patrimonio. Una entidad puede adoptar este enfoque si los únicos cambios en su patrimonio durante los períodos para los que presenta estados financieros proceden de los resultados del periodo, el pago de dividendos, las correcciones de errores de períodos anteriores y los cambios en la política contable. (Como no se presentan elementos de otro resultado integral, este estado podría haberse titulado "Estado de resultados y ganancias acumuladas"). Se facilitan dos estados del resultado integral y ganancias acumuladas para ilustrar las clasificaciones alternativas de ingresos y gastos, por naturaleza y por función—véase el párrafo 5.11 de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES.

## NORMA DE CONTABILIDAD NIIF PARA LAS PYMES

- F4 Los Estados Financieros Ilustrativos no pretenden ilustrar todos los aspectos de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*. Los materiales de apoyo de la Fundación IFRS® para la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*, disponibles en el sitio web de la Fundación IFRS ([www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)), contienen, por secciones, ejemplos adicionales de los requisitos de presentación e información a revelar de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*.
- F5 La Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* no requiere un estado de situación financiera al principio del primer periodo comparativo. Sin embargo, el estado ilustrativo de la situación financiera incluye una columna para el estado de apertura de la situación financiera con el fin de ayudar a comprender los cálculos de los importes subyacentes en el estado de flujos de efectivo.

**Grupo XYZ****Estado del resultado integral consolidado y ganancias acumuladas para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X2**

(Alternativa 1 – Ilustración de la clasificación de gastos por función)

	Notas	20X2	20X1
		u. m.	u.m.
Ingresos de actividades ordinarias	5	6.846.037	5.785.275
Costo de ventas		(5.162.249)	(4.404.400)
Ganancia bruta		1.683.788	1.380.875
Otros ingresos	6	88.850	25.000
Costos de distribución		(175.550)	(156.800)
Gastos de administración		(810.230)	(660.389)
Otros gastos		(106.763)	(100.030)
Costos financieros	7	(28.120)	(36.712)
Ganancia antes de impuestos	8	651.975	451.944
Gasto por impuesto a las ganancias	9	(270.250)	(189.559)
Ganancia del año		381.725	262.385
Ganancias acumuladas al inicio del año		2.166.150	2.003.765
Dividendos		(150.000)	(100.000)
Ganancias acumuladas al final del año		2.397.875	2.166.150

Nota: En este formato, la entidad agrega los gastos según su función (por ejemplo, costo de las ventas, distribución y administración). Dado que los únicos cambios en el patrimonio del Grupo XYZ durante el ejercicio se derivaron del resultado del periodo y del pago de dividendos, ha optado por presentar un único estado del resultado integral y de las ganancias acumuladas, en lugar de estados separados del resultado integral y de los cambios en el patrimonio.

**Grupo XYZ****Estado consolidado del resultado integral y ganancias acumuladas para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X2**

(Alternativa 2 – Ilustración de la clasificación de gastos por naturaleza)

	Notas	20X2 u. m.	20X1 u.m.
Ingresos de actividades ordinarias	5	6.846.037	5.785.275
Otros ingresos	6	88.850	25.000
Cambios en los inventarios de productos terminados, trabajos en curso y activos devueltos		6.416	10.595
Consumos de materias primas y consumibles		(4.786.699)	(4.092.185)
Salarios y beneficios a los empleados		(936.142)	(879.900)
Gastos por depreciación y amortización		(277.060)	(221.247)
Deterioro del valor de propiedades, planta y equipo		(30.000)	–
Otros gastos		(231.307)	(138.882)
Costos financieros	7	(28.120)	(36.712)
Ganancia antes de impuestos	8	651.975	451.944
Gasto por impuesto a las ganancias	9	(270.250)	(189.559)
Ganancia del año		381.725	262.385
Ganancias acumuladas al inicio del año		2.166.150	2.003.765
Dividendos		(150.000)	(100.000)
Ganancias acumuladas al final del año		2.397.875	2.166.150

Nota: En este formato, la entidad agrega los gastos según su naturaleza (por ejemplo, materias primas y consumibles, salarios y beneficios de los empleados, depreciación y amortización, deterioro de valor y otros gastos). Dado que los únicos cambios en el patrimonio del Grupo XYZ durante el ejercicio se derivaron del resultado del periodo y del pago de dividendos, ha optado por presentar un único estado del resultado integral y de las ganancias acumuladas, en lugar de estados separados del resultado integral y de los cambios en el patrimonio.

**Grupo XYZ**  
**Estado de situación financiera consolidado a 31 de diciembre de**  
**20X2**

	Notas	20X2	20X1	20X0
ACTIVOS		u. m.	u.m.	u.m.
<b>Activos corrientes</b>				
Efectivo		32.905	22.075	18.478
Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	10	585.548	573.862	521.234
Inventarios	12	96.837	66.095	45.050
		<u>715.290</u>	<u>662.032</u>	<u>584.762</u>
<b>Activos no corrientes</b>				
Inversiones en asociadas	13	107.500	107.500	107.500
Propiedades, planta y equipo	14	2.604.945	2.401.455	2.186.002
Activos intangibles	15	850	2.550	4.250
Activo por impuestos diferidos	16	4.309	2.912	2.155
		<u>2.717.604</u>	<u>2.514.417</u>	<u>2.299.907</u>
Total de activos		<u><u>3.432.894</u></u>	<u><u>3.176.449</u></u>	<u><u>2.884.669</u></u>
<b>PASIVOS Y PATRIMONIO</b>				
<b>Pasivos corrientes</b>				
Sobregiros y préstamos bancarios	17	83.600	115.507	20.435
Cuentas comerciales por pagar y otras cuentas por pagar	18	482.571	443.898	412.690
Intereses por pagar		2.000	1.200	—
Pasivo por impuestos corriente		271.647	190.316	173.211
Provisión para obligaciones de garantía	21	4.200	5.040	2.000
Parte corriente de obligaciones por beneficios a los empleados	22	4.944	4.754	4.571
Parte corriente de obligaciones por arrendamientos financieros	23	<u>30.330</u>	<u>19.884</u>	<u>18.423</u>
		<u><u>879.292</u></u>	<u><u>780.599</u></u>	<u><u>631.330</u></u>
<b>Pasivos no corrientes</b>				
Préstamo bancario	17	50.000	150.000	150.000

continúa...

**NORMA DE CONTABILIDAD NIIF PARA LAS PYMES**

...continuación

Obligaciones por beneficios a los empleados a largo plazo	22	5.679	5.076	5.066
Obligaciones por arrendamientos financieros	23	70.048	44.624	64.508
		125.727	199.700	219.574
Total de pasivos		1.005.019	980.299	850.904
<b>Patrimonio</b>				
Capital en acciones	25	30.000	30.000	30.000
Ganancias acumuladas	4	2.397.875	2.166.150	2.003.765
		2.427.875	2.196.150	2.033.765
Total pasivos y patrimonio		3.432.894	3.176.449	2.884.669

Nota: La Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES no requiere un estado de situación financiera al principio del primer periodo comparativo. Este estado de situación financiera inicial se presenta aquí, en la columna sombreada, para ayudar a comprender los cálculos subyacentes a los importes del estado de flujos de efectivo.

**Grupo XYZ****Estado de flujos de efectivo consolidado para el año finalizado el 31 de diciembre de 20X2**

	Notas	20X2	20X1
		u. m.	u.m.
<b>Flujos de efectivo por actividades de operación</b>			
Ganancia del ejercicio		381.725	262.385
Ajustes por ingresos y gastos distintos al efectivo:			
Costos financieros que no requirieron uso de efectivo <sup>(a)</sup>		800	1.200
Gasto por impuestos a las ganancias que no requirió uso de efectivo <sup>(b)</sup>		79.934	16.348
Depreciación de propiedades, planta y equipo		275.360	219.547
Pérdida por deterioro de valor		30.000	—
Amortización de intangibles		1.700	1.700
Flujos de efectivo incluidos en actividades de inversión:			
Ganancia sobre la venta de equipo		(63.850)	—
Cambios en activos y pasivos de operación:			
Aumento en cuentas comerciales y otras cuentas por cobrar		(11.686)	(52.628)
Aumento en inventarios		(30.742)	(21.045)
Aumento de las cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar <sup>(c)</sup>		38.673	31.208
Aumento (disminución) de la provisión para obligaciones de garantía		(840)	3.040
Aumento en beneficios a los empleados corrientes y a largo plazo por pagar		793	193
<i>Efectivo neto proveniente de actividades de operación</i>		<u>701.867</u>	<u>461.948</u>
<b>Flujos de efectivo por actividades de inversión</b>			
Cobros por venta de equipos		100.000	—
Compras de equipos		(485.000)	(435.000)
<i>Efectivo neto utilizado en actividades de inversión</i>		<u>(385.000)</u>	<u>(435.000)</u>
<b>Flujos de efectivo por actividades de financiación</b>			

continúa...

NORMA DE CONTABILIDAD NIIF PARA LAS PYMES

...continuación

Pago de pasivos por arrendamientos financieros	(24.130)	(18.423)
Reembolsos de préstamos	(100.000)	–
Dividendos pagados	(150.000)	(100.000)
<i>Flujos netos de efectivo usados en actividades de financiación</i>	<u>(274.130)</u>	<u>(118.423)</u>
Incremento (disminución) neto en el efectivo y equivalentes al efectivo	42.737	(91.475)
Efectivo y equivalentes al efectivo al principio del ejercicio	(93.432)	(1.957)
Efectivo y equivalentes al efectivo al final del ejercicio	26 <u>(50.695)</u>	<u>(93.432)</u>
(a) Costos financieros pagados en efectivo	27.320	35.512
(b) Impuestos a las ganancias pagados en efectivo	190.316	173.211
(c) Incluye pérdidas no realizadas por cambio de moneda extranjera	1.000	–

## Grupo XYZ

### Políticas contables y notas explicativas a los estados financieros para el año finalizado el 31 de Diciembre de 20X2

#### 1. Información general

XYZ (Holdings) Limited (la Compañía) es una sociedad de responsabilidad limitada constituida en el país A. La dirección de su domicilio social es \_\_\_\_\_. El Grupo XYZ está compuesto por la Sociedad y su subsidiaria enteramente participada XYZ (Comercial) Sociedad de Responsabilidad Limitada. El Grupo fabrica y vende velas.

#### 2. Bases de preparación y políticas contables

Estos estados financieros consolidados han sido preparados de acuerdo con la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. Se presentan en las unidades monetarias (u.m.) del país A.

##### *Bases de consolidación*

Los estados financieros consolidados incluyen los estados financieros de la Compañía y su subsidiaria de propiedad total. Todas las transacciones, saldos, impuestos a las ganancias y gastos dentro del grupo se eliminan.

##### *Inversiones en asociadas*

Las inversiones en asociadas se registran al costo menos las pérdidas por deterioro de valor acumuladas.

Los ingresos por dividendos procedentes de inversiones en asociadas se reconocen cuando se ha establecido el derecho del Grupo a recibir el pago, es probable que los beneficios económicos asociados al dividendo fluyan hacia el Grupo y el importe del dividendo puede medirse con fiabilidad. Los ingresos por dividendos de las inversiones en asociadas se incluyen en otros ingresos.

##### *Reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias*

Los ingresos de actividades ordinarias por la venta de bienes se reconocen cuando se transfiere el control de los bienes al cliente, es decir, en el momento de la entrega al cliente. Los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la concesión de licencias de patentes de velas, para su uso por parte de terceros, se basan en un porcentaje de los ingresos de actividades ordinarias generados por la patente, tal y como se especifica en el acuerdo de licencia correspondiente. Los ingresos de actividades ordinarias por regalías se reconocen a medida que se producen las ventas asociadas a la patente. Los ingresos de actividades ordinarias se miden por el importe de la contraprestación que el Grupo espera obtener, neto de los impuestos sobre las ventas recaudados en nombre del gobierno del país A y después de considerar los derechos a devoluciones.

##### *Costos por préstamos*

Los costos por préstamos se reconocen en el resultado del periodo en que se incurren.

### *Impuesto a las ganancias*

El gasto por impuesto a las ganancias representa la suma del impuesto a pagar y el impuesto diferido.

El impuesto corriente a pagar se basa en la ganancia fiscal del ejercicio.

El impuesto diferido se reconoce por las diferencias entre el importe en libros de los activos y pasivos en los estados financieros y sus bases impositivas (conocidas como diferencias temporarias). Los pasivos por impuestos diferidos se reconocen, generalmente, para todas las diferencias temporales que darán lugar a importes imponibles en la determinación de los beneficios (pérdidas fiscales) de períodos futuros cuando se recupere o se liquide el importe en libros del activo o del pasivo (diferencias temporales imponibles). Los activos por impuestos diferidos se reconocen generalmente para todas las diferencias temporales que darán lugar a importes deducibles en la determinación del beneficio fiscal (pérdida fiscal) de períodos futuros cuando se recupere o liquide el importe en libros del activo o del pasivo (diferencias temporales deducibles). Sin embargo, los activos por impuestos diferidos se reconocen solo en la medida en que sea probable que estén disponibles beneficios fiscales contra los que puedan utilizarse esas diferencias temporales deducibles.

El importe en libros de los activos por impuestos diferidos se revisa en cada fecha sobre la que se informa y se ajusta para reflejar la evaluación actual de las ganancias fiscales futuras. Cualquier ajuste se reconocerá en el resultado del periodo.

El impuesto diferido se calcula según las tasas impositivas que se espera aplicar a la ganancia (pérdida) fiscal de los períodos en los que la entidad espera realizar el activo por impuestos diferidos o cancelar el pasivo por impuestos diferidos, sobre la base de las tasas impositivas que hayan sido aprobadas o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado al final del periodo sobre el que se informa.

### *Propiedades, planta y equipo*

Las partidas de propiedades, planta y equipo se miden al costo menos la depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro de valor acumulada.

La depreciación se carga para distribuir el costo de los activos menos sus valores residuales a lo largo de su vida útil estimada, aplicando el método lineal. Las tasas anuales utilizadas para la depreciación de propiedades, planta y equipo son:

Construcciones	2%
Instalaciones y equipos	10% a 30%

Si existe algún indicio de que se ha producido un cambio significativo en la tasa de depreciación, la vida útil o el valor residual de un activo, la depreciación de dicho activo se revisa de forma prospectiva para reflejar las nuevas expectativas.

### *Activos intangibles*

Los activos intangibles son programas informáticos adquiridos que se registran al costo menos la amortización acumulada y cualquier pérdida por deterioro de valor acumulada. El software para computadoras se amortiza a lo largo de la vida estimada de cinco años, empleando el método lineal. Si existe algún indicio de que se ha producido un cambio significativo en la tasa de amortización, la vida útil o el valor residual de un activo

intangible, la amortización se revisa de forma prospectiva para reflejar las nuevas expectativas.

*Deterioro del valor de los activos*

En cada fecha de presentación, se revisan las propiedades, planta y equipo, los activos intangibles y las inversiones en asociadas para ver si hay indicios de que esos activos han sufrido una pérdida por deterioro de valor. Si existe algún indicio de este tipo, el importe recuperable de cualquier activo afectado (o grupo de activos relacionados) se estima y se compara con su importe en libros. Si el importe recuperable estimado es inferior, se reduce el importe en libros al importe recuperable estimado, y se reconoce una pérdida por deterioro del valor en resultados.

De manera similar, en cada fecha de cierre, se evalúa el deterioro de valor de los inventarios comparando el importe en libros de cada partida de inventario (o grupo de partidas similares) con su precio de venta menos los costos de terminación y venta. Si una partida de inventario (o grupo de partidas similares) se deteriora, su importe en libros se reduce al precio de venta menos los costos de terminación y venta, y se reconoce inmediatamente en el resultado del ejercicio una pérdida por deterioro de valor.

Si una pérdida por deterioro de valor revierte posteriormente, el importe en libros del activo (o grupo de activos relacionados) se incrementa hasta la estimación revisada de su importe recuperable (precio de venta menos costos de finalización y venta, en el caso de los inventarios). Sin embargo, el importe en libros no se incrementa por encima del importe que se habría determinado si no se hubiera reconocido ninguna pérdida de valor para el activo (o grupo de activos relacionados) en años anteriores. La reversión de una pérdida por deterioro de valor se reconoce inmediatamente en el resultado del periodo.

*Arrendamientos*

Los arrendamientos se clasifican como arrendamientos financieros siempre que los términos del arrendamiento transfieran sustancialmente todos los riesgos y los beneficios inherentes a la propiedad del activo arrendado al Grupo. Todos los demás arrendamientos se clasifican como arrendamientos operativos.

Los derechos sobre los activos mantenidos bajo arrendamientos financieros se reconocen como activos del Grupo por el valor razonable del bien arrendado (o, si es menor, por el valor actual de los pagos mínimos por arrendamiento) al inicio del arrendamiento. El pasivo correspondiente al arrendador se incluye en el estado de situación financiera como obligación por arrendamiento financiero. Los pagos por arrendamiento se distribuyen entre los gastos financieros y la reducción de la obligación por arrendamiento, de manera que se obtenga una tasa de interés constante sobre el saldo restante del pasivo. Las cargas financieras se deducen al medir los resultados. Los activos mantenidos bajo arrendamientos financieros se incluyen en propiedades, planta y equipo, y se deprecian y evalúan por pérdidas por deterioro de valor de la misma manera que los activos propios.

Los alquileres por pagar bajo arrendamientos operativos se cargan a resultados del periodo de forma lineal durante el plazo del arrendamiento correspondiente.

### *Inventarios*

Los inventarios se registran al menor entre el costo y el precio de venta menos los costos de terminación y venta. El costo se calcula aplicando el método de primera entrada, primera salida (FIFO). Los inventarios incluyen un activo por devolución que representa el derecho a recuperar los bienes que se espera sean devueltos por los clientes. El activo se mide por el antiguo importe en libros de los bienes menos los costos esperados para recuperarlos y cualquier reducción de valor prevista.

### *Cuentas comerciales por cobrar*

La mayoría de las ventas se realizan sobre la base de condiciones de crédito normales (30 días a partir de la fecha de la factura) y las cuentas por cobrar no generan intereses. Las cuentas comerciales por cobrar se miden al costo, excepto cuando se concede crédito a clientes que no se espera que paguen en el plazo de un año a partir de la fecha de entrega. En estos casos, las cuentas por cobrar se miden al costo amortizado, utilizando el método del interés efectivo. Al final de cada periodo sobre el que se informa, los importes en libros de cuentas por cobrar se revisan para evaluar si existe alguna evidencia objetiva de que no vayan a ser recuperables. En caso afirmativo, se reconoce inmediatamente en el resultado del periodo una pérdida por deterioro de valor.

### *Acreedores comerciales y otras cuentas por pagar*

Los acreedores comerciales son obligaciones con condiciones de crédito normales y no acumulan o devengan intereses. Los acreedores comerciales denominados en moneda extranjera se convierten a u.m. utilizando la tasa de cambio en la fecha de presentación. Las ganancias o pérdidas por cambio de moneda extranjera se incluyen en otros ingresos o en otros gastos.

Los clientes pueden devolver cualquier producto no utilizado en un plazo de 30 días y recibir un reembolso completo. El pasivo de reembolso es el importe de la contraprestación recibida o por cobrar que se espera reembolsar a los clientes con respecto a las mercancías devueltas.

### *Préstamos bancarios y sobregiros*

El gasto por participación se reconoce sobre la base del método de interés efectivo y se incluye en los costos financieros.

### *Beneficios a los empleados—pagos por largos períodos de servicio*

El pasivo por obligaciones por beneficios a los empleados está relacionado con lo establecido por el gobierno para pagos por largos períodos de servicio. Todo el personal a tiempo completo, excluidos los directores, está cubierto por el programa. Al final de cada cinco años de trabajo, el empleado recibe un pago del 5% del salario (que se determina de acuerdo con los 12 meses anteriores al pago). El pago se realiza como parte de la nómina de diciembre del quinto año. El Grupo no dota por adelantado esta obligación.

El costo y la obligación del Grupo de realizar pagos por antigüedad a los empleados se reconocen durante los períodos de servicio de los empleados. El costo y la obligación se miden usando el método de la unidad de crédito proyectada, que supone una media anual del 4% de incremento salarial, con una rotación de empleados basada en la experiencia reciente del Grupo, descontados utilizando la tasa de mercado vigente para bonos corporativos de alta calidad.

*Provisión para obligaciones de garantía*

Todos los bienes vendidos por el Grupo están garantizados contra defectos de fabricación por un periodo de un año. Los bienes se reparan o sustituyen a elección del Grupo. Cuando se reconocen los ingresos de actividades ordinarias, se establece una provisión por el costo estimado de la obligación de garantía.

### 3. Principales fuentes de incertidumbre en las estimaciones

#### *Pagos por largos periodos de servicio*

Al determinar el pasivo para los pagos por largos períodos de servicio (explicado en la nota 22), la gerencia debe hacer una estimación de los incrementos de los sueldos durante los siguientes cinco años, la tasa de descuento para los siguientes cinco años a utilizar para calcular el valor presente y el número de empleados que se espera que abandonen la entidad antes de recibir los beneficios.

#### *Pasivo por reembolso por las devoluciones previstas*

Para determinar el pasivo por las devoluciones esperadas (incluido en otras cuentas a pagar—véase la nota 18), la gerencia debe hacer una estimación de las velas que se espera sean devueltas por los clientes, que se basa en las tasas históricas de devoluciones.

### 4. Restricción al pago de dividendos

Según los términos de los contratos de préstamo bancario y de descubierto bancario, no se pueden pagar dividendos en la medida en que reduzcan el saldo de las ganancias acumuladas por debajo de la suma del saldo pendiente del préstamo bancario y del descubierto bancario.

### 5. Ingresos de actividades ordinarias

	20X2	20X1
	u. m.	u.m.
Venta de productos a clientes mayoristas	6.380.040	5.438.664
Venta de productos a clientes minoristas	335.792	226.611
Regalías—concesión de licencias de patentes para la fabricación de velas.	130.205	120.000
	<hr/> 6.846.037	<hr/> 5.785.275

### 6. Otros ingresos

Otros ingresos incluyen los dividendos recibidos de 25.000 u.m. procedentes de una asociada en 20X1 y en 20X2 y una ganancia de 63.850 u.m. por la disposición de propiedades, planta y equipo en 20X2.

### 7. Costos financieros

	20X2	20X1
	u. m.	u.m.
Intereses por préstamos bancarios y descubiertos	21.250	30.135
Intereses por arrendamientos financieros	6.870	6.577
	<hr/> 28.120	<hr/> 36.712

## 8. Ganancia antes de impuestos

Las siguientes partidas se han reconocido como gastos (ingresos) en la determinación del resultado del periodo antes de impuestos:

	20X2	20X1
	u. m.	u.m.
Inventarios reconocidos como gasto	5.157.249	4.404.400
Costos de investigación y desarrollo (incluidos en otros gastos)	31.620	22.778
Pérdida por cambio de moneda extranjera en cuentas por pagar comerciales (incluida en otros gastos)	1.000	—
Gasto por garantía (incluido en el costo de ventas*)	5.260	7.340
Pérdidas por deterioro de valor de las cuentas comerciales por cobrar (incluidas en otros gastos)	70.807	71.108

\*Si la entidad clasifica sus gastos por naturaleza en el estado del resultado integral, se pondría “incluido en materias primas y consumibles utilizados”.

## 9. Gasto por impuesto a las ganancias

	20X2	20X1
	u. m.	u.m.
Impuesto corriente	271.647	190.316
Impuestos diferidos (véase nota 16)	(1.397)	(757)
	<hr/> <hr/> 270.250	<hr/> <hr/> 189.559

El impuesto a las ganancias se calcula al 40% (20X1: 40%) del resultado estimado para el ejercicio.

El gasto de 270.250 u.m. por impuestos a las ganancias del año 20X2 (189.559 u.m. en 20X1) difiere del importe que resultaría de aplicar la tasa impositiva del 40% (en 20X2 y en 20X1) a la ganancia antes de impuestos porque, según la legislación fiscal del país A, algunos gastos de remuneración a los empleados (23.651 u.m. en 20X2 y 21.953 u.m. en 20X1) que se reconocen en la medición de la ganancia antes de impuestos no son deducibles fiscalmente.

## 10. Cuentas por cobrar comerciales y otras cuentas por cobrar

	20X2	20X1
	u. m.	u.m.
Cuentas comerciales por cobrar	528.788	528.384
Pagos anticipados	56.760	45.478
	<hr/> <hr/> 585.548	<hr/> <hr/> 573.862

## 11. Análisis de la antigüedad de las cuentas por cobrar comerciales

La tabla analiza la antigüedad de las cuentas comerciales por cobrar del Grupo con referencia a su fecha de vencimiento.

	Aún no vencidas	Menos de 1 mes	1 a 3 meses	3 meses a 1 año	1 a 5 años	Más de 5 años	Total
	u. m.	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.
<b>20X2</b>							
Costo amortizado antes del deterioro de valor	190.000	130.000	245.000	115.000	85.000	15.000	780.000
Deterioro del valor	–	(10.000)	(68.000)	(80.000)	(78.654)	(14.558)	(251.212)
	<b>190.000</b>	<b>120.000</b>	<b>177.000</b>	<b>35.000</b>	<b>6.346</b>	<b>442</b>	<b>528.788</b>
<b>20X1</b>							
Costo amortizado antes del deterioro de valor	175.000	160.000	251.000	116.500	91.000	21.000	814.500
Deterioro del valor	–	(13.212)	(72.100)	(90.000)	(90.014)	(20.790)	(286.116)
	<b>175.000</b>	<b>146.788</b>	<b>178.900</b>	<b>26.500</b>	<b>986</b>	<b>210</b>	<b>528.384</b>

## 12. Inventarios

	20X2	20X1
	u. m.	u.m.
Materias primas	60.776	36.450
Trabajo en curso	1.140	900
Productos terminados	13.640	10.570
Activos devueltos	21.281	18.175
	<b>96.837</b>	<b>66.095</b>

## 13. Inversiones en asociadas

El Grupo es propietario del 35% de una asociada cuyas acciones no cotizan en bolsa.

	20X2	20X1
	u. m.	u.m.
Costo de inversiones en asociadas	107.500	107.500
Dividendos recibidos de asociada (incluidos en otros ingresos)	25.000	25.000

## 14. Propiedades, Planta y Equipo

	Terrenos y edificios u. m.	Instalaciones y equipos u.m.	Total u.m.
<b>Costo</b>			
1 de enero de 20X2	1.960.000	1.102.045	3.062.045
Incrementos	—	545.000	545.000
Disposiciones	—	(241.000)	(241.000)
31 de diciembre de 20X2	<u>1.960.000</u>	<u>1.406.045</u>	<u>3.366.045</u>
<b>Depreciación acumulada y deterioro de valor</b>			
1 de enero de 20X2	390.000	270.590	660.590
Depreciación anual	30.000	245.360	275.360
Deterioro de valor (incluido en el costo de ventas*)	—	30.000	30.000
Menos depreciación acumulada sobre activos dispuestos	—	(204.850)	(204.850)
31 de diciembre de 20X2	<u>420.000</u>	<u>341.100</u>	<u>761.100</u>
<b>Importe en libros</b>			
31 de diciembre de 20X2	<u>1.540.000</u>	<u>1.064.945</u>	<u>2.604.945</u>
<b>1 de enero de 20X1</b>			
Costo	1.960.000	895.234	2.855.234
Depreciación acumulada y deterioro del valor	(360.000)	(309.232)	(669.232)
Importe en libros	<u>1.600.000</u>	<u>586.002</u>	<u>2.186.002</u>

\* Si la entidad clasificara sus gastos por naturaleza en su estado del resultado integral e incluyera la partida "deterioro del valor de propiedades, planta y equipo", no sería necesario revelar esta información.

Durante el ejercicio 20X2, el Grupo observó una disminución significativa en la eficiencia de una parte importante de su equipo y, por lo tanto, llevó a cabo una revisión de su importe recuperable. La revisión dio lugar al reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor de 30.000 u.m.

El importe en libros de las instalaciones fijas y el equipo del Grupo incluye un importe de 95.000 u.m. (20X1: 60.000 u.m.) correspondiente a activos mantenidos en arrendamientos financieros.

**NORMA DE CONTABILIDAD NIIF PARA LAS PYMES**

El 10 de diciembre de 20X2, los directores decidieron la disposición de una máquina. El importe en libros de la máquina, de 1.472 u.m., se incluye en instalaciones y equipos a 31 de diciembre de 20X2, y las cuentas por pagar comerciales incluyen la obligación restante del Grupo de 1.550 u.m. por la adquisición de esta máquina. Dado que se espera que los recursos obtenidos por la disposición superen el importe en libros neto del activo y el pasivo relacionado, no se ha reconocido ninguna pérdida por deterioro de valor.

## **15. Activos intangibles**

Software:

<b>Costo</b>	<b>u. m.</b>
1 de enero de 20X2	8.500
Incrementos	—
Disposiciones	—
31 de diciembre de 20X2	<u>8.500</u>
<b>Amortización acumulada y deterioro de valor</b>	
1 de enero de 20X2	5.950
Amortización anual (incluida en los gastos administrativos*)	1.700
31 de diciembre de 20X2	<u>7.650</u>
<b>Importe en libros</b>	
31 de diciembre de 20X2	<u>850</u>
<b>1 de enero de 20X1</b>	
Costo	8.500
Amortización acumulada y deterioro de valor	(4.250)
Importe en libros	<u>4.250</u>

\* Si la entidad clasifica sus gastos por naturaleza en su Estado del resultado Integral, dirá "incluidos en los gastos de depreciación y amortización".

## 16. Impuestos diferidos

Las diferencias entre los importes reconocidos en los estados financieros, así como los importes declarados a las autoridades fiscales en relación con las inversiones en la subsidiaria y la asociada, son insignificantes.

Los activos por impuestos diferidos son los efectos fiscales de los beneficios futuros esperados del impuesto a las ganancias relacionados con:

- (a) el beneficio por largos períodos de servicio (véase la nota 22) que no será deducible fiscalmente hasta que sea efectivamente pagado, pero que ya ha sido reconocido como un gasto al medir la ganancia del Grupo del año; y
- (b) la pérdida por moneda extranjera por acreedores comerciales, que no será deducible fiscalmente hasta que las cuentas por pagar se liquiden, pero que ya ha sido reconocida como un gasto al medir la ganancia del Grupo del año.

La gerencia considera probable que se disponga de beneficios imponibles contra los que puedan utilizarse las futuras deducciones del impuesto a las ganancias.

Los pasivos (activos) por impuestos diferidos reconocidos por el Grupo son:

	Software	Pérdidas	Beneficios	Total
		de cambio en moneda extranjera	por largos períodos de servicio	
	u. m.	u.m.	u.m.	u.m.
1 de enero de 20X1	1.700	—	(3.855)	(2.155)
Cargo (abono) en el resultado del ejercicio	(680)	—	(77)	(757)
1 de enero de 20X2	1.020	—	(3.932)	(2.912)
Cargo (abono) en el resultado del ejercicio	(680)	(400)	(317)	(1.397)
31 de diciembre de 20X2	340	(400)	(4.249)	(4.309)

Los activos por impuestos diferidos por la pérdida por moneda extranjera y por los beneficios por largos períodos de servicio, así como el pasivo por impuestos diferidos por programas informáticos, se relacionan con el impuesto a las ganancias de la misma jurisdicción, y la legislación permite su compensación neta. Por ello, se han compensado en el estado de situación financiera como se señala a continuación:

	20X2	20X1
	u. m.	u.m.
Pasivo por impuestos diferidos	340	1.020
Activo por impuestos diferidos	(4.649)	(3.932)
	(4.309)	(2.912)

### 17. Sobregiro bancario y préstamos

	20X2	20X1
	u. m.	u.m.
Sobregiros	83.600	115.507
Préstamos bancarios—totalmente exigibles en 20X4, pagaderos anticipadamente sin penalización	50.000	150.000
	<hr/> 133.600	<hr/> 265.507
	<hr/> <hr/>	<hr/> <hr/>

Los sobregiros y préstamos bancarios están asegurados con un gravamen flotante sobre los terrenos y edificios de propiedad del Grupo por un importe en libros de 266.000 u.m. a 31 de diciembre de 20X2 (412.000 u.m. a 31 de diciembre de 20X1).

Los intereses son pagaderos sobre el descubierto bancario a 200 puntos por encima del Índice Medio a un Día de la Libra Esterlina (SONIA). El interés por pagar es por el préstamo bancario de 7 años a una tasa fija del 5% del importe del principal.

### 18. Cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar

	20X2	20X1
	u. m.	u.m.
Cuentas comerciales por pagar	454.858	420.520
Pasivo por reembolso por las devoluciones previstas	27.713	23.378
	<hr/> 482.571	<hr/> 443.898
	<hr/> <hr/>	<hr/> <hr/>

Las cuentas por pagar comerciales al 31 de diciembre de 20X2 incluyen 42.600 u.m. denominadas en monedas extranjeras (nulas al 31 de diciembre de 20X1).

### 19. Pasivos financieros

El Grupo de pasivos financieros se miden al costo amortizado;

	20X2	20X1
	u. m.	u.m.
Sobregiros	83.600	115.507
Cuentas comerciales por pagar	454.858	420.520
Intereses por pagar	2.000	1.200
Préstamo bancario	50.000	150.000
	<hr/> 590.458	<hr/> 687.227
	<hr/> <hr/>	<hr/> <hr/>

## 20. Análisis de vencimiento de pasivos financieros

La tabla analiza los pasivos financieros del Grupo en función de sus vencimientos contractuales residuales. Los importes son los flujos de efectivo contractuales no descontados, que incluyen los pagos por intereses.

	Total u. m.	Menos de 1 mes u.m.	1 a 3 meses u.m.	meses a 1 año u.m.	3 1 a 5 años u.m.
<b>20X2</b>					
Sobregiros y préstamos bancarios	83.600	83.600		—	—
Cuentas comerciales por pagar	454.858	174.858	250.000	30.000	—
Intereses por pagar	2.000	1.200	800	—	—
Préstamo bancario	55.000	—	625	1.875	52.500
<b>20X1</b>					
Sobregiros y préstamos bancarios	115.507	115.507		—	—
Cuentas comerciales por pagar	420.520	170.520	200.000	50.000	—
Intereses por pagar	1.200	—	1.200	—	—
Préstamo bancario	172.500	—	1.875	5.625	165.000

## 21. Provisión para obligaciones de garantía

Los cambios en la provisión para obligaciones de garantía durante el ejercicio 20X2 fueron los siguientes:

	<b>20X2</b>
	u. m.
1 de enero de 20X2	5.040
Acumulación o devengo adicional durante el ejercicio	5.260
Costo de las reparaciones y sustituciones en garantía durante el año	(6.100)
31 de diciembre de 20X2	<u>4.200</u>

La obligación se clasifica como un pasivo corriente porque la garantía está limitada a doce meses.

## 22. Obligación por beneficios a los empleados—pagos por largos períodos de servicio

La obligación del Grupo en concepto de beneficios a los empleados por pagos por antigüedad en el servicio según un plan obligatorio del gobierno se basa en una valoración actuarial integral a 31 de diciembre de 20X2 y es la siguiente:

	<b>20X2</b>
	<b>u. m.</b>
Obligación a 1 enero de 20X2	9.830
Acumulación o devengo adicional durante el ejercicio	7.033
Pagos de beneficios realizados durante el año	(6.240)
Obligación a diciembre de 20X2	<u><u>10.623</u></u>

La obligación se clasifica como:

	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
	<b>u. m.</b>	<b>u.m.</b>
Pasivos corrientes	4.944	4.754
Pasivos no corrientes	5.679	5.076
Total	<u><u>10.623</u></u>	<u><u>9.830</u></u>

## 23. Obligaciones por arrendamientos financieros

El Grupo tiene maquinaria especializada en régimen de arrendamiento financiero. La duración de los arrendamientos y la vida útil estimada de la maquinaria son de cinco o seis años. Los pagos mínimos futuros del arrendamiento son:

	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
	<b>u. m.</b>	<b>u.m.</b>
Dentro de un año	37.000	25.000
Entre uno y cinco años	73.000	50.000
Más de cinco años	6.000	—
	<u><u>116.000</u></u>	<u><u>75.000</u></u>

La obligación se clasifica como:

	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
	<b>u. m.</b>	<b>u.m.</b>
Pasivos corrientes	30.330	19.884
Pasivos no corrientes	70.048	44.624
	<u><u>100.378</u></u>	<u><u>64.508</u></u>

## 24. Compromisos por arrendamientos operativos

El Grupo alquila varias oficinas de ventas bajo arrendamientos operativos. Los arrendamientos son por un periodo promedio de tres años, con alquileres fijos durante el mismo periodo.

	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
	<b>u. m.</b>	<b>u.m.</b>
Pagos mínimos por arrendamientos operativos reconocidos como gastos durante el año	26.100	26.100
Al cierre del ejercicio, el Grupo tiene compromisos pendientes por arrendamientos operativos no cancelables que vencen de la siguiente manera:		
	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
	<b>u. m.</b>	<b>u.m.</b>
Dentro de un año	13.050	26.100
Entre uno y cinco años	—	13.050
Más de cinco años	—	—
	<hr/> <hr/> 13.050	<hr/> <hr/> 39.150

## 25. Capital en acciones

Los saldos a 31 de diciembre de 20X2 y 20X1 de 30.000 u.m. comprenden 30.000 acciones ordinarias con un valor nominal de 1 u.m. completamente abonadas, emitidas y en circulación. Otras 70.000 acciones adicionales están autorizadas legalmente, pero no han sido emitidas.

## 26. Efectivo y equivalentes al efectivo

	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
	<b>u. m.</b>	<b>u.m.</b>
Efectivo disponible	32.905	22.075
Sobregiros	<hr/> (83.600)	<hr/> (115.507)
	<hr/> (50.695)	<hr/> (93.432)

## 27. Conciliación de los pasivos que surgen de las actividades de financiación

	Intereses por pagar	Préstamo bancario	Arrendamientos financieros	Total
			u.m.	u.m.
1 de enero de 20X1	–	(150.000)	(82.931)	(232.931)
Pagos en efectivo	–	6.300	25.000	31.300
Interés	–	(7.500)	(6.577)	(14.077)
Costos financieros que no requirieron uso de efectivo	(1.200)	1.200	–	–
31 diciembre de 20X1	(1.200)	(150.000)	(64.508)	(215.708)
Pagos en efectivo	–	106.700	31.000	137.700
Interés	–	(7.500)	(6.870)	(14.370)
Costos financieros que no requirieron uso de efectivo	(800)	800	–	–
Arrendamientos financieros suscritos	–	–	(60.000)	(60.000)
31 de diciembre de 20X2	<u>(2.000)</u>	<u>(50.000)</u>	<u>(100.378)</u>	<u>(152.378)</u>

## 28. Pasivos contingentes

Durante el ejercicio 20X2, un cliente inició un procedimiento contra XYZ (Trading) Limited por un incendio causado por una vela defectuosa. El cliente afirma que sus pérdidas totales ascienden a 50.000 u.m. y ha iniciado un litigio para reclamar dicho importe.

El asesor legal del Grupo opina que la reclamación no tiene fundamento, y la Empresa tiene la intención de contestar rechazándola. En estos estados financieros no se ha reconocido ninguna provisión porque la gerencia del Grupo no ha considerado probable que surja una pérdida.

## 29. Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa

El 25 de enero de 20X3 se produjo una inundación en uno de los almacenes de velas. Se espera que el costo de la remodelación sea de 36.000 u.m.. Se estima que los reembolsos del seguro serán de 16.000 u.m..

El 14 de febrero de 20X3, los administradores votaron para declarar un dividendo de 1 u.m. por acción (30.000 u.m. en total), a pagar el 15 de abril de 20X3, a los accionistas registrados a 31 de marzo de 20X3. Dado que la obligación surgió en 20X3, no se muestra ningún pasivo en el estado de situación financiera al 31 de diciembre de 20X2.

### 30. Transacción con partes relacionadas

Las transacciones entre la Compañía y su subsidiaria, que es una parte relacionada, han sido eliminadas en la consolidación.

El Grupo vende bienes a su asociada (véase la nota 13), que es una parte relacionada, como sigue:

	<b>Ventas de bienes</b>		<b>Importes adeudados al Grupo por la parte relacionada e inclui- dos en cuentas comerciales por cobrar al cierre del ejercicio</b>	
	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
	<b>u. m.</b>	<b>u.m.</b>	<b>u.m.</b>	<b>u.m.</b>
Asociada	10.000	8.000	800	400

Los pagos por el arrendamiento financiero (véase la nota 23) están garantizados personalmente por un accionista principal de la Compañía. No se ha solicitado ningún cargo por esta garantía.

La remuneración total de los directores y otros miembros de la gerencia clave en 20X2 (que incluye salarios y beneficios) fue de 249.918 u.m. (20X1: 208.260 u.m.).

### 31. Aprobación de los estados financieros

Estos estados financieros han sido aprobados por el Consejo de Administración y autorizados para su emisión el 10 de marzo de 20X3.



Columbus Building  
7 Westferry Circus  
Canary Wharf  
London E14 4HD, UK

Teléfono: **+44 (0) 20 7246 6410**  
Correo electrónico: **customerservices@ifrs.org**

[ifrs.org](http://ifrs.org)



The IFRS Foundation has trade marks registered around the world, including 'FSA®', 'IASB®', 'IFRS®', 'International Financial Reporting Standards®', NIIF®, 'ISSB®', and 'SASB®'. For a full list of our registered trade marks, visit [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org).