

Septiembre 2022

## Proyecto de Norma

*Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES*

---

Fundamentos de las Conclusiones y Estados Financieros Ilustrativos

### Tercera Edición de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES

Recepción de comentarios hasta el 7 de marzo de 2023

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

**Fundamentos de las Conclusiones**  
**Estados Financieros Ilustrativos**

*Recepción de comentarios hasta el 7 de marzo de 2023*

This Basis for Conclusions and Illustrative Financial Statements accompanies the Exposure Draft IASB/ED/2022/1 *Third edition of the IFRS for SMEs Accounting Standard* (published September 2022; see separate booklet). It is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. Comments need to be received by 7 March 2023 and should be submitted by email to [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org) or online at <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>.

All comments will be on the public record and posted on our website at [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org) unless the respondent requests confidentiality. Such requests will not normally be granted unless supported by a good reason, for example, commercial confidence. Please see our website for details on this policy and on how we use your personal data. If you would like to request confidentiality, please contact us at [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org) before submitting your letter.

**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.

ISBN for this part: 978-1-914113-68-0

ISBN for complete publication (two parts): 978-1-914113-66-6

© 2022 IFRS Foundation

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

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



The Foundation has trade marks registered around the world (Marks) including 'IAS®', 'IASB®', the IASB® logo, 'IFRIC®', 'IFRS®', the IFRS® logo, 'IFRS for SMEs®', the IFRS for SMEs® logo, 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', the 'Hexagon Device', 'NIIF®' and 'SIC®'. Further details of the Foundation's Marks are available from the 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 los Estados Financieros Ilustrativos acompañan al Proyecto de Norma IASB/PN/2022/1 *Tercera edición de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES* (publicada en septiembre de 2022; véase el folleto separado). Se publica por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) solo para recibir comentarios. La fecha límite para recibir los comentarios es el 7 de marzo de 2023 y deben enviarse por correo electrónico a [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org) o en línea a: <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>.

Todos los comentarios se pondrán en conocimiento del público y se publicarán en nuestro sitio web [www.ifrs.org](http://www.ifrs.org) a menos que quien responda solicite confidencialidad. Estas solicitudes normalmente no se concederán a menos que las sustenten buenas razones, tales como confidencialidad comercial. Por favor, visite nuestro sitio web sobre detalles de esta política y cómo utilizamos sus datos personales. Si desea solicitar confidencialidad, póngase en contacto con nosotros en [commentletters@ifrs.org](mailto:commentletters@ifrs.org) antes de enviar su respuesta al cuestionario o su carta.

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

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

#### Copyright © 2022 IFRS Foundation

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

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 del Proyecto de Norma *Tercera edición 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 (Marcas) incluyendo IAS®, 'IASB®', el logo IASB®, 'IFRIC®', 'IFRS®', el logo IFRS®, 'IFRS for SMEs®', el logo IFRS for SMEs®, 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', el logo en forma de "hexágono," 'NIIF®' y 'SIC®'. El titular de la licencia tiene a disposición de quien lo solicite información adicional sobre las marcas de la Fundación.

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 empresa internacional (Número de compañía: FC023235) con su oficina principal en el Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD, Reino Unido.

## ÍNDICE

*desde la página*

**PROYECTO DE NORMA TERCERA EDICIÓN DE LA NORMA DE CONTABILIDAD NIIF  
PARA LAS PYMES —FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES—ESTADOS  
FINANCIEROS ILUSTRATIVOS**

**FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES DEL PROYECTO DE NORMA TERCERA EDICIÓN DE  
LA NORMA DE CONTABILIDAD NIIF PARA LAS PYMES  
ESTADOS FINANCIEROS ILUSTRATIVOS DE LA TERCERA EDICIÓN DE LA NORMA DE  
CONTABILIDAD NIIF PARA LAS PYMES**

## ÍNDICE

desde el párrafo

### FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES DEL PROYECTO DE NORMA TERCERA EDICIÓN DE LA NORMA DE CONTABILIDAD NIIF PARA LAS PYMES

#### INTRODUCCIÓN

#### ANTECEDENTES

#### ALCANCE DE LA NORMA

#### ALCANCE DE ESTA REVISIÓN

#### ENFOQUE DE LA SEGUNDA REVISIÓN INTEGRAL

#### MODIFICACIONES PROPUESTAS

Sección 2 *Conceptos y Principios Fundamentales*

Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados*

Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos* y Sección 12 *Otros temas relacionados con los Instrumentos Financieros* (combinadas y renombradas en la Sección 11 *Instrumentos Financieros*)

(Nueva) Sección 12 *Medición del Valor Razonable*

Sección 15 *Inversiones en Negocios Conjuntos* (renombrada *Acuerdos Conjuntos*)

Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía*

Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias* (renombrada como *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*)

Sección 28 *Beneficios a los Empleados*

Sección 33 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*

Requerimientos de información a revelar dentro de las secciones

#### MÚLTIPLES SECCIONES DE LA NORMA DE CONTABILIDAD NIIF PARA LAS PYMES

Información a revelar sobre los cambios en los pasivos de las actividades de financiación (Sección 7)

*Agricultura: Plantas Productoras* (Sección 34)

#### MODIFICACIONES DE REDACCIÓN

TEMAS QUE EL IASB CONSIDERÓ, PERO PARA LOS QUE NO SE PROPONEN MODIFICACIONES

NIIF 14 *Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas*

NIIF 16 *Arrendamientos*

Criptomoneda

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

Requerimientos de reconocimiento y medición de los costos de desarrollo

Otros temas

#### TRANSICIÓN Y FECHA DE VIGENCIA

#### EFFECTOS POTENCIALES DE LAS PROPUESTAS

**TABLAS QUE MUESTRAN EL TRATAMIENTO DE LAS MODIFICACIONES A LAS NORMAS NIIF DE CONTABILIDAD COMPLETAS**

<b>Tabla A1—Resumen de las modificaciones de las Normas NIIF de Contabilidad completas para las que el IASB propone modificaciones en la Norma de Contabilidad <i>NIIF para las PYMES</i></b>	<b>A1</b>
<b>Tabla A2—Resumen de las modificaciones de las Normas NIIF de Contabilidad completas para las que el IASB no propone modificaciones en la Norma de Contabilidad <i>NIIF para las PYMES</i></b>	<b>A2</b>

## Fundamentos de las Conclusiones del Proyecto de Norma Tercera edición de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan, pero no forman parte, del Proyecto de Norma Tercera edición de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES. En ellos se resumen las consideraciones hechas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) al desarrollar el Proyecto de Norma. Cada uno de los miembros individuales del IASB dio mayor peso a algunos factores que a otros.

### Introducción

---

- FC1 En 2009 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) emitió la primera edición de la *Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades* (la Norma). La Norma:
- (a) está destinada a aplicarse a los estados financieros de propósito general y a otra información financiera de entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas (denominadas pequeñas y medianas entidades (PYMES) en la Norma); y
  - (b) se basa en las Normas NIIF de Contabilidad completas, con modificaciones para reflejar las necesidades de los usuarios de los estados financieros de las PYMES y las consideraciones de costo-beneficio.
- FC2 En 2015, el IASB:
- (a) completó su primera revisión integral de la Norma, emitiendo las *Modificaciones a la NIIF para las PYMES* de 2015, que entraron en vigor en 2017; y
  - (b) publicó una segunda edición de la Norma, incorporando las modificaciones de 2015.
- FC3 En 2019, el IASB inició su segunda revisión integral de la Norma, de acuerdo con el objetivo de iniciar una revisión integral aproximadamente dos años después de la fecha de vigencia de las modificaciones de la Norma resultantes de una revisión integral anterior.
- FC4 En estos Fundamentos de las Conclusiones se explican los motivos del IASB para proponer modificaciones a la Norma con el fin de reflejar los nuevos requerimientos de las Normas NIIF de Contabilidad completas, así como otros temas que han llamado la atención del IASB desde que emitió la segunda edición de la Norma. Estos Fundamentos de las Conclusiones también explican los motivos del IASB para no proponer modificaciones a la Norma, al objeto de reflejar otros nuevos requerimientos en las Normas NIIF de Contabilidad completas.

### Antecedentes

---

#### Revisiones periódicas de la Norma

- FC5 El IASB mantiene esta Norma sometiéndola a revisiones periódicas. El Prólogo de la Norma señala que el IASB espera proponer modificaciones a la Norma mediante la publicación de un Proyecto de Norma de forma periódica, pero no con más frecuencia que aproximadamente una vez cada tres años. En el desarrollo de estos proyectos de norma, el IASB espera considerar el contenido de las Normas NIIF de Contabilidad nuevas y modificadas, así como las cuestiones específicas que se han planteado a su atención en relación con la aplicación de la Norma. Ocasionalmente, el IASB podría identificar un tema urgente que le requeriría considerar la modificación de la Norma, fuera del proceso de revisión periódica. Sin embargo, se espera que estas ocasiones sean poco frecuentes.

#### Solicitud de Información

- FC6 En enero de 2020, el IASB publicó la Solicitud de Información sobre la revisión integral de la *Norma NIIF para las PYMES* como primer paso de su segunda revisión integral. El objetivo de la Solicitud de Información era recabar opiniones sobre si la alineación de la Norma con las Normas NIIF de Contabilidad completas nuevas y modificadas, que entran en el alcance de la revisión, podría servir mejor a los usuarios de los estados financieros elaborados aplicando la Norma sin causar un costo o esfuerzo desproporcionado para las PYMES; y

- FC7 La Solicitud de Información tenía tres partes:
- (a) el marco conceptual que el IASB desarrolló para la segunda revisión integral (Parte A de la Solicitud de Información);
  - (b) las secciones de la Norma que podrían alinearse con los requerimientos nuevos y modificados en las Normas NIIF de Contabilidad completas que entran en el alcance de la revisión (Parte B de la Solicitud de Información); y
  - (c) los temas omitidos en la Norma y si, en relación con estos temas, la Norma podría alinearse con las Normas NIIF de Contabilidad completas; y los temas relacionados con la aplicación de la Norma (Parte C de la Solicitud de Información).
- FC8 La Solicitud de Información estuvo abierta para recibir comentarios durante 270 días (ampliada de 180 días debido a la pandemia del covid-19). Durante el periodo de comentarios, los miembros y el personal técnico del IASB recopilaron la información recibida de las partes interesadas de diferentes jurisdicciones:
- (a) los miembros y el personal técnico del IASB se reunieron a distancia con más de 2.000 interesados en aproximadamente 15 reuniones individuales y de grupo en más de 90 jurisdicciones de todo el mundo;
  - (b) el IASB también obtuvo comentarios de:
    - (i) 66 cartas de comentarios;
    - (ii) 30 encuestas en línea completadas—la encuesta en línea replicaba las preguntas de la Solicitud de Información;
    - (iii) 54 encuestas de usuarios completadas—la encuesta de usuarios incluía 13 preguntas centradas en las necesidades de los usuarios de los estados financieros de las PYME; y
    - (iv) 12 entrevistas con usuarios de los estados financieros de las PYME.

## Reuniones y recomendaciones del SMEIG

- FC9 El Grupo de Implementación de las PYMES (SMEIG, por sus siglas en inglés) asesora al IASB en la implementación y aplicación de la Norma. Este Grupo ha hecho recomendaciones al IASB a lo largo de esta revisión integral de la Norma. Los miembros del SMEIG son nombrados por los Fideicomisarios de la Fundación IFRS, tras una convocatoria pública para las nominaciones.
- FC10 Entre febrero de 2021 y enero de 2022, el SMEIG se reunió para analizar la información recibida sobre la Solicitud de Información y elaborar recomendaciones para el IASB sobre la conveniencia de proponer modificaciones a la Norma. Las recomendaciones del SMEIG se resumieron en informes publicados en el sitio web de la Fundación IFRS, y fueron consideradas por el IASB cuando elaboró las propuestas sobre los temas analizados por el SMEIG.

## Alcance de la Norma

---

### Definición de obligación pública de rendir cuentas

- FC11 Al comienzo de esta segunda revisión integral, el IASB se comprometió con sus grupos consultivos y con los emisores de normas nacionales respecto a 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 la complejidad de la Norma. Además, las partes interesadas 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.
- FC12 Debido a la información recibida tanto en la primera revisión integral (véanse los párrafos FC178 a FC181 de los Fundamentos de las Conclusiones de la Norma<sup>1</sup>) como en el compromiso de las partes interesadas durante esta segunda revisión integral, el IASB decidió que era poco probable que las respuestas a la Solicitud de Información llevaran al IASB a cambiar sus conclusiones anteriores. Por lo tanto, el IASB decidió no formular una pregunta en la Solicitud de Información sobre la modificación del alcance de la Norma para permitir excepciones a la definición de obligación pública de rendir cuentas. No obstante,

<sup>1</sup> Las referencias a “los Fundamentos de las Conclusiones de la Norma” dentro de este documento son referencias a los Fundamentos de las Conclusiones de la versión de 2015 de la Norma.

algunos de quienes respondieron a la Solicitud de Información sugirieron que se ampliara el alcance de la Norma flexibilizando o eliminando el segundo criterio de obligación pública de rendir cuentas del párrafo 1.3(b) de la Norma. Quienes respondieron 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.

- FC13 El IASB observó que había considerado esta perspectiva durante la primera revisión integral y quienes respondieron no aportaron ninguna información nueva. El IASB también destacó las preocupaciones planteadas, por los grupos consultivos y los emisores de normas nacionales, respecto al aumento de la complejidad de la Norma y la definición de un mayor alcance de entidades que podrían aplicarla (véase el párrafo FC11). Si el alcance se ampliara para incluir un subgrupo de instituciones financieras, el IASB consideró que esto podría llevar a presionar para incluir requerimientos adicionales de las Normas NIIF de Contabilidad más recientes que están siendo consideradas al mismo tiempo que se hace esta revisión. Por ejemplo, la incorporación de requerimientos adicionales de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* y de la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable* para atender a instrumentos financieros más complejos, y la incorporación de la información a revelar sobre riesgos de la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*. Dichos requerimientos adicionales pueden incluir requerimientos e información a revelar de contabilidad de coberturas, y requerimientos para utilizar el modelo general de la NIIF 9 para calcular las pérdidas crediticias esperadas y revelar las prácticas de gestión del riesgo crediticio. Por lo tanto, el IASB decidió no proponer la ampliación del alcance de la Norma para incluir a ciertas entidades con obligación pública de rendir cuentas.
- FC14 No obstante, la información recibida sobre el Proyecto de Norma PN/2021/7 *Subsidiarias sin Obligación Pública de Rendir Cuentas: Información a Revelar*, emitido en julio de 2021, expresaron algunas reservas sobre la aplicación de la definición de obligación pública de rendir cuentas.<sup>2</sup> En particular, algunos de quienes respondieron al PN/2021/7 no estaban de acuerdo con la afirmación del párrafo 1.3(b) de la Norma de que "la mayoría" de los bancos, las cooperativas de crédito, las compañías de seguros, los corredores/intermediarios de valores, los fondos de inversión y los bancos de inversión mantienen activos en calidad de fiduciarios para un amplio grupo de personas ajenas al negocio, y, por lo tanto, tienen una obligación pública de rendir cuentas. Estas preocupaciones se plantearon principalmente en relación con las compañías de seguros. Algunos de los que respondieron opinaron que las primas obtenidas por una compañía de seguros a cambio de un compromiso contractual de indemnizar al cliente por un posible suceso futuro pertenecen a la compañía de seguros, y por tanto no son mantenidas y gestionadas a título fiduciario por esa compañía de seguros. Algunos de los que respondieron pidieron guías sobre el término "capacidad fiduciaria".
- FC15 El IASB observó que existe un alto grado de interés público en los informes financieros de todas las compañías de seguros no cautivas (compañías de seguros que aseguran los riesgos de partes ajenas a su grupo de entidades) porque:
- (a) Los titulares de las pólizas se arriesgan a sufrir pérdidas financieras si se produce un suceso asegurado y la compañía de seguros no puede pagar el siniestro.
  - (b) Los asegurados son personas ajenas a la empresa que no pueden exigir información para sí mismos. Por ello, las compañías de seguros están reguladas, al igual que los bancos, los fondos de inversión, los corredores y agentes de valores y otras instituciones financieras.
- FC16 El IASB también destacó que la Norma no incluye requerimientos específicos para los contratos de seguros ni para los instrumentos financieros complejos y, por tanto, puede no ser adecuada para instituciones financieras más complejas. No obstante, el IASB coincidió con quienes respondieron en que especificar la frecuencia con la que las entidades del párrafo 1.3(b) de la Norma mantienen activos en calidad de fiduciarias no es útil dentro de la definición de obligación pública de rendir cuentas y que, por tanto, sería mejor aclarar por qué esas entidades suelen tener obligación pública de rendir cuentas. Por consiguiente, el IASB propone modificar el párrafo 1.3(b) para incluir a los bancos, las cooperativas de crédito, las compañías de seguros, los agentes/intermediarios de valores, los fondos de inversión y los bancos de inversión como ejemplos de entidades que suelen cumplir el segundo criterio. No obstante, el IASB destacó que esta modificación no pretende ser una relajación del criterio del párrafo 1.3(b).
- FC17 Además, para ayudar a las jurisdicciones a comprender mejor la base de la definición de "obligación pública de rendir cuentas" y aplicar dicha definición de forma congruente, el IASB propone aclarar por qué se considera que las entidades del párrafo 1.3(b) suelen tener obligación pública de rendir cuentas. En

<sup>2</sup> En julio de 2021, el IASB publicó el Proyecto de Norma PN/2021/7 *Subsidiarias sin Obligación Pública de Rendir Cuentas: Información a Revelar*, que establece 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 las Normas NIIF de Contabilidad completas. La descripción de la "obligación pública de rendir cuentas" en el documento PN/2021/7 se basa en la definición y la guía de apoyo de los párrafos 1.3 y 1.4 de la Norma de Contabilidad de las NIIF para las PYMES.

particular, el IASB propone aclarar que una entidad con estas características suele tener una obligación pública de rendir cuentas si:

- (a) Existe un alto grado de interés externo en la entidad y un amplio grupo de usuarios de los estados financieros de la entidad (inversores existentes y potenciales, prestamistas y otros acreedores) que tienen un interés financiero directo en la entidad o un derecho sustancial contra ella.
- (b) Los usuarios dependen principalmente de la información financiera externa como medio para obtener información financiera sobre la entidad. Estos usuarios necesitan información financiera sobre la entidad, pero carecen de poder para exigir la información para ellos mismos.

La opinión del IASB es que las Normas NIIF de Contabilidad completas están destinadas a satisfacer las necesidades de estos usuarios.

- FC18 El IASB espera que las modificaciones propuestas explicadas en los párrafos FC16 y FC17 añadan claridad, sin cambiar el alcance previsto de la Norma. Sin embargo, en la invitación a comentar el Proyecto de Norma, el IASB pregunta si quienes respondieron están de acuerdo con esta expectativa y con la aclaración propuesta.
- FC19 El IASB observó que había analizado la posibilidad de proporcionar guías o definir el término capacidad fiduciaria durante la primera revisión integral (véase el párrafo FC183 de los Fundamentos de las Conclusiones sobre la Norma) y concluyó que sería difícil desarrollar guías que fueran aplicables, traducibles y capaces de ser aplicadas de forma congruente en todas las jurisdicciones que aplican la Norma. El IASB también destacó que la Norma está establecida en muchas jurisdicciones, utilizando la definición de obligación pública de rendir cuentas. En consecuencia, incluir ahora una definición de "capacidad fiduciaria" en la Norma podría crear problemas en las jurisdicciones que ya han determinado qué tipos de entidades en esa jurisdicción tienen obligación pública de rendir cuentas, si tales determinaciones son incongruentes con cualquier nueva definición.

## Nombre de la Norma

- FC20 En la Solicitud de Información, el IASB no preguntó por la modificación del nombre de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*. Sin embargo, algunos de los que respondieron plantearon el nombre como una cuestión adicional que les gustaría llamar la atención del IASB. Quienes respondieron dijeron que el nombre de la Norma es engañoso porque la Norma no prescribe criterios de tamaño y las grandes entidades sin obligación pública de rendir cuentas pueden utilizar la Norma. El IASB observó que había analizado los nombres alternativos sugeridos por quienes respondieron cuando elaboró la Norma.
- FC21 El IASB decidió, tras varias rondas de conversación, que la mejor alternativa para el nombre de la Norma era "NIIF para las PYMES".<sup>3</sup> El IASB observó que el nombre "NIIF para las PYMES" está establecido como una marca reconocida y los cambios en el nombre correrían el riesgo de debilitar esta marca. El SMEIG aconsejó al IASB que el nombre se ha incorporado a la legislación nacional en muchas jurisdicciones y el cambio de nombre podría tener otras consecuencias. El IASB opina que, para justificar el cambio de nombre, necesitaría tener pruebas de una alternativa mejor o de un cambio en el alcance de la Norma. El IASB también observó que el cambio de nombre de la Norma podría resultar confuso sin que se modificara el alcance de ésta. Por lo tanto, el IASB no propone cambiar el nombre "NIIF para las PYMES".

## Alcance de esta revisión

---

- FC22 El alcance de esta segunda revisión integral incluye:
- (a) las Normas NIIF, modificaciones a las Normas NIIF e Interpretaciones CINIIF emitidas desde la primera revisión integral de la Norma;
  - (b) las Normas NIIF de Contabilidad e Interpretaciones CINIIF emitidas antes de la primera revisión integral, que no dieron lugar a modificaciones a la Norma *NIIF para las PYMES*; y
  - (c) la experiencia general de implementación y los problemas que surgen al aplicar la Norma.
- FC23 La segunda revisión integral incluye muchas Normas NIIF de Contabilidad en su alcance, en parte, porque reexamina algunas Normas NIIF de Contabilidad que ya estaban en el alcance de la primera revisión integral. Las Normas NIIF dentro del alcance de esta revisión son:
- (a) *Marco Conceptual para la Información Financiera* (emitido en 2018);
  - (b) NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*;

---

<sup>3</sup> Véanse los párrafos FC78 y FC79 de los Fundamentos de las Conclusiones sobre la Norma.

- (c) NIIF 9 *Instrumentos Financieros*;
  - (d) NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*;
  - (e) NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*;
  - (f) NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*;
  - (g) NIIF 14 *Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas*;
  - (h) NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*;
  - (i) NIIF 16 *Arrendamientos*; y
  - (j) NIC 19 *Beneficios a los Empleados* (revisada en 2011).
- FC24 Las Modificaciones a las Normas NIIF de Contabilidad y a las Interpretaciones CINIIF en el alcance de esta revisión se muestran en las Tablas A1 y A2 que acompañan a estos Fundamentos de las Conclusiones.
- FC25 En esta revisión, el IASB no:
- (a) Consideró los proyectos en curso en la agenda del IASB que espera que den lugar a cambios en las Normas NIIF de Contabilidad completas. Hasta que el IASB publique una Norma NIIF de Contabilidad, una modificación de una Norma NIIF de Contabilidad o una Interpretación CINIIF, sus opiniones son provisionales y están sujetas a cambios.
  - (b) Pidió opiniones en la Solicitud de Información sobre la modificación del alcance de la Norma (véase el párrafo FC12).
- FC26 El IASB propone en esta revisión que, en una futura revisión de la Norma, considere la posibilidad de modificarla para:
- (a) incluir requerimientos para activos de actividades reguladas y pasivos de actividades reguladas;
  - (b) incluir requerimientos para las criptomonedas; y
  - (c) alinear la Norma con la NIIF 16 *Arrendamientos*.

## Enfoque de la segunda revisión integral

---

- FC27 El IASB desarrolló la Norma a partir de las Normas NIIF de Contabilidad completas. La Norma se basó en el *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros* de 1989 (*Marco Conceptual* de 1989) y en los principios y requerimientos de las Normas NIIF de Contabilidad completas. Estos principios y requerimientos se simplificaron para las PYMES basándose en las necesidades de los usuarios y en consideraciones de costo-beneficio. Como parte de esta revisión, el IASB quería saber si debía seguir desarrollando la Norma de esta manera (denominada enfoque de alineación) o si solo debía considerar las cuestiones planteadas por las partes interesadas sobre la Norma. En la Solicitud de Información se explicaba que los miembros del IASB tenían diferentes puntos de vista sobre cómo abordar esta revisión.
- FC28 El IASB decidió que, a falta de evidencia adicional, debería continuar con el enfoque de alineación y tratar la alineación con las Normas NIIF de Contabilidad completas como punto de partida para desarrollar la Solicitud de Información, aplicando al mismo tiempo el juicio para decidir si esa alineación debe tener lugar y, en caso afirmativo, cómo.
- FC29 Para ayudar al IASB a aplicar su juicio a la hora de decidir si la Norma debe alinearse con las Normas NIIF de Contabilidad completas en el alcance de la segunda revisión integral, el IASB aplicó tres principios:
- (a) relevancia para las PYMES;
  - (b) simplicidad; y
  - (c) representación fiel.
- FC30 El IASB determina la relevancia para las PYMES evaluando si el problema abordado por un nuevo requerimiento en las Normas NIIF de Contabilidad completas (en el alcance de la revisión) supondría una diferencia en las decisiones de los usuarios de los estados financieros elaborados aplicando la Norma.
- FC31 La aplicación del principio de simplicidad implica examinar los nuevos requerimientos de las Normas NIIF de Contabilidad, las modificaciones a las Normas NIIF de Contabilidad y las Interpretaciones del CINIIF que han cumplido la condición de relevancia y, a continuación, evaluar qué simplificaciones son adecuadas. El párrafo FC16 de los Fundamentos de las Conclusiones sobre la Norma establece cinco maneras de simplificar los requerimientos de las Normas NIIF de Contabilidad completas. Estas son:
- (a) omitir algunos temas;

- (b) permitir solo la opción más sencilla si una Norma NIIF de Contabilidad permite opciones;
  - (c) simplificar los requerimientos de reconocimiento y medición;
  - (d) reducir la información a revelar; y
  - (e) simplificar el lenguaje.
- FC32 El principio de representación fiel pretende ayudar a que el IASB evalúe si los estados financieros elaborados aplicando la Norma representarían fielmente la esencia de los fenómenos económicos mediante 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.
- FC33 La Solicitud de Información pedía opiniones sobre el enfoque de alineación. En general, las partes interesadas que proporcionaron información sobre el enfoque de alineación y los principios para aplicar este enfoque estuvieron de acuerdo en seguir basando la Norma en las Normas NIIF de Contabilidad completas.
- FC34 Algunas partes interesadas se preguntaron si los principios de alineación:
- (a) reconocían adecuadamente los limitados recursos disponibles de las PYMES dada la complejidad de algunos requerimientos de las Normas NIIF de Contabilidad completas, particularmente en la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* y la NIIF 16 *Arrendamientos*; y
  - (b) evaluaban adecuadamente los costos y beneficios de cualquier posible modificación de la Norma, considerando los costos para las PYMES y la capacidad de éstas para proporcionar información financiera.
- FC35 El IASB reconoció estas preocupaciones, pero destacó que, al aplicar el enfoque de alineación para desarrollar las modificaciones propuestas a la Norma, los principios de alineación implicarían que el IASB buscara simplificaciones para reducir la complejidad. Esta investigación se consideraría junto con la información recibida sobre la Solicitud de Información y el asesoramiento de los miembros del SMEIG.
- FC36 El IASB destacó que, al aplicar el principio de relevancia para las PYMES, solo propondría modificaciones a la Norma si evaluaba que un nuevo requerimiento en las Normas NIIF de Contabilidad completas supondría una diferencia para los usuarios de los estados financieros de las PYMES. Esta evaluación formaría parte, a su vez, de las consideraciones de costo-beneficio. Sin embargo, reconociendo los limitados recursos de las entidades que aplican la Norma, el IASB decidió que consideraría los costos y beneficios de alinear la Norma por separado con cada uno de los nuevos requerimientos de las Normas NIIF de Contabilidad completas en el alcance de la revisión.
- FC37 El IASB también decidió que especificaría cómo se cumplen los principios de alineación al proponer una modificación de la Norma.

## Modificaciones propuestas

---

### Sección 2 *Conceptos y Principios Fundamentales*

#### Alineación con el *Marco Conceptual para la Información Financiera*

- FC38 La Sección 2 *Conceptos y Principios Fundamentales* describe el objetivo de los estados financieros de las PYMES y establece los conceptos y principios fundamentales que subyacen a los estados financieros de las PYMES. La Sección 2 se basa en el *Marco Conceptual* de 1989, que el IASB revisó y sustituyó por el *Marco Conceptual para la Información Financiera (Marco Conceptual de 2018)* en marzo de 2018. En la Solicitud de Información, el IASB pidió opiniones sobre la alineación de la Sección 2 con el *Marco Conceptual* de 2018.
- FC39 El *Marco Conceptual* de 2018:
- (a) tiene:
    - (i) nuevos conceptos sobre medición, incluyendo factores a tener en cuenta al seleccionar las bases de medición;
    - (ii) nueva presentación e información a revelar, incluyendo cuándo clasificar los ingresos y gastos en otro resultado integral; y
    - (iii) nuevas guías sobre cuándo los activos y los pasivos han de eliminarse de los estados financieros;
  - (b) ha actualizado:

- (i) las definiciones de un activo y un pasivo;
  - (ii) los criterios de reconocimiento de activos y pasivos en los estados financieros; y
- (c) ha aclarado los conceptos de "prudencia", "administración", "incertidumbre en la medición" y "esencia sobre la forma".<sup>4</sup>

FC40 Quienes respondieron a la Solicitud de Información y el SMEIG estuvieron de acuerdo en alinear la Norma con el *Marco Conceptual* de 2018 y en realizar las modificaciones oportunas en otras secciones de la Norma. Por lo tanto, el Proyecto de Norma establece las propuestas del IASB para una Sección 2 revisada, que está alineada con el *Marco Conceptual* de 2018. El IASB no aplicó los principios de alineación a la Sección 2, porque éstos no son directamente aplicables a ésta. El IASB no analizó estos principios, sino que consideró la evaluación global de los costos y beneficios de desarrollar modificaciones a la Norma para alinearla con el *Marco Conceptual* de 2018.

## Estatus de la Sección 2

FC41 El *Marco Conceptual* de 2018 no es una Norma NIIF de Contabilidad, y no hay nada dentro del *Marco Conceptual* que anule ninguna Norma NIIF de Contabilidad, ni tampoco ningún requerimiento de una Norma NIIF de Contabilidad. En cambio, la Sección 2 forma parte de la Norma, lo que significa que tiene la misma autoridad que otras secciones de la Norma. El IASB propone mantener la Sección 2 revisada como parte de la Norma.

FC42 Algunos de los que respondieron y algunos miembros del SMEIG—reconociendo la diferente situación del *Marco Conceptual* de 2018 en las Normas NIIF de Contabilidad completas en comparación con la situación de la Sección 2 revisada de la Norma—estaban preocupados por las posibles incongruencias entre la Sección 2 revisada y otras secciones de la Norma.

FC43 El IASB destacó que las incongruencias identificadas—en el desarrollo del *Marco Conceptual* de 2018—entre cualquier Norma NIIF de Contabilidad y el *Marco Conceptual* de 2018 podrían aplicarse a las secciones equivalentes de la Norma al alinear la Sección 2 con el *Marco Conceptual* de 2018. Por lo tanto, el IASB aplicó el enfoque que había aplicado a las Normas NIIF de Contabilidad completas cuando emitió el *Marco Conceptual* de 2018; es decir:

- (a) Como primer paso, la Sección 2 revisada propuesta no conduciría automáticamente a proponer cambios en otras secciones de la Norma. Sin embargo, el IASB propone las aclaraciones necesarias en algunas secciones. El IASB también propone añadir un párrafo de invalidación en la Sección 2 en el que se subraya que los requerimientos de las otras secciones tienen prioridad sobre los requerimientos de la Sección 2 revisada.
- (b) Como segundo paso, realizar una revisión para detectar posibles incongruencias entre la Sección 2 revisada y otras secciones de la Norma.

FC44 Como parte del segundo paso, el IASB realizó una revisión de las posibles incongruencias durante el desarrollo del Proyecto de Norma. El IASB no propone modificaciones a la Norma como resultado de la revisión de posibles incongruencias entre la Sección 2 revisada y otras secciones de la Norma, salvo las modificaciones aclaratorias explicadas en los párrafos FC45 a FC47.

## Revisión de posibles incongruencias

### *Aclaraciones propuestas*

FC45 El IASB observó que los criterios de reconocimiento de la Sección 17, *Propiedades, Planta y Equipo*, y de la Sección 18, *Activos Intangibles distintos de la Plusvalía*, hacen referencia a los criterios de reconocimiento de la Sección 2.

FC46 El IASB propone revisar la Sección 2 y actualizar así los criterios de reconocimiento. Por lo tanto, el IASB también propone eliminar las referencias a la Sección 2 de la Sección 17 y la Sección 18 para evitar crear incongruencias.

FC47 La Sección 18 y la Sección 21 *Provisiones y Contingencias* se basan en las definiciones del *Marco Conceptual* de 1989 de un activo y de un pasivo. Dado que el IASB propone revisar la Sección 2, para alinearla con el *Marco Conceptual* de 2018, podría haber incongruencias con estas secciones en la Norma modificada. El IASB destacó que la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* y la NIC 38 *Activos Intangibles* incluyen la definición de activo del *Marco Conceptual* de 1989. Para evitar

<sup>4</sup> El concepto de esencia sobre la forma se refiere a los requerimientos para que la información financiera represente fielmente la esencia de los fenómenos, que podría diferir de la forma legal.

consecuencias no deseadas, el IASB propone que estas secciones sigan utilizando las definiciones de activo y de pasivo de la versión anterior de la Sección 2, que se basaban en el *Marco Conceptual* de 1989.

### *No se proponen cambios*

- FC48 Otras incongruencias consideradas por el IASB fueron:
- (a) la representación fiel frente a la fiabilidad (párrafo FC49);
  - (b) la Sección de la Guía 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía* (párrafos FC152 a FC156);
  - (c) la Sección 20 *Arrendamientos* (párrafo FC243); y
  - (d) la Sección 22 *Pasivos y Patrimonio* (párrafo FC50).
- FC49 La Sección 2 utiliza el término "fiabilidad" para describir lo que se denomina en términos generales como representación fiel en la Sección 2 revisada. El IASB no propone mantener el término "fiabilidad" como característica cualitativa en la Sección 2 revisada. Sin embargo, algunas secciones de la Norma utilizan el término "fiabilidad" de esta manera. El IASB observó que sería difícil determinar cuándo se utiliza el término "fiabilidad" en el sentido más amplio de "representación fiel" o se utiliza en el sentido más estricto de "incertidumbre de medición". Por lo tanto, el IASB opinó que sustituir el término "fiabilidad" por "representación fiel" podría dar lugar a consecuencias no deseadas en las secciones. El IASB también destacó que había decidido no hacer esos cambios en las Normas NIIF de Contabilidad completas y que la Norma no debía adelantarse a las Normas NIIF de Contabilidad completas. Por lo tanto, el IASB no propone sustituir el término "fiabilidad" por el de "representación fiel" en las demás secciones de la Norma.
- FC50 Algunos de los requerimientos de clasificación de la Sección 22 son incongruentes con las definiciones de pasivo y patrimonio de la Sección 2 revisada. Sin embargo, el IASB destacó que esta incongruencia también existe entre la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación* y el *Marco Conceptual* de 2018. Al desarrollar el *Marco Conceptual* de 2018, el IASB decidió no proponer cambios en las definiciones para eliminar las incongruencias de la NIC 32 porque el IASB tenía un proyecto en marcha, *Instrumentos financieros con Características de Patrimonio*, que está explorando cómo distinguir los pasivos de los derechos sobre el patrimonio. El IASB opina que la Norma no debe adelantarse a las Normas NIIF de Contabilidad completas y, por tanto, no propone eliminar dichas incongruencias durante esta revisión de la Norma.

### **Costo o esfuerzo desproporcionados**

- FC51 La Sección 2 también incluye el concepto de "costos o esfuerzos desproporcionados", que está disponible como una exención de "costos o esfuerzos desproporcionados" para una entidad que aplique la Norma en circunstancias específicas. Este concepto no está en el *Marco Conceptual* de 2018. En la Solicitud de Información, el IASB preguntó si debía mantener el concepto de "costos o esfuerzos desproporcionados". Quienes respondieron y el SMEIG estuvieron de acuerdo en mantener el concepto de "costos o esfuerzos desproporcionados" porque proporciona un mecanismo para equilibrar los costos y beneficios de los requerimientos de la Norma y alivia la carga para las PYMES que la aplican. El IASB estuvo de acuerdo con esta información recibida y propone mantener el concepto de "costos o esfuerzos desproporcionados" sin cambios en la Sección 2 revisada.

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

### **Definición de control**

- FC52 En la primera revisión integral de la Norma, el IASB consultó a las partes interesadas sobre la alineación de la definición de control y la guía sobre su aplicación en la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados* con la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*, pero decidió no alinear, porque la NIIF 10 había entrado en vigor recientemente.
- FC53 La definición de control de la Sección 9 se alineó con la definición de la NIC 27 *Estados Financieros Consolidados y Separados* cuando el IASB desarrolló la Norma e incluyó algunos de los requerimientos de la SIC-12 *Consolidación—Entidades de Cometido Específico*. La NIIF 10 sustituyó los requerimientos de la NIC 27 y la SIC-12 por un modelo de control como base única de consolidación.
- FC54 El IASB completó su revisión posterior a la implementación de la NIIF 10 en junio de 2022, y llegó a la conclusión de que la NIIF 10 está funcionando según lo previsto. La Revisión Posterior a la Implementación se realizó simultáneamente con la segunda revisión integral. Por lo tanto, el IASB

consideró la evidencia obtenida en la Revisión Posterior a la Implementación para ayudarle a desarrollar las propuestas en el Proyecto de Norma.

- FC55 El IASB ya había considerado que los estados financieros consolidados eran relevantes para las PYMES al incluir una sección sobre este tema en la Norma. Por lo tanto, en la Solicitud de Información, el IASB preguntó si alinear la definición de "control" y, en su caso, utilizar esa definición como base única para la consolidación (modelo de control) facilitaría una mayor congruencia entre los estados financieros elaborados aplicando la Norma.
- FC56 Muchos de quienes respondieron a la Solicitud de Información estaban de acuerdo con alinear la definición de "control" con la NIIF 10. El IASB estuvo de acuerdo con quienes respondieron en que la definición de "control" es importante, y que la alineación facilitaría una mayor congruencia entre los estados financieros elaborados aplicando la Norma. Al aplicar su principio de representación fiel, el IASB se remitió a su conclusión en la Revisión Posterior a la Implementación de que la NIIF 10 está funcionando como se pretendía, lo que aportó pruebas de que el uso del modelo de control como base única de consolidación mejora la representación fiel. Por consiguiente, el IASB propone alinear la definición de "control" de la Sección 9 con la de la NIIF 10.
- FC57 Al aplicar su principio de simplicidad, el IASB observó que utilizar el modelo de control como base única para la consolidación es, en sí mismo, una simplificación. El IASB reconoce la información recibida en la Revisión Posterior a la Implementación, sobre que la evaluación del control requiere juicio. El grado de juicio requerido depende de la complejidad de la operación y puede, en ocasiones, ser significativo. Sin embargo, algunos de los que respondieron a la Solicitud de Información dijeron que las entidades que aplican la Norma rara vez realizan transacciones complejas.
- FC58 El IASB también estuvo de acuerdo con las opiniones de muchos de los que respondieron sobre mantener la presunción refutable en el párrafo 9.5 de la Norma y actualizarla para señalar que se presume que existe control cuando la entidad controladora posee, directa o indirectamente a través de subsidiarias, la mayoría de los derechos de voto de una entidad. La presunción refutable es una simplificación del modelo de control. El IASB opina que mantener la presunción refutable seguirá facilitando la aplicación del modelo de control.

### **Entidades de Inversión**

- FC59 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. La Norma no tiene un requerimiento equivalente. En la Solicitud de Información, el IASB explicó su opinión de que, debido al alcance de la Norma, pocas entidades cumplirían los requisitos para ser consideradas entidades de inversión según la definición de la NIIF 10. Es decir, la evaluación del IASB fue que este tema no cumplía el principio de relevancia de cara a las PYMES. Por lo tanto, en la Solicitud de Información, el IASB pidió opiniones sobre la posibilidad de omitir de la Norma el requerimiento de que una entidad de inversión mida una inversión en una subsidiaria a valor razonable con cambios en resultados.
- FC60 Quienes respondieron a la Solicitud de Información estuvieron de acuerdo con la opinión del IASB de que este tema no cumplía el principio de relevancia porque pocas entidades elegibles para aplicar la Norma se calificarían como entidades de inversión. Sin embargo, ciertos miembros del SMEIG afirmaron que algunos individuos con gran patrimonio poseen activos en entidades que cumplirían la definición de "entidad de inversión". Estos miembros del SMEIG recomendaron que el IASB propusiera introducir el requerimiento de que una entidad de inversión midiera las inversiones en subsidiarias a su valor razonable con cambios en resultados. Sin embargo, el IASB decidió no proponer requerimientos para las entidades de inversión en el Proyecto de Norma, basándose en su opinión inicial y en la información recibida en la Solicitud de Información.

### **Pérdida de control**

- FC61 Cuando una entidad controladora pierde el control, pero retiene una inversión en una antigua subsidiaria, el párrafo 9.19 de la Norma requiere que el importe en libros de la inversión en la fecha en que se pierde el control sea el costo en la medición inicial de la inversión retenida.
- FC62 El IASB propone alinear el párrafo 9.19 con el párrafo 25(b) de la NIIF 10 para requerir 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. 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. La relación entre controladora y subsidiaria deja de existir y comienza una relación de inversor-participada que difiere significativamente de la anterior relación de controladora y subsidiaria. El IASB también destacó que esta propuesta es congruente con su decisión de proponer

modificaciones a la Sección 19 para introducir requerimientos para una adquisición por etapas (adquisiciones por etapas) como se establece en la NIIF 3 (estas modificaciones requerirían que una PYME volviera a medir su participación previa en el patrimonio de la adquirida a su valor razonable en la fecha de adquisición, y reconociera la ganancia o pérdida resultante en el resultado del periodo).

## **Sección 11 Instrumentos Financieros Básicos y Sección 12 Otros temas relacionados con los Instrumentos Financieros (combinadas y renombradas en la Sección 11 Instrumentos Financieros)<sup>5</sup>**

- FC63 En julio de 2014, el IASB emitió la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* completando su proyecto para sustituir la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* por una Norma basada en principios.

### **Clasificación y medición de los activos financieros**

- FC64 La NIIF 9 aplica un enfoque basado en principios para clasificar los activos financieros en función de: (a) Las características del flujo de efectivo contractual del activo financiero; y (b) el modelo de negocio para la gestión del activo financiero. La Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos* proporciona una lista de ejemplos de instrumentos financieros básicos y establece las condiciones que debe cumplir un instrumento de deuda para ser clasificado como instrumento financiero básico y, por lo tanto, ser medido al costo amortizado. En la Solicitud de Información, el IASB pidió opiniones sobre la posibilidad de complementar la lista de ejemplos de los párrafos 11.9A a 11.11 de la Norma con un principio basado en las características contractuales del flujo de efectivo del activo financiero.
- FC65 El IASB observó que complementar la lista de ejemplos de la Sección 11 con un principio de este tipo proporcionaría una justificación clara para clasificar los activos financieros y medirlos a costo amortizado o a valor razonable. Por lo tanto, el principio ayudaría a las entidades si un activo financiero no se ajusta a las características de ninguno de los ejemplos, y proporcionaría una guía relevante a las entidades que apliquen la Norma.
- FC66 Al complementar la lista de ejemplos de la Sección 11 con un principio basado en las características de los flujos de efectivo contractuales, el IASB decidió que debería simplificar los requerimientos de clasificación y medición para activos financieros de la NIIF 9:
- (a) eliminando el requerimiento para determinar cómo deben clasificarse y medirse los activos financieros sobre la base del modelo de negocio de la entidad para gestionar el activo financiero; y
  - (b) eliminando la opción de presentar en otro resultado integral los cambios posteriores en el valor razonable de una inversión en un instrumento de patrimonio (elección VRORI).<sup>6</sup>
- FC67 El IASB consideró que estas simplificaciones no impedirían la representación fiel, puesto que es poco probable que la eliminación de la evaluación del modelo de negocio afecte significativamente a la forma en que las entidades que aplican la Norma clasifican sus activos financieros, ya que es poco probable que las PYMES mantengan activos financieros con diferentes modelos de negocio.
- FC68 Las informaciones recibidas sobre la Solicitud de Información y el SMEIG apoyaron que se completara la lista de ejemplos de la Sección 11 con un principio para clasificar los activos financieros en función de sus características de los flujos de efectivo contractuales. Muchos de quienes respondieron dijeron que proporcionaría una guía útil si un activo no coincide con las características descritas en los ejemplos. La Solicitud de Información no planteaba una pregunta específica sobre la introducción de la elección de VRORI y la información recibida no indicaba una demanda de esta elección.
- FC69 A la luz de la información recibida, el IASB propone una modificación para complementar la lista de ejemplos de los párrafos 11.9A a 11.11 de la Norma con un principio basado en las características contractuales de los flujos de efectivo del instrumento de deuda.
- FC70 Las opiniones recibidas sobre la Solicitud de Información también apoyaron la alineación de la Norma con las Modificaciones a la NIIF 9 de 2017 sobre *Características de Cancelación Anticipada con Compensación Negativa*. Por lo tanto, el IASB propone aclarar que una parte puede pagar o recibir una

<sup>5</sup> El IASB propone combinar la Sección 11 y la Sección 12 para crear una Sección 11 revisada, estructurada en dos partes: Parte I *Instrumentos Financieros Básicos* y Parte II *Otros Temas Relacionados con los Instrumentos Financieros*.

<sup>6</sup> La NIIF 9 permite a una entidad hacer una elección irrevocable en el reconocimiento inicial para presentar en otro resultado integral los cambios posteriores en el valor razonable de una inversión en un instrumento de patrimonio que no se mantiene para negociar ni es una contraprestación contingente en una combinación de negocios (elección VRORI).

compensación razonable en caso de rescisión anticipada de un instrumento de deuda y los requerimientos del párrafo 11.9 de la Norma para que ese instrumento de deuda sea un instrumento financiero básico medido al costo amortizado pueden seguir aplicándose.

- FC71 El IASB también propone aclarar que la nueva evaluación de la clasificación de un instrumento financiero solo se requiere cuando las condiciones contractuales se modifican y dan lugar a la baja en cuentas del instrumento financiero. Dicho requerimiento está en consonancia con los requisitos de la NIIF 9, pero se ha simplificado por congruencia con los requerimientos de baja en cuentas de la Sección 11 y con la decisión del IASB de no introducir requerimientos para que las PYMES determinen cómo deben clasificarse los activos financieros en función de su modelo de negocio.

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

- FC72 Los requerimientos actuales 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 de la Sección 11 (un modelo de pérdidas incurridas) puede retrasar el reconocimiento de una entidad de pérdidas crediticias, porque no se requiere una prueba de deterioro de valor hasta que exista la evidencia objetiva de deterioro de valor. Los requerimientos de deterioro de valor de la NIIF 9 respondieron al problema del reconocimiento retrasado, requiriendo que una entidad reconozca las pérdidas crediticias esperadas.
- FC73 Al considerar el alineamiento de los requerimientos para el deterioro de valor de los activos financieros de la Sección 11 con la NIIF 9, el IASB destacó que el alcance de la Norma excluye cualquier entidad que mantenga activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros como uno de sus negocios principales. Los bancos, cooperativas de crédito, compañías de seguros, comisionistas o intermediarios de valores, fondos de inversión colectiva y bancos de inversión a menudo cumplirían este criterio. Por ello, el enfoque general para el deterioro de valor de la NIIF 9 no sería relevante para muchas de las entidades que aplican la Norma. Sin embargo, el IASB observó que el modelo de pérdida crediticia esperada se considera en general una mejora del enfoque de la NIC 39, por lo que el IASB incluyó una pregunta en la Solicitud de Información sobre la introducción del enfoque simplificado de la NIIF 9 en la Norma.
- FC74 La información recibida sobre la Solicitud de Información fue variada. Algunos de los que respondieron estaban de acuerdo con la alineación con el enfoque simplificado de la NIIF 9, pero algunos también pidieron que se simplificara todavía más el enfoque simplificado de la NIIF 9. Algunos de los que respondieron, y algunos miembros del SMEIG, sugirieron que las PYMES midieran las pérdidas crediticias esperadas basándose en la "mejor estimación" de la gerencia de los flujos de efectivo contractuales menos los flujos de efectivo esperados (enfoque de la mejor estimación), en lugar de considerar una probabilidad ponderada de un rango de posibles resultados. Otros respondieron que no estaban de acuerdo con la alineación y expresaron su preocupación por que un modelo de pérdida crediticia esperada fuera difícil de aplicar para las PYMES y les impusiera costos o esfuerzos desproporcionados. La información recibida en la encuesta y en las entrevistas con los usuarios no mostró una demanda de información más sofisticada que la que ofrece un modelo de pérdida crediticia esperada para las PYMES.
- FC75 En respuesta a la información recibida y a la sugerencia del SMEIG, el personal técnico realizó una investigación adicional entrevistando a cuatro preparadores mundiales sobre su experiencia en la implementación y aplicación del modelo de pérdida crediticia esperada en la NIIF 9. El objetivo de esta investigación era comprender los retos prácticos de las entidades que han implementado y aplican ahora el enfoque simplificado. La información recibida en esas entrevistas indicó que la implementación del enfoque simplificado de la NIIF 9 sería compleja para las PYMES y no daría lugar a cambios significativos en el importe del deterioro de valor para los tipos de activos financieros que poseen las PYMES típicas, a saber, las cuentas comerciales por cobrar a corto plazo.
- FC76 Algunos miembros del IASB expresaron su preocupación sobre la modificación del enfoque simplificado de la NIIF 9 para las PYMES, por ejemplo, introduciendo un enfoque de mejor estimación. Su preocupación era que dicho enfoque podría implicar un resultado alineado con el modelo de pérdida crediticia esperada de la NIIF 9, lo que podría no ser necesariamente cierto. Por ejemplo, algunos miembros plantearon la preocupación de que la mejor estimación de una PYME pudiera interpretarse como el resultado de reembolso más probable, lo que significa que una PYME podría concluir que su mejor estimación de pérdidas crediticias es nula. Esta interpretación sería incongruente con el modelo de pérdidas crediticias esperadas de la NIIF 9, que requiere que una entidad considere la posibilidad de que se produzca una pérdida crediticia, aunque la posibilidad sea baja. El IASB observó que el modelo de pérdida crediticia esperada de la NIIF 9 contiene varias soluciones prácticas y se diseñó para que fuera proporcional a los distintos tipos de entidades, ya que se centra en la información razonable y sustentable que está disponible sin costos o esfuerzos desproporcionados (véase el párrafo 5.5.17(c) de la NIIF 9). Por lo tanto, el IASB decidió que, de proponer un modelo de deterioro de valor proyectado al futuro, la Norma debería alinearse con el enfoque simplificado de la NIIF 9, con más simplificaciones para las PYMES si fuera necesario, en

lugar de introducir modificaciones en ese modelo para las PYMES. Al considerar la posibilidad de incluir un modelo de pérdida crediticia esperada en la Norma, el IASB observó que:

- (a) El modelo de pérdida crediticia esperada de la NIIF 9 se desarrolló principalmente para responder a las preocupaciones, que se destacaron durante la crisis financiera de 2008, sobre el reconocimiento tardío de las pérdidas crediticias en los préstamos. Las instituciones financieras están generalmente fuera del alcance de la Norma. Las PYMES no suelen tener cuentas por cobrar significativas a largo plazo ni inversiones en bonos. Muchas PYMES solo poseen activos financieros a corto plazo que no generan intereses, concretamente cuentas comerciales por cobrar.
- (b) La información, recibida en la Solicitud de Información y en las entrevistas con los preparadores, identificó que las PYMES ya consideran la información proyectada al futuro cuando evalúan el deterioro de valor de las cuentas comerciales por cobrar. Dicha información se consideró porque las PYMES suelen preparar estados financieros con menos frecuencia, lo que significa que las PYMES captarán sucesos posteriores al periodo sobre el que se informa durante un periodo más largo. Para muchas PYMES sucederá que, cuando se emitan sus estados financieros, la mayor parte de los activos financieros pendientes en la fecha de presentación se habrán liquidado.
- (c) La información recibida también identificó que muchas PYMES ya aplican un enfoque de deterioro de valor colectivo utilizando una matriz de provisiones. Estos comentarios destacaron que, en el caso de las PYMES que solo tienen cuentas comerciales por cobrar, es probable que el paso a un modelo de pérdida crediticia esperada suponga unos costos de implementación considerables sin que haya un cambio sustancial en la información sobre el deterioro o en los beneficios para los usuarios de sus estados financieros.

FC77 El IASB concluyó que la información recibida proporciona pruebas de que:

- (a) pasar a un modelo de pérdida crediticia esperada proporcionaría una mejor información a los usuarios de los estados financieros cuando las PYMES tienen activos financieros a más largo plazo; pero
- (b) mantener un modelo de pérdidas incurridas para el deterioro de valor sería el enfoque mejor apoyado por consideraciones de costo-beneficio para las PYMES que tienen cuentas comerciales por cobrar, las cuales normalmente son activos a corto plazo que no generan intereses.

FC78 En consecuencia, el IASB propone:

- (a) Mantener el modelo de pérdidas incurridas de la Sección 11 para las cuentas comerciales por cobrar y los activos contractuales en el alcance de la revisada Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*.
- (b) Requerir que una PYME utilice un modelo de pérdida crediticia esperada para todos los demás activos financieros medidos al costo amortizado, alineado con el enfoque simplificado de la NIIF 9.
- (c) Mantener los requerimientos de la Sección 11 para el deterioro de valor de los instrumentos de patrimonio medidos al costo. La NIIF 9 requiere que las entidades midan todos los instrumentos de patrimonio a su valor razonable, por lo que el modelo de pérdida crediticia esperada no se aplica a los instrumentos de patrimonio.

FC79 El IASB reconoció que tener dos modelos de deterioro de valor podría añadir complejidad a la Sección 11. Sin embargo, destacó que solo se requeriría que las PYMES que tuvieran activos financieros distintos de las cuentas comerciales por cobrar y los activos contractuales aplicaran un modelo de pérdida crediticia esperada, preservando la simplicidad de la Norma para aquellas entidades que solo tuvieran cuentas comerciales por cobrar y activos contractuales.

FC80 El IASB también observó que las modificaciones propuestas permitirían a quienes respondieron evaluar y comentar tanto el modelo de pérdida incurrida como las propuestas del IASB para un modelo de pérdida crediticia esperada para las PYMES. La información recibida sobre el Proyecto de Norma ayudará al IASB a evaluar los dos enfoques y a decidir cómo proceder sin necesidad de volver a exponer sus propuestas.

## Contabilidad de coberturas

FC81 La NIIF 9 introdujo nuevos requerimientos que dieron lugar a una importante revisión de la contabilidad de coberturas. La Sección 12 *Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros* establece requerimientos para los tipos de operaciones de cobertura que una PYME puede utilizar para gestionar los riesgos y se simplificó en gran medida con respecto a la NIC 39 cuando se emitió la Norma. En la Solicitud de Información, el IASB pidió opiniones sobre si la Norma debería incluir requerimientos de contabilidad de coberturas, y sobre mantener los requerimientos actuales o alinearlos con la NIIF 9.

- FC82 Las informaciones recibidas sobre la Solicitud de Información indican que las PYMES no aplican con frecuencia la contabilidad de cobertura. Algunos respondieron que, incluso cuando las PYMES realizan coberturas económicas, no aplican la contabilidad de coberturas debido a su complejidad. No obstante, quienes respondieron y SMEIG se mostraron en general de acuerdo con seguir incluyendo los requerimientos de la contabilidad de coberturas en la Norma porque la eliminación de estos requerimientos perjudicaría a las entidades que los aplicarían.
- FC83 Sin embargo, hubo opiniones encontradas sobre si mantener los requerimientos sin cambios o alinearlos con la NIIF 9:
- (a) muchos de los que respondieron estaban de acuerdo en mantener sin cambios los requerimientos de la contabilidad de coberturas porque se entienden bien y son adecuados para las actividades típicas de cobertura de las PYMES; y
  - (b) algunos de los que respondieron preferían que los requerimientos de la contabilidad de coberturas se alinearan con la NIIF 9, con o sin simplificaciones, porque la NIIF 9 permite el uso de la contabilidad de coberturas en circunstancias adicionales y beneficiaría a las PYMES con operaciones de cobertura más sofisticadas.
- FC84 El IASB observó que el modelo de contabilidad de coberturas de la NIIF 9 introduce mejoras principalmente al alinear la contabilidad más estrechamente con las actividades de gestión de riesgos de una entidad. El modelo de la NIIF 9 permite:
- (a) que las entidades reflejen mejor sus actividades de gestión de riesgos en los estados financieros y utilicen la información producida internamente como base para la contabilidad de coberturas; y
  - (b) a los inversores para que comprendan mejor las actividades de gestión del riesgo de la entidad y el efecto de su cobertura en sus estados financieros.
- FC85 El objetivo principal del IASB, al desarrollar y mantener la Norma, es proporcionar un conjunto independiente y simplificado de principios contables para las entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas y que suelen tener transacciones menos complejas, recursos limitados para aplicar las Normas NIIF de Contabilidad completas y que operan en circunstancias en las que la comparabilidad con sus pares cotizados no es una consideración importante.<sup>7</sup> La información recibida indica que es poco probable que estas entidades tengan actividades sofisticadas de gestión de riesgos que impliquen estrategias de cobertura. También es probable que tengan necesidades de información financiera más sencillas y podrían optar por no aplicar la contabilidad de coberturas, aunque realicen operaciones de cobertura básicas.
- FC86 En consonancia con su objetivo principal, el IASB observó que las mejoras que introdujo la NIIF no serían en general relevantes para las operaciones realizadas por las PYMES "típicas" (por ejemplo, la reducción de la complejidad de la NIC 39 y la mejora del reflejo de las actividades de gestión del riesgo). Por lo tanto, destacó que la alineación con la NIIF 9 añadiría complejidad para todas las PYMES que aplicarían la contabilidad de coberturas, sin aportar beneficios sustanciales para los usuarios de sus estados financieros respecto a las entidades que aplicarían la Norma y que pudieran tener actividades de cobertura más sofisticadas.
- FC87 La Sección 12 se centra en los tipos de riesgo que probablemente cubrirán las PYMES, y la información recibida demuestra que los requerimientos son bien comprendidos y adecuados para las PYMES típicas y los usuarios de sus estados financieros. En consecuencia, el IASB propone mantener los actuales requerimientos de la contabilidad de coberturas.

### **Utilización de los requerimientos de reconocimiento y medición de las Normas NIIF de Contabilidad completas para instrumentos financieros**

- FC88 La Norma permite a las entidades optar por aplicar cualquiera de las dos (véase el párrafo 11.2 de la Norma):
- (a) los requerimientos de las Secciones 11 y 12 en su totalidad; o
  - (b) los requerimientos de reconocimiento y medición de la NIC 39 y los requerimientos de información a revelar de las Secciones 11 y 12.
- FC89 La Norma se refiere específicamente a la NIC 39 y no ofrece ninguna opción para aplicar los requerimientos de reconocimiento y medición de la NIIF 9.

<sup>7</sup>

Véase el párrafo FC187 de los Fundamentos de las Conclusiones de la Norma.

- FC90 La opción de aplicar los requerimientos de reconocimiento y medición de la NIC 39 es la única opción para aplicar los requerimientos de las Normas NIIF de Contabilidad completas (solución alternativa de las Normas NIIF de Contabilidad completas) incluidos en la Norma. La razón principal del IASB para permitir esta segunda opción fue que se debía permitir a las PYMES disponer de las mismas opciones de política contable que en la NIC 39, a la espera de la finalización del proyecto integral del IASB para sustituir la NIC 39 por la NIIF 9.<sup>8</sup>
- FC91 Durante la primera revisión integral de la Norma, el IASB destacó que, en congruencia con su objetivo principal de desarrollar una Norma independiente y simplificada (véase el párrafo FC85), preferiría que se eliminara el único recurso a las Normas NIIF de Contabilidad completas en la Norma. Sin embargo, el IASB decidió mantener la cláusula de reserva a la espera de que la NIIF 9 sea examinada en una futura revisión y se obtengan más pruebas de la frecuencia con la que las PYMES la utilizan.<sup>9</sup>
- FC92 En la Solicitud de Información, el IASB preguntó si quienes respondieron conocían entidades que optaran por aplicar los requerimientos de reconocimiento y medición de la NIC 39. También se pidieron opiniones sobre el cambio de la referencia a la NIC 39 con el fin de permitir que una entidad aplique los requerimientos de reconocimiento y medición de la NIIF 9 y los requerimientos de información a revelar de las Secciones 11 y 12 (es decir, actualizar la solución alternativa de la NIC 39 y a la NIIF 9).
- FC93 El IASB observó que, aunque la mayoría de quienes respondieron apoyaban la solución alternativa de la NIC 39 a la NIIF 9, la mayoría explicaron que lo hacían porque la NIIF 9 es una Norma mejorada o porque el IASB prevé retirar la NIC 39. Además, la mayoría de quienes respondieron, incluidos los que aprobaron la actualización de la solución alternativa, dijeron que no tienen conocimiento de que las PYMES la apliquen. Por lo tanto, el IASB decidió que la información recibida no aportaba pruebas suficientes para mantener la vuelta a las Normas NIIF de Contabilidad completas.
- FC94 A la luz de esta información recibida, el IASB propone eliminar la opción de aplicar los requerimientos de reconocimiento y medición en las Normas NIIF de Contabilidad completas para los instrumentos financieros en las secciones 11 y 12. Es decir, el IASB propone eliminar la solución alternativa de la NIC 39, sin sustituirla por un respaldo alternativo a la NIIF 9 porque:
- (a) El IASB no ha identificado una buena razón para mantener indefinidamente una única excepción en la Norma, que permita a las PYMES utilizar los requerimientos de reconocimiento y medición de las Normas NIIF de Contabilidad completas. El IASB pretende que la Norma sea un conjunto autónomo e independiente de principios contables. Por lo tanto, cualquier opción o requerimiento que se considere apropiado debe incorporarse directamente a la Norma, en lugar de hacerlo a través de una referencia cruzada a las Normas NIIF de Contabilidad completas.
  - (b) El IASB pretende restringir las opciones de política contable en la Norma porque la inclusión de opciones más complejas suele aumentar la complejidad y las opciones también reducen la comparabilidad. Los párrafos FC208 y FC209 de los Fundamentos de las Conclusiones de la Norma explican las razones del IASB para restringir las opciones de política contable.
  - (c) La información recibida sobre la Solicitud de Información identificó que la mayoría de quienes respondieron desconocen que las entidades hayan optado por aplicar la solución alternativa de la NIC 39. Además, durante esta segunda revisión integral, el IASB está considerando alinear las Secciones 11 y 12 con la NIIF 9. Por lo tanto, las razones para mantener la solución alternativa de la NIC 39 señaladas en el párrafo FC91 ya no son aplicables.
  - (d) La información recibida durante la primera revisión integral fue que la mayoría de las PYMES aplicaron las Secciones 11 y 12 en su totalidad porque la aplicación de la excepción sería onerosa, excepto las subsidiarias de una entidad controladora que prepara estados financieros consolidados que cumplen con las Normas NIIF de Contabilidad completas.<sup>10</sup> En julio de 2021, el IASB emitió el Proyecto de Norma PN/2021/7 *Subsidiarias sin Obligación Pública de Rendir Cuentas: Información a Revelar*, que permitiría a estas subsidiarias aplicar las Normas NIIF de Contabilidad completas con un conjunto reducido de requerimientos de información a revelar. Estas subsidiarias pueden encontrar que en la nueva Norma propuesta *Subsidiarias sin Obligación Pública de Rendir Cuentas: La información a revelar será más económica en sus circunstancias que la aplicación de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES*.

<sup>8</sup> El párrafo FC106 de los Fundamentos de las Conclusiones de la Norma establece el razonamiento original del IASB para permitir la vuelta a la NIC 39.

<sup>9</sup> El párrafo FC217 de los Fundamentos de las Conclusiones de la Norma establece el razonamiento del IASB para permitir la solución alternativa de la NIC 39 durante la primera revisión integral.

<sup>10</sup> Véase el párrafo FC217(c) de los Fundamentos de las Conclusiones de la Norma.

## Contratos de garantía financiera emitidos.

- FC95 En 2017, la SMEIG emitió PyR 2017/12.1 *Contabilización de contratos de garantía financiera en estados financieros individuales o separados del emisor*. En las PyR 2017/12.1 se explica que una entidad aplicará los requerimientos de la Sección 12 a los contratos de garantía financiera emitidos, a menos que la entidad que informa aplique la opción de utilizar los requerimientos de reconocimiento y medición de la NIC 39. Una entidad que aplique la Sección 12 medirá un contrato de garantía financiera emitido a su valor razonable inicialmente y al final de cada periodo sobre el que se informa, reconociendo los cambios en el valor razonable en el resultado del periodo.
- FC96 El SMEIG, al finalizar las PyR 2017/12.1, destacó que algunos de quienes respondieron al proyecto de PyR señalaron que el requerimiento de medir los contratos de garantía financiera emitidos a valor razonable al final de cada periodo sobre el que informa, resulta más complejo que seguir los requerimientos de contabilización de la NIIF 9. Por lo tanto, el SMEIG recomendó que el IASB volviera a examinar la contabilidad de los contratos de garantía financiera emitidos durante la segunda revisión integral, y que proporcionara una exención respecto a esta la medición. Respondiendo a este consejo, en la Solicitud de Información, el IASB pidió opiniones sobre la alineación de los requerimientos contables para los contratos de garantía financiera emitidos en la Sección 12 con la NIIF 9.
- FC97 Al elaborar las PyR 2017/12.1, el SMEIG aplicó la definición de "contrato de garantía financiera" de la NIIF 9 porque la Norma no incluye ninguna definición equivalente. Por lo tanto, en la Solicitud de Información, el IASB pidió opiniones sobre la introducción de la definición de la NIIF 9 en la Norma para mayor claridad. Quienes respondieron estuvieron en general de acuerdo con esta sugerencia. Por lo tanto, el IASB propone una modificación para incluir la definición de "contrato de garantía financiera" de la NIIF 9 en la Norma.
- FC98 Las partes interesadas tuvieron opiniones diferentes sobre la alineación de los requerimientos para los contratos de garantía financiera emitidos con la NIIF 9. Algunos de los que respondieron plantearon la preocupación de que los requerimientos de la NIIF 9 son demasiado complejos para las PYMES, por lo que deberían considerarse simplificaciones. Algunos respondieron que las entidades deberían aplicar la Sección 21 *Provisiones y Contingencias* a los contratos de garantía financiera emitidos porque los requerimientos de la Sección 21 son más sencillos para las PYMES que los requerimientos de la NIIF 9. Algunos de los que respondieron destacaron que el tipo de garantías financieras que suelen emitir las PYMES son las garantías financieras sobre partes relacionadas. Sin embargo, el IASB destacó que un contrato de garantía financiera se ajusta a la definición de "pasivo financiero" y, por tanto, debe contabilizarse como un instrumento financiero, no como una provisión.
- FC99 Una entidad que aplique la NIIF 9 medirá inicialmente un contrato de garantía financiera emitido a su valor razonable y, posteriormente, al mayor de los dos siguientes:
- la provisión para pérdidas crediticias esperadas; y
  - el importe reconocido inicialmente menos, en su caso, el importe de ingresos acumulados reconocidos aplicando los principios de la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*.
- FC100 Para responder a la información recibida de que los requerimientos de la NIIF 9 son demasiado complejos, el IASB propone estas simplificaciones para las PYMES
- El contrato se medirá inicialmente por la prima recibida (más el valor actual de cualquier pago futuro de primas por cobrar). Esta simplificación respondería a la información recibida de que la determinación del valor razonable de un contrato de garantía financiera emitido es difícil, especialmente en el caso de los contratos con partes relacionadas. La simplificación también es congruente con el requerimiento del párrafo 11.13 de la Norma de que un activo o pasivo financiero básico se mida inicialmente al precio de la transacción, a menos que el acuerdo constituya una transacción de financiación.
  - La redacción del párrafo FC99(b) se simplificaría haciendo referencia a "el importe inicialmente reconocido, si lo hubiera, amortizado linealmente durante la vida de la garantía". El IASB observó que, por lo general, el resultado de la aplicación de esta redacción sería similar al resultado de la aplicación del párrafo FC99(b) para los tipos de contratos de garantía financiera emitidos habitualmente por las entidades que aplican la Norma (aunque el importe reconocido inicialmente puede no ser el valor razonable). Además, esta redacción sería fácil de aplicar y de entender para las entidades que aplican la Norma y los usuarios de sus estados financieros.
- FC101 Algunos miembros del IASB expresaron su preocupación por reconocer el contrato de garantía financiera por la prima por cobrar, porque los usuarios de los estados financieros podrían perder información útil sobre el valor razonable. Estos miembros del IASB observaron que la prima podría ser nula para contratos de garantía financiera de partes relacionadas, como por ejemplo los contratos de garantía financiera

intragrupo. A algunos miembros del IASB también les preocupaba que, si la garantía financiera se registrase en el reconocimiento inicial por cero, esto llevaría a reconocer las pérdidas crediticias esperadas durante el periodo por el que se emitió la garantía. No obstante, el IASB observó que, según los requerimientos propuestos, el pasivo se mediría posteriormente, como mínimo, en cada fecha de presentación, por el importe de la provisión para pérdidas crediticias esperadas, lo que proporcionaría información útil en el estado de situación financiera sobre la exposición de la entidad al riesgo crediticio.

- FC102 Algunos miembros del IASB expresaron su preocupación por el costo que tendría medir las pérdidas crediticias previstas para el contrato de garantía financiera en cada fecha de presentación. Sin embargo, el IASB observó que este costo era una consecuencia de la incorporación de un modelo de pérdida crediticia esperada en la Norma. También observó que no había una buena razón para tener una excepción específica para los contratos de garantía financiera.

### **Requerimientos para los instrumentos financieros en relación con la reforma de la tasa de oferta interbancaria (IBOR)**

- FC103 Un pequeño número de quienes respondieron a la Solicitud de Información sugirieron que el IASB supervisara el progreso de la reforma del IBOR y, si fuera necesario, proporcionara exenciones similares a las de las Normas NIIF de Contabilidad completas. Quienes respondieron se refieren a los efectos de la reforma del índice de referencia de los tipos de interés en los estados financieros de una entidad que surgen cuando, por ejemplo, un índice de referencia de los tipos de interés utilizado para calcular los intereses de un activo financiero se sustituye por un índice de referencia alternativo. El IASB emitió modificaciones a las Normas NIIF de Contabilidad completas en 2019 y 2020, para proporcionar exención a los efectos de la reforma de las tasas de interés de referencia.

- FC104 El IASB consultó al SMEIG y, basándose en el consejo de sus miembros, decidió que no debía tomarse ninguna medida para las modificaciones de las Normas NIIF de Contabilidad completas relativas a la reforma del IBOR porque:

- (a) En muchas jurisdicciones es probable que la reforma del IBOR se complete antes de que se emita cualquier modificación de la Norma a partir de la segunda revisión integral. Estos plazos significan que es poco probable que las exenciones sean útiles para las PYMES.
- (b) Las modificaciones a las Normas NIIF de Contabilidad completas ayudan a las entidades a abordar cuestiones que podrían afectar a la información financiera durante la reforma—cuestiones como los efectos de los cambios en los flujos de efectivo contractuales derivados de la sustitución de una tasa de interés de referencia por otra alternativa. La Norma no incluye requerimientos detallados para las modificaciones de los contratos. Por lo tanto, la introducción de estas modificaciones podría dar lugar a una complejidad innecesaria.

### **Instrumentos financieros que forman parte de la inversión a largo plazo en una entidad asociada o controlada de forma conjunta**

- FC105 La información recibida apoyó la alineación de la Norma con las modificaciones de 2017 a la NIC 28 *Participaciones de Largo Plazo en Asociadas y Negocios Conjuntos* (véase la Tabla A1 que acompaña a estos Fundamentos de las Conclusiones). En vista de esta información recibida y de las modificaciones propuestas por el IASB al modelo de deterioro de la Sección 11, el IASB propone también aclarar la aplicación de la Sección 11 y de la Sección 14 *Inversiones en Asociadas* cuando una entidad aplique el método de la participación de la Sección 14 y tenga instrumentos financieros que formen parte de la inversión neta de la entidad en una asociada o en una entidad controlada de forma conjunta.

### **Sección única sobre instrumentos financieros**

- FC106 El IASB propone consolidar los requerimientos de medición del valor razonable en una nueva sección (véanse los párrafos FC116 a FC118). La propuesta consiste en combinar las Secciones 11 y 12 en una única sección que pasará a llamarse Sección 11 *Instrumentos Financieros* para permitir que los requerimientos de medición del valor razonable se incluyan en la Sección 12 *Medición del Valor Razonable*. El IASB propone que los requerimientos anteriores de la Sección 11 se incluyan como Parte I de la Sección 11 revisada y que los requerimientos anteriores de la Sección 12 se incluyan como Parte II de la Sección 11 revisada.

## Otros temas relacionados con instrumentos financieros

- FC107 En la Solicitud de Información, el IASB decidió no pedir específicamente opiniones sobre la alineación de las Secciones 11 y 12 con la NIIF 9 en lo que respecta a los pasivos financieros y el riesgo crediticio propio, y la baja en cuentas. La información recibida sobre la Solicitud de Información no aportó ninguna prueba de que el IASB deba considerar modificaciones para estos temas:
- (a) *Pasivos financieros y riesgo crediticio propio*—el IASB evaluó que la cuestión del riesgo crediticio propio es poco probable que sea relevante para las entidades que aplican la Norma. El IASB decidió que no era necesario recabar opiniones sobre los pasivos financieros y el riesgo crediticio propio.
  - (b) *Baja en cuentas*—los requerimientos para dar de baja en cuentas los activos financieros y los pasivos financieros se trasladaron de la NIC 39 a la NIIF 9 y el principio de baja en cuentas ya está simplificado en las Secciones 11 y 12. Por lo tanto, el IASB decidió que no era necesario recabar opiniones sobre la baja en cuentas.

## (Nueva) Sección 12 *Medición del Valor Razonable*

- FC108 Los párrafos 11.27 a 11.32 de la Norma establecen los requerimientos para medir el valor razonable y se refieren a otras secciones de la Norma que requieren o permiten el uso del valor razonable. Algunos ejemplos son las Secciones 14 y 15 (el modelo del valor razonable para las asociadas y las entidades controladas de forma conjunta), la Sección 16 (propiedades de inversión) y la Sección 28 (el valor razonable de los activos de planes de pensiones).
- FC109 En mayo de 2011, el IASB emitió la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*. La NIIF 13 es una fuente única de guía para la medición del valor razonable que aclara la definición de "valor razonable", proporciona un marco claro para medir el valor razonable y mejora la información a revelar sobre las mediciones del valor razonable.

## Definición de valor razonable y guía del valor razonable

- FC110 En la primera revisión integral de la Norma, el IASB consultó a las partes interesadas sobre la alineación de la definición de "valor razonable" y la guía sobre la medición del valor razonable en la Norma con la NIIF 13, pero decidió no alinearla, porque la NIIF 13 había entrado en vigor recientemente.
- FC111 En diciembre de 2018, el IASB completó su Revisión Posterior a la Implementación de la NIIF 13 y concluyó que la NIIF 13 está funcionando según lo previsto. El IASB observó que la Revisión Posterior a la Implementación de la NIIF 13 proporcionó evidencia de que debería alinear la Norma con la NIIF 13 aplicando los principios de alineación del IASB.
- FC112 Al aplicar los principios de alineación, el IASB evaluó que la alineación con la NIIF 13 es relevante para las PYMES porque conduciría a una mayor claridad y congruencia cuando se permite o se requiere que las PYMES utilicen una medición del valor razonable, mejorando así la información proporcionada a los usuarios de los estados financieros de las PYMES. En consecuencia, en la Solicitud de Información, el IASB pidió opiniones sobre:
- (a) alinear la definición de valor razonable con la NIIF 13;
  - (b) alinear la guía sobre la medición del valor razonable con los principios de la jerarquía del valor razonable establecidos en la NIIF 13; e
  - (c) incluir ejemplos que ilustren cómo aplicar la jerarquía.
- FC113 Quienes respondieron a la Solicitud de Información, así como el SMEIG se mostraron a favor de alinear la Norma con la definición de valor razonable de la NIIF 13 para aportar claridad y mejorar la comparabilidad entre los estados financieros elaborados aplicando la Norma.
- FC114 Al aplicar su principio de simplicidad, el IASB observó que la definición de "valor razonable" de la NIIF 13 es más clara e integral que la definición de "valor razonable" de la Norma y, por tanto, sería más sencilla de aplicar. El IASB decidió que era innecesario simplificar la definición en la NIIF 13 y propone incluir esa definición en la Norma.
- FC115 La información recibida en la Solicitud de Información y en el SMEIG también se mostró a favor de alinear la Norma con la guía sobre la medición del valor razonable de la NIIF 13, así como de incluir ejemplos para ilustrar cómo aplicar la jerarquía del valor razonable establecida en la NIIF 13. Algunos de los que respondieron sugirieron que introducir la jerarquía del valor razonable de la NIIF 13 en la Norma sería más claro que el enfoque actual, que se basa en ejemplos. El IASB estuvo de acuerdo con estas opiniones y propone alinear la Norma con la guía sobre la medición del valor razonable de la NIIF 13. El IASB también

acordó incluir ejemplos relevantes para las entidades que aplican la Norma que ilustran cómo aplicar la jerarquía.

### **Sección única**

- FC116 En la Solicitud de Información, el IASB pidió opiniones sobre el traslado de la guía y los requerimientos de información a revelar relacionados de la Sección 11 a la Sección 2 para colocar estos requerimientos junto a otros principios generalizados y enfatizar la relevancia de estos requerimientos en toda la Norma.
- FC117 Muchos de quienes respondieron a la Solicitud de Información, así como la mayoría de los miembros del SMEIG, estuvieron de acuerdo en trasladar los requerimientos para medir el valor razonable y los requerimientos de información a revelar sobre el valor razonable a la Sección 2. Sin embargo, algunos de los que respondieron y algunos miembros del SMEIG dijeron que tal vez no fuera apropiado incluir los requerimientos para medir el valor razonable y los requerimientos de información a revelar junto con los conceptos y principios de la Sección 2. Muchos de quienes respondieron sugirieron que sería más apropiado tener una sección nueva y separada en la Norma.
- FC118 El IASB estuvo de acuerdo en que una nueva sección enfatizaría la relevancia de los requerimientos del valor razonable en toda la Norma, a la vez que la diferenciaría de los conceptos y principios de la Sección 2. Por ello, el IASB propone que los requerimientos para la medición del valor razonable y los requerimientos de información a revelar relacionados se consoliden en una sección nueva—Sección 12 *Medición del Valor Razonable*. El IASB propone que los requerimientos anteriores de la Sección 12 se incluyan como Parte II de la Sección 11 *Instrumentos Financieros* revisada.

### **Sección 15 *Inversiones en Negocios Conjuntos* (renombrada *Acuerdos Conjuntos*)**

- FC119 En la primera revisión integral de la Norma, el IASB consultó a las partes interesadas sobre la alineación de los requerimientos para los acuerdos conjuntos en la Sección 15 *Inversiones en Negocios Conjuntos* (que se propuso que pasara a llamarse *Acuerdos Conjuntos*) con la NIIF 11, pero decidió no alinear, porque la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos* había entrado en vigor recientemente.
- FC120 La Sección 15 de la Norma se basa en la NIC 31 *Participaciones en Negocios Conjuntos*. En mayo de 2011, el IASB emitió la NIIF 11 que sustituyó a la NIC 31. En la Sección 15 "control conjunto" se define como "el acuerdo contractual para compartir el control sobre una actividad económica, y se da únicamente cuando las decisiones estratégicas, tanto financieras como operativas, de dicha actividad requieren el consentimiento unánime de las partes que están compartiendo el control". Por el contrario, en la NIIF 11, control conjunto se define como "el reparto del control contractualmente decidido de un acuerdo, que existe solo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control". El IASB destacó que, al desarrollar la NIIF 11, no reconsideró el concepto de control conjunto, sino que alineó la definición de "control conjunto" con la definición de "control" de la NIIF 10.
- FC121 Una entidad que aplique la NIIF 11 clasificará los acuerdos conjuntos en función de los derechos y obligaciones de las partes que surjan de los acuerdos. La NIIF 11 clasifica los acuerdos conjuntos como operaciones conjuntas o negocios conjuntos. Por el contrario, la NIC 31 y la Sección 15 clasifican los acuerdos conjuntos en función de la forma jurídica de los mismos, dividiendo los acuerdos en tres categorías: operaciones controladas de forma conjunta, activos controlados de forma conjunta y entidades controladas de forma conjunta. A diferencia de la NIC 31, la Sección 15 no permite que una entidad aplique la consolidación proporcional al contabilizar sus participaciones en entidades controladas de forma conjunta.
- FC122 El IASB había recibido información (cuando se elaboró la Solicitud de Información) de que la NIIF 11 había sido un problema para algunas entidades a la hora de aplicarla, concretamente al clasificar un acuerdo conjunto como una operación conjunta o un negocio conjunto. Por lo tanto, en la Solicitud de Información, el IASB pidió opiniones sobre la alineación de la definición de "control conjunto" en la Sección 15 con la definición de la NIIF 11, pero manteniendo las tres categorías de acuerdos conjuntos en la Sección 15.

### **Alineación de la definición de control conjunto**

- FC123 La mayoría de quienes respondieron estaban a favor de alinear la definición de control conjunto de la Sección 15 con la de la NIIF 11. El IASB considera que la alineación de la definición de "control conjunto" es una consecuencia de la alineación de la definición de "control" en la Sección 9.

## Requerimientos de clasificación y medición de los acuerdos conjuntos

- FC124 El IASB, al aplicar sus principios de alineación, destacó que la alineación de los requerimientos de clasificación y medición de los acuerdos conjuntos es relevante para las entidades que aplican la Norma, puesto que las mejoras que introdujo la NIIF 11 se aplican a las entidades que son parte de acuerdos conjuntos.
- FC125 La NIIF 11 requiere que una entidad ejerza su juicio para clasificar sus participaciones en acuerdos conjuntos evaluando sus derechos y obligaciones derivados de los acuerdos. En algunos casos, el juicio requerido puede ser significativo. Quienes respondieron tenían opiniones diferentes sobre si alinear los requerimientos de clasificación con la NIIF 11 o mantener los requerimientos de clasificación de la Sección 15. Quienes respondieron que preferían mantener los requerimientos de clasificación de la Sección 15, dijeron que mantener los requerimientos reduciría el juicio que implica la clasificación de los acuerdos conjuntos. Sin embargo, algunos de los que respondieron dijeron que mantener los requerimientos de clasificación 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. Sin embargo, el IASB llegó a la conclusión de que mantener los requerimientos de clasificación en la Sección 15 sería más congruente con el principio de simplicidad y había suficientes pruebas de los comentarios recibidos sobre la Solicitud de Información para mantener los requerimientos de clasificación.
- FC126 Las conclusiones de la Revisión Posterior a la Implementación de la NIIF 11 proporcionaron pruebas de que los requerimientos de la NIIF 11 permiten a una entidad representar fielmente sus intereses en acuerdos conjuntos reflejando sus derechos y obligaciones derivados de los acuerdos. Sin embargo, el IASB llegó a la conclusión de que mantener los requerimientos de clasificación de la Sección 15 no impediría de forma significativa la representación fiel, ya que el resultado contable de los activos controlados conjuntamente y de las operaciones controladas conjuntamente al que se llega aplicando la Sección 15 es similar al resultado contable de las operaciones conjuntas al que se llega aplicando la NIIF 11.
- FC127 La Sección 15 incluye una elección de política contable que permite a una entidad optar por aplicar el modelo del costo, el método de la participación o el modelo del valor razonable para contabilizar sus entidades controladas de forma conjunta. El IASB introdujo la elección de la política contable porque las entidades que aplican la Norma habían tenido dificultades para aplicar el método de la participación y porque los valores razonables son relevantes para los prestamistas. Quienes respondieron a la Solicitud de Información se mostraron de acuerdo con mantener la elección de la política contable y el IASB convino en que hacerlo era una aplicación adecuada del principio de simplicidad y de las consideraciones de costo-beneficio.

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

- FC128 El IASB propone modificaciones a la Sección 15 para alinearla con los requerimientos del párrafo 23 de la NIIF 11, de modo que una parte de una operación controlada de forma conjunta o de un activo controlado de forma conjunta que no tenga el control conjunto de esos acuerdos contabilice su participación de acuerdo con la clasificación de esa operación controlada de forma conjunta o del activo controlado de forma conjunta.
- FC129 Si el IASB mantuviera el párrafo 15.18 de la Norma, una parte de una operación controlada de forma conjunta o de un activo controlado de forma conjunta que no tuviera el control conjunto reconocería un activo financiero o una inversión en una asociada, incluso cuando esa parte pudiera tener derechos sobre los activos y obligaciones por los pasivos. El IASB espera que la alineación de la Sección 15 con el párrafo 23 de la NIIF 11 para las entidades que son parte de una operación controlada de forma conjunta o de un activo controlado de forma conjunta daría un resultado contable que representaría fielmente los derechos y obligaciones de las partes derivados del acuerdo.

## Sección 19 Combinaciones de Negocios y Plusvalía

- FC130 La Sección 19 se basa en la NIIF 3 (2004) *Combinaciones de Negocios*, que requiere que una entidad aplique el método de compra a las combinaciones de negocios.
- FC131 En enero de 2008, el IASB emitió una NIIF 3 revisada, que requiere que una entidad aplique el método contable de la adquisición a las combinaciones de negocios. La NIIF 3 (2008) mejora la relevancia, fiabilidad y comparabilidad de la información proporcionada sobre las combinaciones de negocios y sus efectos. Se desarrolló para abordar las deficiencias conocidas de los requerimientos de la NIIF 3 (2004) y reducir los problemas de aplicación.

- FC132 En octubre de 2018, el IASB emitió Modificaciones a la NIIF 3 *Definición de Negocio* tras una Revisión Posterior a la Implementación de la NIIF 3, para facilitar a las entidades la decisión de si las actividades y activos que adquieren son un negocio o un grupo de activos.
- FC133 En mayo de 2020, el IASB emitió Modificaciones a la NIIF 3 *Referencia al Marco Conceptual* tras completar la investigación del IASB sobre las posibles consecuencias de referirse a las definiciones revisadas de un activo y de un pasivo.
- FC134 Durante la primera revisión integral de la Norma, el IASB decidió no modificar la Norma para incluir los cambios introducidos por la NIIF 3 (2008) porque los requerimientos de la Sección 19 funcionaban bien en la práctica y requerir que se midieran más activos a valor razonable introduciría complejidad. El IASB también dio prioridad a proporcionar a las PYMES una plataforma estable en lugar de alinear la Norma con las Normas NIIF de Contabilidad completas.
- FC135 Al evaluar nuevamente la alineación de la Sección 19 con la NIIF 3 (2008) como parte de esta segunda revisión integral, el IASB consideró:
- (a) la finalización de la Revisión Posterior a la Implementación de la NIIF 3 (2008) y la modificación de la definición de "negocio" tras la Revisión Posterior a la Implementación;
  - (b) la mayor experiencia en la implementación de la NIIF 3 (2008), que las entidades han estado aplicando durante varios años; y
  - (c) la mayor familiaridad de las entidades con la aplicación de la Sección 19 [que se basaba en la NIIF 3 (2004)].

### La definición de "negocio" de 2018

- FC136 En la Solicitud de Información, el IASB pidió opiniones sobre la alineación de la definición de "negocio" en la Norma con la definición modificada de negocio publicada en 2018.
- FC137 Al aplicar los principios de alineación, el IASB concluyó que alinear la definición de "negocio" en la Norma con la definición modificada de "negocio" emitida en 2018 es relevante para las PYMES. Las mejoras introducidas en la definición de 2018 aumentarán la congruencia de la aplicación y proporcionarán claridad y comprensibilidad a los usuarios de los estados financieros de las PYMES y, por tanto, marcarán la diferencia en las decisiones de dichos usuarios.
- FC138 Las opiniones recibidas sobre la Solicitud de Información apoyaron la alineación de la definición de "negocio" en la Norma con la definición de "negocio" de 2018, ya que proporcionaría claridad y comprensibilidad a los usuarios de los estados financieros, y mejoraría la congruencia y comparabilidad entre los estados financieros de las entidades que aplican la Norma. El IASB coincidió con quienes respondieron en que la definición de "negocio" es importante porque la contabilización de la adquisición de un conjunto de actividades y activos depende de si el conjunto es un negocio o simplemente un grupo de activos.
- FC139 Al aplicar su principio de simplicidad, el IASB observó que la definición de "negocio" de 2018 es más clara que la definición actual de la Norma y es más sencilla de aplicar para los preparadores. Por lo tanto, el IASB decidió que era innecesario simplificar aún más la definición de "negocio" de 2018.
- FC140 Por lo tanto, el IASB propone alinear la definición de "negocio" en la Norma con la definición modificada de "negocio" emitida en 2018. Algunos de quienes respondieron sugerían que el IASB incluyera una guía de aplicación para ayudar a las entidades a aplicar los requerimientos de la definición de "negocio" de 2018. El IASB estuvo de acuerdo y propone añadir una guía de aplicación en un nuevo apéndice de la Sección 19 que incluya:
- (a) la prueba de concentración opcional de los párrafos B7A y B7B de la NIIF 3;
  - (b) un árbol de decisiones para evaluar si un proceso adquirido es sustantivo; y
  - (c) la guía de aplicación para la evaluación en los párrafos B8 a B12D de la NIIF 3, junto con algunos ejemplos ilustrativos.
- FC141 Como posible simplificación, el IASB también consideró la posibilidad de introducir una presunción refutable en la Sección 19 cuando una entidad aplique la definición de "negocio", de modo que, si un conjunto de actividades y activos adquiridos tiene productos, la presunción refutable es que el conjunto de actividades y activos se califica como negocio en la fecha de adquisición. Esta presunción podría refutarse utilizando los factores establecidos en los párrafos B12B y B12C de la NIIF 3.
- FC142 El IASB recabó la opinión del SMEIG. Muchos miembros del SMEIG desaconsejaron al IASB la introducción de la presunción refutable porque, por ejemplo, la aplicación de dicha presunción podría llevar a conclusiones inadecuadas en varias situaciones y sería incongruente con los "requerimientos mínimos

para ser un negocio" establecidos en el párrafo B8 de la NIIF 3, impidiendo la representación fiel y perjudicando la calidad de la información presentada a los usuarios. Algunos miembros del SMEIG dijeron que el IASB debería introducir la presunción refutable.

- FC143 El IASB estuvo de acuerdo con los miembros del SMEIG que no estaban a favor de introducir la presunción refutable.

## **El método de contabilización de la adquisición**

### *Simplificación del método contable de la adquisición*

- FC144 La Solicitud de Información explicaba que el IASB no pedía opiniones sobre la modificación de la Norma:
- (a) para cambiar los criterios de reconocimiento para reconocer un activo intangible adquirido en una combinación de negocios;
  - (b) para aclarar que una plantilla laboral organizada no se reconoce como un activo intangible;
  - (c) para proporcionar una guía adicional sobre los derechos readquiridos; y
  - (d) para introducir la opción de medir las participaciones no controladoras a valor razonable.
- FC145 El IASB reconoció que no alinear la Sección 19 con estos requerimientos en la NIIF 3 daría lugar a que los requerimientos para la contabilización de las combinaciones de negocios en la Norma se desviarán del método contable de la adquisición. Sin embargo, los temas sobre los que el IASB había solicitado opiniones (véanse los párrafos FC165 a FC183) pretendían equilibrar la simplicidad y la representación fiel. El IASB razonó que, aplicando la Norma, la plusvalía adquirida en una combinación de negocios se amortiza a lo largo de su vida útil. En consecuencia, los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios que no se reconocen por separado se amortizan a través de la amortización anual de la plusvalía. Por lo tanto, la asignación de elementos entre los activos intangibles y la plusvalía tiene menos efecto en los estados financieros preparados aplicando la Norma que en los estados financieros preparados aplicando la NIIF 3. El IASB también decidió que estos requerimientos introducirían una complejidad innecesaria en la Norma.

### *1—Identificación de la adquirente*

- FC146 El párrafo B18 de la NIIF 3 requiere que una nueva entidad constituida para efectuar una combinación de negocios no sea necesariamente la adquirente. La Sección 19 no tiene un requerimiento equivalente.
- FC147 Al responder a la Solicitud de Información, algunos de quienes respondieron y unos pocos miembros del SMEIG sugirieron que el IASB introdujera la guía del párrafo B18 de la NIIF 3 en la Sección 19. En su opinión, la guía:
- (a) sería útil para los preparadores y usuarios de los estados financieros elaborados aplicando la Norma, ya que este tipo de combinaciones de negocios está muy extendido entre las entidades que aplican la Norma, especialmente en las reorganizaciones de grupos; y
  - (b) llenaría un vacío en la Norma.
- FC148 Al aplicar su principio de relevancia, el IASB observó que los comentarios sobre la Solicitud de Información proporcionaron pruebas de que el tema es relevante.
- FC149 Al aplicar sus principios de simplicidad y representación fiel, el IASB destacó que las entidades que aplican la Norma ya están familiarizadas con los indicadores, establecidos en el párrafo 19.10 de la Norma, para identificar a una adquirente en situaciones en las que puede ser difícil hacerlo. El IASB observó que la introducción de esta guía mejoraría la comparabilidad, reduciría la diversidad y proporcionaría información útil cuando se forme una nueva entidad para llevar a cabo una combinación de negocios (es decir, si la nueva entidad emite acciones de patrimonio para realizar la combinación de negocios).
- FC150 Por lo tanto, el IASB propone introducir guías para una nueva entidad formada para efectuar una combinación de negocios en el nuevo apéndice de la Sección 19, tal como se establece en los párrafos B13 a B18 de la NIIF 3.

### *2—Principios de reconocimiento y medición (incluyendo las excepciones a los principios)*

- FC151 La sección 19 se basa en la NIIF 3 (2004) e incluye el principio de que una adquirente reconozca por separado, en la fecha de adquisición, los activos y pasivos identificables de la adquirida que puedan

medirse con fiabilidad y para los que sea probable que fluyan hacia la adquirente cualesquiera beneficios económicos futuros asociados, o que fluyan de ella recursos que incorporen beneficios económicos. La NIIF 3, modificada en mayo de 2020 (véase el párrafo FC133), requiere el reconocimiento de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos que cumplan las definiciones de activos y pasivos del *Marco Conceptual* de 2018.

- FC152 El IASB observó que no alinear la Sección 19 con la NIIF 3, modificada en mayo de 2020, sería incongruente con las definiciones propuestas de activos y pasivos en la Sección 2 revisada, que el IASB propone alinear con el *Marco Conceptual* de 2018.
- FC153 El IASB decidió alinear la Sección 19 con la NIIF 3, modificada en mayo de 2020, de modo que, para cumplir los requisitos de reconocimiento, se requeriría que los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos cumplieran las definiciones de activo y pasivo de la Sección 2 revisada en la fecha de adquisición.
- FC154 El IASB también observó que, de acuerdo con el párrafo 19.15(d) de la Norma, las PYMES reconocen los pasivos contingentes asumidos en una combinación de negocios, tanto si se trata de obligaciones posibles como de obligaciones presentes, cuando su valor razonable puede medirse con fiabilidad. La NIIF 3 requiere que las entidades reconozcan los pasivos contingentes solo si son obligaciones presentes derivadas de sucesos pasados cuyo valor razonable pueda medirse de forma fiable.
- FC155 El IASB propone aclarar que una adquirente no reconoce un pasivo contingente asumido en una combinación de negocios que no sea un pasivo. La aclaración propuesta requeriría que una PYME reconociera los pasivos contingentes asumidos en una combinación de negocios solo si se trata de una obligación presente y prohibiría a una PYME reconocer "obligaciones posibles".
- FC156 El IASB destacó que esta aclaración:
- (a) mejoraría la información financiera proporcionada;
  - (b) eliminaría los esfuerzos necesarios para medir las "posibles obligaciones" a valor razonable (eliminando una complejidad innecesaria de la Norma); y
  - (c) daría lugar al reconocimiento de un importe de plusvalía que representa más fielmente la economía subyacente de la combinación de negocios (evitando cualquier posible sobreestimación del importe de la plusvalía reconocida).

### 3—Guía sobre derechos adquiridos nuevamente

- FC157 Los párrafos B36 y B53 de la NIIF 3 proporcionan guías sobre los derechos readquiridos.
- FC158 Al evaluar si la guía sobre derechos readquiridos es relevante para las PYMES, el IASB pidió a los miembros del SMEIG su opinión. Los miembros del SMEIG afirmaron que los derechos readquiridos son poco frecuentes para las entidades que aplican la Norma. Por tanto, el IASB ha decidido que este tema no cumple el principio de relevancia. Por lo tanto, en el Proyecto de Norma, el IASB no propone introducir una guía adicional sobre los derechos adquiridos nuevamente.

### 4—Excepciones al método de la adquisición (medir las participaciones no controladoras)

- FC159 La Sección 19 requiere que, en la fecha de adquisición, una adquirente mida cualquier participación no controladora en la adquirida por la parte proporcional de la participación no controladora en los importes reconocidos de los activos netos identificables de la adquirida. La NIIF 3 permite a la adquirente medirla a su valor razonable o a la parte proporcional de la participación no controladora en los importes reconocidos de los activos netos identificables de la adquirida.
- FC160 En la Solicitud de Información, el IASB no pidió opiniones sobre la alineación de la Norma con la NIIF 3, mediante la introducción de la opción de medir las participaciones no controladoras a valor razonable (véase el párrafo FC144). El IASB opinó que la introducción de esta opción añadiría complejidad a la Norma, especialmente cuando las acciones de la adquirida no se negocian en un mercado activo. Sin embargo, algunas informaciones recibidas sobre la Solicitud de Información cuestionaron la eliminación de esta opción.
- FC161 Al considerar la información recibida sobre la Solicitud de Información, el IASB adoptó el punto de vista de que, conceptualmente, una participación no controladora en la adquirida es un componente de una combinación de negocios y, al igual que otros componentes, debe medirse a su valor razonable. Además, el IASB observó que este punto de vista es congruente con el concepto de entidad que informa y con su propuesta de revisar la Sección 2.

- FC162 Al revisar la información recibida, algunos miembros del IASB mantuvieron la opinión de que introducir la opción añadiría complejidad a la Norma. Otros miembros del IASB se mostraron a favor de introducir la opción de medir las participaciones no controladoras a su valor razonable, tanto para alinearse con la NIIF 3 como porque sería más congruente con la forma de medir otros componentes de una combinación de negocios y resultaría útil para la toma de decisiones.
- FC163 El IASB observó que al medir las participaciones no controladoras por la parte proporcional de los activos netos identificables de la adquirida se reconoce solo la parte de la plusvalía de la controladora (no la totalidad de la plusvalía). En consecuencia, dicha medición podría considerarse incongruente con la Sección 2 revisada. Sin embargo, el IASB destacó que:
- (a) este tratamiento es opcional en la NIIF 3 y representa efectivamente una excepción al principio de medición de la NIIF 3;
  - (b) no introducir la opción es una simplificación y el costo de medir las participaciones no controladoras a valor razonable puede superar el beneficio para las PYMES; y
  - (c) el principio de medición de la Sección 19 requiere el reconocimiento total de los activos identificables adquiridos y de los pasivos asumidos a sus valores razonables en la fecha de adquisición (excepto para mantener los criterios simplificados para reconocer los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios, véase el párrafo FC144) y ese principio es congruente con la perspectiva de la entidad que informa analizada en la Sección 2 revisada.
- FC164 El IASB propone mantener el requerimiento de la Sección 19 de que una adquirente mida cualquier participación no controladora en la adquirida por la parte proporcional de la participación no controladora en los importes reconocidos de los activos netos identificables de la adquirida. Sin embargo, debido a que los miembros del IASB tienen opiniones diferentes, el IASB, en la Invitación a Comentar sobre el Proyecto de Norma, plantea una pregunta sobre la no introducción de la opción de medir las participaciones no controladoras a su valor razonable.

#### *5—Contraprestación contingente*

- FC165 La Sección 19 requiere que la contraprestación contingente se incluya en el costo de la combinación de negocios en la fecha de adquisición, siempre que su pago sea probable y pueda medirse con fiabilidad. Un cambio en la estimación de la contraprestación contingente se trata como una contraprestación adicional y se ajusta el costo de la combinación de negocios, modificando el importe de la plusvalía.
- FC166 En la Solicitud de Información, el IASB explicó el beneficio de requerir a una PYME que reconozca la contraprestación contingente a su valor razonable y la mida posteriormente a su valor razonable en cada fecha de presentación, reconociendo los cambios en el valor razonable en el resultado del periodo. Este requerimiento mejoraría la capacidad de los usuarios para entender el costo de la combinación de negocios y daría como resultado que el importe de la plusvalía reconocida fuera una representación más fiel de la economía subyacente de la combinación de negocios. Por tanto, el requerimiento es relevante para las entidades que aplican la Norma.
- FC167 En la Solicitud de Información, el IASB pidió opiniones sobre la alineación de la Sección 19 con los requerimientos para la contraprestación contingente establecidos en la NIIF 3. El IASB también pidió opiniones sobre la simplificación de estos requerimientos permitiendo a una PYME utilizar el concepto de costos o esfuerzos desproporcionados en la Norma, incluyendo la información a revelar correspondiente, si medir la contraprestación contingente a valor razonable implicara costos o esfuerzos desproporcionados.
- FC168 Quienes respondieron a la Solicitud de Información apoyaron la alineación de la Sección 19 con los requerimientos para la contraprestación contingente establecidos en la NIIF 3 (y permitir que una PYME utilice el concepto de costo o esfuerzo desproporcionado) porque representaría más fielmente la economía subyacente de una combinación de negocios. Esta alineación también mejoraría la comparabilidad y proporcionaría información de mayor calidad a los usuarios de los estados financieros de las PYMES.
- FC169 Algunos de quienes respondieron a la Solicitud de Información expresaron su preocupación por el hecho de que requerir que las contraprestaciones contingentes se midan a valor razonable podría introducir complejidad. A estos encuestados también les preocupaba el riesgo de que las PYMES aplicaran el concepto de costo o esfuerzo desproporcionado como una opción de política contable (es decir, una PYME podría optar por revelar información sobre la contraprestación contingente en lugar de intentar estimar el valor razonable de esa contraprestación).
- FC170 Al aplicar sus principios de simplicidad y representación fiel, el IASB reconoció que requerir a una PYME que reconozca la contraprestación contingente a su valor razonable ampliaría el uso del valor razonable en la Norma. Al mismo tiempo, retrasar el reconocimiento de la contraprestación contingente supondría no considerar que el acuerdo de la adquirente para realizar los pagos contingentes es el suceso que obliga en

una combinación de negocios. Por tanto, retrasar el reconocimiento de la contraprestación contingente no representaría fielmente la contraprestación económica intercambiada en esa fecha.

- FC171 Para equilibrar la simplicidad y la representación fiel:
- (a) El IASB propone alinear la Sección 19 con los requerimientos para la contraprestación contingente de la NIIF 3 y, por tanto, requerir a una PYME que reconozca la contraprestación contingente a su valor razonable y que posteriormente la mida a su valor razonable en cada fecha de presentación, con los cambios en el valor razonable reconocidos en el resultado del periodo.
  - (b) El IASB también propone eximir a una entidad de medir la contraprestación contingente a su valor razonable si ello implica un costo o esfuerzo desproporcionado. Una entidad que aplique la exención reconocería una estimación del importe más probable de la contraprestación contingente y, posteriormente, revisaría la estimación en cada fecha de presentación para reflejar la estimación actual del importe más probable. Cualquier ajuste de los importes previamente reconocidos se reconocería en el resultado del periodo. El IASB considera que sus propuestas son congruentes con su conclusión, establecida en el párrafo FC357 de los Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 3, de que esos cambios de valor posteriores suelen estar directamente relacionados con sucesos posteriores a la combinación y con cambios en las circunstancias relacionadas con la entidad combinada. Por lo tanto, estos ajustes no deben afectar a la medición de la contraprestación transferida o de la plusvalía en la fecha de adquisición.

### *6—Combinación de negocios realizada por etapas (adquisición por etapas)*

- FC172 La Sección 19 no requiere requerimientos para las adquisiciones por etapas. La NIIF 3 requiere que una adquirente:
- (a) mida el valor razonable de los activos y pasivos adquiridos en la fecha de la adquisición y determine el importe de la plusvalía en la fecha de la adquisición; y
  - (b) vuelva a medir su participación en el patrimonio previamente mantenido en la adquirida a su valor razonable en la fecha de adquisición y reconozca la ganancia o pérdida resultante, si la hubiera, en el resultado del periodo.
- FC173 El IASB consideró que la introducción de los requerimientos establecidos en la NIIF 3 para las adquisiciones por etapas mejoraría la comparabilidad y proporcionaría una información de mayor calidad a los usuarios. En ausencia de requerimientos en la Norma, las PYMES pueden aplicar otras prácticas.
- FC174 Por lo tanto, el IASB solicitó opiniones—en primer lugar, sobre si los requerimientos para las adquisiciones por etapas deberían introducirse en la Sección 19 y, en segundo lugar, sobre si esos requerimientos deberían alinearse con la NIIF 3.
- FC175 Quienes respondieron a la Solicitud de Información estaban de acuerdo con introducir requerimientos para la contabilización de las adquisiciones por etapas tal como se establece en la NIIF 3 porque, por ejemplo:
- (a) El tema es relevante para las PYMES.
  - (b) La aplicación de los requerimientos de la NIIF 3 para las adquisiciones por etapas mejoraría la comparabilidad y proporcionaría información útil sobre las combinaciones de negocios, a la vez que reduciría la diversidad en la contabilización. También requeriría que los valores razonables de la contraprestación entregada, y los activos netos adquiridos, se midieran de forma congruente.
- FC176 Sin embargo, la información recibida por parte de los miembros del SMEIG sobre si las entidades que aplican la Norma realizan adquisiciones por etapas y, por tanto, si se cumple el principio de relevancia.
- FC177 Al aplicar su principio de relevancia, el IASB observó que la información recibida sobre la Solicitud de Información proporciona pruebas de que la introducción de requerimientos para las adquisiciones por etapas alineados con la NIIF 3 satisface el principio de relevancia. Sin embargo, el IASB destacó que los miembros del SMEIG tenían opiniones encontradas sobre este tema. Así pues, el IASB propone incluir requerimientos para las adquisiciones por etapas, pero pide más información sobre la introducción de estos requerimientos en la invitación a comentar el Proyecto de Norma.

### *7—Costos relacionados con la adquisición*

- FC178 La Sección 19 requiere que los costos directamente atribuibles a la combinación de negocios se añadan al costo de ésta.

- FC179 En la Solicitud de Información, el IASB destacó que la introducción de requerimientos para que las PYMES reconozcan los costos relacionados con la adquisición como un gasto en el momento de ésta (como se establece en la NIIF 3) daría lugar a que el importe de la plusvalía reconocida represente más fielmente la economía subyacente de la combinación de negocios. Por lo tanto, los requerimientos serían relevantes para las PYMES y mejorarían la capacidad de los usuarios para entender el costo de la combinación de negocios
- FC167 En la Solicitud de Información, el IASB pidió opiniones sobre la alineación de la Sección 19 con los requerimientos para los costos relacionados con la adquisición establecidos en la NIIF 3.
- FC181 Las opiniones recibidas sobre la Solicitud de Información apoyaron el reconocimiento por separado de los costos relacionados con la adquisición como un gasto, ya que estos costos no se consideran parte del intercambio del valor razonable entre el comprador y el vendedor de la combinación de negocios.
- FC182 Al aplicar sus principios de simplicidad y representación fiel, el IASB observó que reconocer los costos relacionados con la adquisición como un gasto en el momento de ésta:
- (a) introduciría una simplificación en la Norma; y
  - (b) daría lugar a que el importe de la plusvalía reconocida represente más fielmente los aspectos económicos subyacentes de la combinación de negocios.
- FC183 Por lo tanto, el IASB propone alinear la Sección 19 con los requerimientos para los costos relacionados con la adquisición en la NIIF 3, requiriendo que una PYME reconozca los costos relacionados con la adquisición como un gasto en el momento de ésta.

### **Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias* (renombrada como *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*)**

- FC184 La Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias* se basa en la NIC 11 *Contratos de Construcción* y en la NIC 18 *Ingresos de Actividades Ordinarias*. Esta sección requiere que los ingresos de actividades ordinarias se reconozcan cuando se transfieren los riesgos y los beneficios y, en el caso de los servicios, a medida que se presta el servicio.
- FC185 En 2014, el IASB emitió la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*, que sustituyó a la NIC 11 y a la NIC 18. La NIIF 15 se desarrolló para eliminar las incongruencias y los puntos débiles de las Normas de ingresos de actividades ordinarias anteriores. La NIIF 15 introdujo un marco conceptual único para el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias, tanto para los bienes como para los servicios, que requiere que los ingresos se reconozcan cuando el cliente obtiene el control del bien o del servicio.
- FC186 En la Solicitud de Información, el IASB reconoció la importancia de los ingresos de actividades ordinarias para los estados financieros y los posibles efectos negativos de no alinear la Sección 23 con la NIIF 15. Sin embargo, el IASB también destacó que, si la Sección 23 se alinea con la NIIF 15, muchas entidades que aplican la Norma podrían observar cambios, aunque limitados, en el importe y el calendario de los ingresos de actividades ordinarias reconocidos.
- FC187 Por lo tanto, en la Solicitud de Información, el IASB pidió opiniones sobre enfoques alternativos para alinear la Sección 23 con la NIIF 15, que incluían:
- (a) modificar la Sección 23 solo para eliminar las claras diferencias en el resultado de aplicar la Sección 23 o la NIIF 15, sin rehacer totalmente la Sección 23; y
  - (b) reescribir totalmente la Sección 23 para reflejar los principios y el lenguaje utilizados en la NIIF 15.
- FC188 Quienes respondieron a la Solicitud de Información y a el SMEIG estuvieron, en general, de acuerdo con alinear la Sección 23 con la NIIF 15. Sin embargo, quienes respondieron tenían opiniones diferentes sobre la conveniencia de modificar o reescribir completamente (revisar) la Sección 23 (véase el párrafo FC187). Los miembros del SMEIG apoyaron la alineación de la Sección 23 con la NIIF 15 reescribiendo completamente la Sección 23.
- FC189 El IASB propone alinear la Sección 23 con la NIIF 15 reescribiendo completamente la Sección 23 para reflejar los principios y el lenguaje utilizados en la NIIF 15. El IASB concluyó que la alineación con la NIIF 15 beneficiaría a los usuarios y a los preparadores al:
- (a) proporcionar información congruente y comparable que represente más fielmente el rendimiento de una entidad; y

- (b) abordar las incongruencias y los puntos débiles de la actual Sección 23, proporcionando así un marco conceptual único e integral para el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias.
- FC190 El IASB rechazó la alternativa de modificar la Sección 23 solo para eliminar las diferencias claras producidas como resultado de aplicar la Sección 23 o la NIIF 15. En opinión del IASB, ese enfoque alternativo daría lugar a un modelo híbrido de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias que sería complejo de aplicar. La alternativa también requeriría reunir dos marcos conceptuales diferentes para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias, lo que podría dar lugar a posibles incongruencias entre los requerimientos. Por lo tanto, el IASB concluyó que reescribir completamente la Sección 23 proporciona un enfoque directo para asegurar que los principios fundamentales para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias en la NIIF 15 se reflejen en la Norma. Por lo tanto, el IASB propone revisar la Sección 23 y renombrarla como Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*.
- FC191 El IASB propone simplificar los requerimientos de la NIIF 15 para reducir los costos de aplicación de la Sección 23 revisada:
- (a) El término "obligación de desempeño" se utiliza en la NIIF 15 para identificar la unidad de cuenta de los bienes o servicios comprometidos en un contrato con un cliente. El IASB propone que se utilice en su lugar el término "compromiso", que refleja mejor el lenguaje que utilizan las PYMES para describir sus obligaciones en los contratos con los clientes.
- (b) La definición de "obligación de desempeño" de la NIIF 15 especifica las circunstancias en las que un compromiso de proporcionar una serie de bienes o servicios se contabiliza como una única obligación de desempeño. Para simplificar la definición de "compromiso", el IASB propone eliminar esta especificación de la definición e incluirla como un requerimiento separado en la Sección 23.
- (c) La NIIF 15 requiere que las modificaciones de los contratos se contabilicen de forma prospectiva utilizando uno de los dos enfoques, cada uno de ellos especificado por criterios basados en el tipo de modificación (ya sea tratada como un contrato separado o como una terminación del contrato existente y la creación de un nuevo contrato). El IASB propone que el requerimiento de contabilizar la modificación como un contrato separado esté disponible para las PYMES como una opción cuando se cumplan los criterios especificados, y no como un requerimiento. Esta propuesta simplifica la contabilización de las modificaciones de los contratos reduciendo el número de enfoques y criterios que una PYME está obligada a considerar.
- (d) Si un contrato incluye una garantía y el cliente no tiene la opción de comprar la garantía por separado, la NIIF 15 requiere que una entidad evalúe si la garantía proporciona un servicio además de la incorporación de que el producto cumple con las especificaciones acordadas. Para limitar las situaciones en las que se requiere que una PYME haga esta evaluación, el IASB propone requerir que una PYME haga esta evaluación solo cuando la garantía sea significativa para el contrato.
- (e) La NIIF 15 requiere que las opciones concedidas a los clientes para adquirir bienes o servicios adicionales se contabilicen como obligaciones de desempeño independientes si éstas proporcionan al cliente un derecho material o con importancia relativa. El IASB propone que las PYMES contabilicen por separado los derechos materiales o con importancia relativa derivados de un contrato solo cuando los efectos de hacerlo sean significativos para el contrato. Esta propuesta pretende limitar las situaciones en las que se requiere que una PYME contabilice por separado los derechos materiales o con importancia relativa.
- (f) El IASB propone simplificar la expresión de los requerimientos para restringir las estimaciones de la contraprestación variable en la NIIF 15. El IASB propone replantear la limitación de las estimaciones de las contraprestaciones variables en positivo, centrándose en las contraprestaciones que serán exigibles en lugar de las reversiones de ingresos de actividades ordinarias que no se producirán. Esta propuesta pretende que la restricción sea más comprensible para las PYMES, al tiempo que se mantiene el nivel de confianza (altamente probable) utilizado en la NIIF 15.
- (g) La NIIF 15 incluye un principio que una entidad aplica para determinar si actúa como principal o como agente, que se apoya en tres indicadores. El IASB propone reformular el principio y un indicador como circunstancias que darían lugar a que una entidad actuara como principal. Si estas circunstancias no se cumplen, la PYME está actuando como agente. El IASB observó que los indicadores omitidos pueden ser relevantes para evaluar si una PYME actúa como principal. Sin embargo, restringir la evaluación a un número limitado de factores hace que la evaluación sea

más prescriptiva, lo que pretende que determinar si una entidad actúa como principal o como agente sea más sencillo para las PYMES.

- (h) El IASB propone que se requiera a las PYMES que ajusten el importe comprometido de la contraprestación por el valor temporal del dinero si el pago de los clientes se difiere más allá de las condiciones normales del negocio. Esta propuesta es menos onerosa que el requerimiento de la NIIF 15 de que una entidad ajuste el importe comprometido de la contraprestación por el valor temporal del dinero si un contrato contiene algún componente de financiación significativo, ya sea de pagos diferidos o anticipados.
  - (i) La NIIF 15 incluye criterios que especifican las circunstancias en las que se requiere que una entidad asigne un descuento o una contraprestación variable enteramente a una o más, pero no a todas, las obligaciones de desempeño de un contrato. Solo en estas circunstancias se permite a la entidad apartarse del método por defecto de asignar el precio de la transacción sobre la base del precio de venta independiente. El IASB propone permitir a una PYME asignar un descuento o una contraprestación variable a los compromisos, utilizando un método alternativo si el método por defecto no refleja el importe de la contraprestación a la que la PYME espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios. Esta propuesta simplifica el proceso de asignación de un descuento o de una contraprestación variable a los compromisos en un contrato, eliminando el requerimiento de que una PYME considere los criterios para apartarse de la aplicación del método por defecto, aunque sigue requiriendo que la PYME aplique un método que represente fielmente la contraprestación a la que tiene derecho.
  - (j) La NIIF 15 especifica los criterios que determinan si una licencia de propiedad intelectual se transfiere a un cliente en un momento dado o a lo largo del tiempo. Los criterios requieren que una entidad evalúe el efecto de sus actividades sobre la propiedad intelectual y pueden requerir que una entidad evalúe si la propiedad intelectual tiene una "funcionalidad autónoma significativa". El IASB propone requerir a las PYMES que determinen si una licencia de propiedad intelectual se transfiere en un momento dado o a lo largo del tiempo aplicando un único conjunto de criterios simplificados para evaluar el efecto de las actividades de la entidad en el beneficio que un cliente obtiene de la propiedad intelectual. La opinión del IASB es que este enfoque dará un resultado congruente con la NIIF 15 y, por tanto, proporcionará información útil a los usuarios de los estados financieros de las PYMES, al tiempo que será más intuitivo y fácil de aplicar para las PYMES.
  - (k) La NIIF 15 requiere que una entidad reconozca los costos incrementales de la obtención de un contrato como un activo si la entidad espera recuperar esos costos. El IASB propone que estos costos se reconozcan como un activo si una PYME puede identificar y evaluar los costos como recuperables sin un costo o esfuerzo desproporcionado. La exención por costos o esfuerzos desproporcionados está destinada a las PYMES que operan en sectores industriales en los que los costos de obtener un contrato en relación con los costos de cumplirlo son pequeños y no se reflejan en la evaluación de la gerencia sobre el margen de beneficio de un contrato o el precio de éste. En tales circunstancias, los costos de reconocer un activo pueden superar los beneficios de la información para los usuarios de los estados financieros.
  - (l) Para simplificar la aplicación del modelo de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias propuesto, los requerimientos revisados de la Sección 23 se estructuran en base a los cinco pasos de este modelo y reflejan el orden en que se espera que las PYMES los apliquen.
- FC192 Además de las simplificaciones descritas en el párrafo FC191, el IASB propone permitir a las PYMES la opción de aplicar la Sección 23 revisada de forma prospectiva. Se proponen requerimientos de información a revelar adicionales para que los usuarios puedan comprender el efecto sobre la información de tendencia cuando una PYME aplique los requerimientos de forma prospectiva.
- FC193 La opinión del IASB es que las simplificaciones descritas en el párrafo FC191 equilibran adecuadamente los costos y beneficios de los requerimientos de la Sección 23. La Sección 23 revisada también expresa los requerimientos de la NIIF 15 en un lenguaje más sencillo y conciso cuando es posible. La opinión del IASB es que estas simplificaciones no cambian sustancialmente los principios subyacentes en la NIIF 15 y no afectarían a la representación fiel. Sin embargo, el uso de un lenguaje más sencillo en esta sección podría llevar a resultados diferentes de los que se obtienen al aplicar la NIIF 15.

## Sección 28 *Beneficios a los Empleados*

### Beneficios por terminación

- FC194 Las modificaciones de 2011 a la NIC 19 *Beneficios a los Empleados* también aclararon que los beneficios por terminación deben reconocerse en cuanto ocurra uno de los siguientes eventos:
- (a) cuando una entidad ya no pueda retirar la oferta de esos beneficios; y
  - (b) cuando se reconocen los costos de reestructuración relacionados.
- FC195 En la Solicitud de Información, el IASB pidió opiniones sobre la alineación de los requerimientos de reconocimiento de los beneficios por terminación en la Sección 28 *Beneficios a los Empleados* con los requerimientos de la NIC 19. La mayoría de quienes respondieron estaban de acuerdo con alinear los requerimientos de reconocimiento de los beneficios por terminación con las modificaciones de 2011 a la NIC 19. El IASB está de acuerdo con quienes respondieron y, por tanto, opina que alinear los requerimientos de reconocimiento de los beneficios por terminación permitiría a una entidad proporcionar información que represente fielmente sus pasivos. Los requerimientos alineados permitirían esto al requerir que la entidad reconozca un pasivo derivado de los beneficios por terminación solo cuando haya una obligación que no tenga capacidad práctica de evitar.
- FC196 El IASB destacó que el párrafo 28.35 de la Norma señala "una entidad solo está comprometida de forma demostrable con una terminación cuando tiene un plan formal detallado para efectuarla y no existe una posibilidad realista de retirar la oferta". Por lo tanto, alinear la Sección 28 con las modificaciones de 2011 a la NIC 19 es una aclaración de los requerimientos actuales.

### Eliminación de las simplificaciones de medición para las obligaciones por beneficios definidos

- FC197 La Sección 28 del FC197 requiere que una entidad utilice el método de la unidad de crédito proyectada para medir sus obligaciones por beneficios definidos y el gasto correspondiente si la entidad puede hacerlo sin costos o esfuerzos desproporcionados. El párrafo 28.19 de la Norma permite a la entidad realizar simplificaciones en la medición de sus obligaciones por beneficios definidos con respecto a los empleados actuales.
- FC198 Antes de publicar la Solicitud de Información, el IASB recibió preguntas sobre la aplicación de las simplificaciones de medición permitidas por el párrafo 28.19, incluyendo:
- (a) si se requiere el descuento al aplicar las simplificaciones;
  - (b) cómo aplica la entidad el párrafo 28.19; y
  - (c) el significado de "ignorar el servicio futuro" en el párrafo 28.19(b).
- FC199 En la Solicitud de Información, el IASB pidió opiniones sobre la aplicación de las simplificaciones del párrafo 28.19.
- FC200 Algunos de los que respondieron a la Solicitud de Información dijeron que ciertas entidades que aplican el párrafo 28.19(b) están midiendo sus obligaciones por beneficios definidos, para tipos particulares de planes de beneficios definidos, sin proceder al descuento, porque asumen que todos los empleados se retiran en la fecha de presentación. Si no se descuenta, la obligación por beneficios definidos podría estar sobrevalorada. Además, quienes respondieron preguntaron qué suposiciones puede ignorar una entidad al aplicar el párrafo 28.19(b), es decir, ignorar el servicio futuro de los empleados actuales. El IASB observó que la información recibida sugiere que hay diversidad en la aplicación de las simplificaciones del párrafo 28.19, lo que da lugar a una diversidad en la medición de las obligaciones por beneficios definidos.
- FC201 La información recibida sobre la Solicitud de Información también ha aportado pruebas de que solo unas pocas entidades aplican el párrafo 28.19. Por lo tanto, el IASB propone eliminar las simplificaciones de medición mediante la supresión del párrafo 28.19.
- FC202 Sin embargo, el IASB destacó que si la información recibida sobre el Proyecto de Norma no estaba de acuerdo con la eliminación del párrafo 28.19, podría considerar aclarar cómo aplicar las simplificaciones de la medición. Por lo tanto, el IASB se pregunta, en la Invitación a Comentar el Proyecto de Norma, si la aplicación de las simplificaciones de medición del párrafo 28.19 es limitada y, por lo tanto, si debe eliminar el párrafo 28.19 o, alternativamente, si debe aclarar el párrafo 28.19:
- (a) señalando que una entidad puede aplicar alguna, o todas, las simplificaciones permitidas por el párrafo 28.19 al medir una obligación por beneficios definidos; y

- (b) explicando que cuando una entidad aplique el párrafo 28.19(b), los ejemplos de servicio futuro de los empleados actuales (supone el cierre del plan para los empleados existentes y los nuevos) que pueden ser ignorados incluyen:
- (i) la probabilidad de que los empleados no cumplan las condiciones de irrevocabilidad (consolidación de la concesión cuando éstas se refieran a servicios futuros (tasa de rotación futura); y
  - (ii) los efectos de una fórmula de beneficios que otorgue a los empleados mayores beneficios para los últimos años de servicio.

FC203 El IASB también propone modificaciones de redacción en la Sección 28 para mejorar la redacción y aclarar cuándo una entidad ha de descontar sus obligaciones por beneficios definidos.

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

FC204 La Sección 33 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas* incluye la exención de la entidad relacionada con el gobierno de la NIC 24 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*, pero no incluye la información adicional requerida si una entidad aplica esa exención según la NIC 24. Por lo tanto, según la Sección 33, una entidad está exenta de revelar la naturaleza de la relación y también la información sobre las transacciones y los saldos pendientes con entidades relacionadas con el gobierno. La información recibida de los usuarios de los estados financieros de las PYMES identificó que la información sobre las transacciones con partes relacionadas es importante. Por ello, el IASB propone modificaciones:

- (a) Para alinear los requerimientos básicos de información a revelar de la Sección 33 con los párrafos 25 y 26 de la NIC 24. El IASB espera que esta información a revelar permita a los usuarios de los estados financieros de las PYMES comprender mejor el efecto de las operaciones con partes relacionadas cubiertas por la exención.
- (b) Para cambiar el término "estado" en la Sección 33 por "gobierno" para alinearlo con la NIC 24 (que también alinearía la terminología con la Sección 24 *Subvenciones del Gobierno*).

FC205 El IASB también propone modificaciones menores a la Sección 33 para añadir claridad y alinearse con la NIC 24 para mejorar la información a los usuarios de los estados financieros de las PYMES:

- (a) para sustituir el encabezamiento que precede al párrafo 33.5 de la Norma por otro que describa mejor el contenido del párrafo 33.5;
- (b) para especificar en el párrafo 33.9(b) de la Norma que una entidad deberá revelar los compromisos además de revelar los saldos pendientes; y
- (c) para requerir a una entidad que revele por separado los importes en los que ha incurrido por la prestación de servicios de gerencia clave proporcionados por una entidad de gestión separada para alinearse con las modificaciones a la NIC 24 en las *Mejoras Anuales a las NIIF del Ciclo 2010-2012*, emitidas en diciembre de 2013.

### **Requerimientos de información a revelar dentro de las secciones**

FC206 El IASB desarrolló los requerimientos de información a revelar en la Norma utilizando los requerimientos de información a revelar en las Normas NIIF de Contabilidad completas como punto de partida, y luego evaluando las necesidades de los usuarios y aplicando los principios establecidos en el párrafo FC157 de los Fundamentos de las Conclusiones sobre la Norma. Como parte del encargo a las partes interesadas sobre la Solicitud de Información, se celebraron entrevistas con los usuarios de los estados financieros de las PYMES y también se obtuvo información recibida a través de una encuesta en línea a los usuarios. La mayoría de los usuarios que proporcionaron comentarios estuvieron de acuerdo en que los principios del párrafo FC157 siguen siendo apropiados para establecer los requerimientos de información a revelar en la Norma.

FC207 En julio de 2021, el IASB publicó el Proyecto de Norma PN/2021/7 *Subsidiarias sin Obligación Pública de Rendir Cuentas: Información a Revelar*, que establece la propuesta del IASB de una nueva Norma NIIF de Contabilidad que permitiría a una subsidiaria sin obligación pública de rendir cuentas aplicar requerimientos reducidos de información a revelar cuando aplique las Normas NIIF de Contabilidad completas. Al desarrollar los requerimientos de información a revelar en el documento PN/2021/7, el IASB utilizó la Norma como punto de partida.

FC208 El IASB desarrolló los requerimientos de información a revelar propuestos en el PN/2021/7 utilizando el siguiente enfoque:

- (a) cuando no hay diferencias de reconocimiento y medición entre la Norma y las Normas NIIF de Contabilidad completas, el IASB utilizó los requerimientos de información a revelar de la Norma, pero los actualizó para alinear los términos y el lenguaje con las Normas NIIF de Contabilidad completas; y
  - (b) cuando los requerimientos de reconocimiento y medición difieren, el IASB utilizó los requerimientos de información a revelar de las Normas NIIF de Contabilidad completas, pero los adaptó aplicando los principios que utilizó al considerar las necesidades de los usuarios en la Norma, establecidos en el párrafo FC157 de los Fundamentos de las Conclusiones de la Norma.
- FC209 El IASB propone modificaciones a los requerimientos de reconocimiento y medición en muchas secciones de la Norma para alinearlos con las Normas NIIF de Contabilidad completas durante esta revisión integral. Por lo tanto, el IASB también consideró si se necesitan los correspondientes cambios en los requerimientos de información a revelar. El IASB considera que la información a revelar en el PN/2021/7 es una base adecuada para modificar la información en la Norma durante esta revisión debido al enfoque adoptado para desarrollar el PN/2021/7 (véase el párrafo FC208), que daría prioridad a la congruencia entre estos requerimientos de información a revelar y el PN/2021/7.
- FC210 El IASB propone tres posibles resultados para cada sección:
- (a) **Mantener sin cambios** los requerimientos de información a revelar en las secciones de la Norma con requerimientos de reconocimiento y medición que el IASB no propone modificar.
  - (b) **Alinear** los requerimientos de información a revelar con las propuestas en el PN/2021/7 en las secciones de la Norma que el IASB propone alinear con los requerimientos de reconocimiento y medición en las Normas NIIF de Contabilidad completas.
  - (c) **Alinear parcialmente** los requerimientos de información a revelar con las propuestas en el PN/2021/7 en las secciones de la Norma que el IASB propone alinear parcialmente con los requerimientos de reconocimiento y medición en las Normas NIIF de Contabilidad completas. Alinear parcialmente estos requerimientos significa que el IASB:
    - (i) mantener sin cambios los requerimientos de información a revelar en la sección de la Norma que el IASB no propone alinear con los requerimientos de reconocimiento y medición en las Normas NIIF de Contabilidad completas;
    - (ii) alinear esos requerimientos de información a revelar con las propuestas del PN/2021/7 que el IASB propone alinear con los requerimientos de reconocimiento y medición en las Normas NIIF de Contabilidad completas; y
    - (iii) simplificar esos requerimientos de información a revelar en las Normas NIIF de Contabilidad completas aplicando el párrafo FC157 de los Fundamentos de las Conclusiones de la Norma, cuando el IASB está proponiendo simplificar los requerimientos de reconocimiento y medición en las Normas NIIF de Contabilidad completas.
- FC211 Los requerimientos de información a revelar para los que el IASB propone modificaciones sustanciales se encuentran en la Sección 11 *Instrumentos Financieros*, la Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía*, la Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, la Sección 28 *Beneficios a los Empleados*, la sección 33 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas* y la Sección 34 *Actividades Especializadas*. Se incluyen modificaciones menores en otras secciones.
- FC212 Los nuevos requerimientos de información a revelar relacionados con la transición a la nueva edición de la Norma también se incluyen en el Proyecto de Norma.

## Múltiples secciones de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES

---

- FC213 En la Solicitud de Información, el IASB pidió opiniones sobre la alineación de múltiples secciones de la Norma con modificaciones menores de las Normas NIIF de Contabilidad y las Interpretaciones del CINIIF.<sup>11</sup>
- FC214 Al elaborar el Proyecto de Norma, el IASB consideró la información recibida y decidió:

<sup>11</sup> Las modificaciones menores a las Normas NIIF de Contabilidad se agruparon en las Tablas A1 a A5 del Apéndice A de la Solicitud de Información.

- (a) Proponer alinear la Norma con algunos nuevos requerimientos resultantes de las modificaciones a las Normas NIIF de Contabilidad y a las Interpretaciones CINIIF, porque estos nuevos requerimientos:
  - (i) son relevantes para las PYMES;
  - (ii) no introducirían una complejidad adicional para las PYMES; y
  - (iii) introducirían una aclaración para ayudar a las PYMES a preparar estados financieros que representen fielmente la esencia de los fenómenos económicos en palabras y números, sin cambiar significativamente los requerimientos de la Norma.
- (b) No proponer la alineación de la Norma con otras modificaciones de las Normas NIIF de Contabilidad y de las Interpretaciones del CINIIF, porque:
  - (i) muchos de estos nuevos requerimientos no son relevantes para las PYMES; u
  - (ii) otros nuevos requerimientos contenían más detalles o requerían revelar más información de la que las PYMES y los usuarios de sus estados financieros suelen requerir.

FC215 Las Tablas A1 y A2 que acompañan a estos Fundamentos de las Conclusiones clasifican las modificaciones de las Normas NIIF de Contabilidad y de las Interpretaciones CINIIF en función de si el IASB:

- (a) propone alinear la Norma con las modificaciones a las Normas NIIF de Contabilidad y las Interpretaciones del CINIIF enumeradas; y
- (b) no propone alinear la Norma con las modificaciones a las Normas NIIF de Contabilidad y las Interpretaciones del CINIIF enumeradas.

## **Información a revelar de los cambios en los pasivos de las actividades de financiación (Sección 7)**

- FC216 En la Solicitud de Información, el IASB pidió opiniones sobre la alineación de la Norma con las Modificaciones de 2016 a la NIC 7 *Iniciativa de Información a Revelar*. Estas modificaciones a la NIC 7 *Estado de Flujos de Efectivo* requieren que se revelen los cambios en los pasivos derivados de las actividades de financiación, incluyendo tanto los cambios derivados de los flujos de efectivo como los no monetarios.
- FC217 Algunos de quienes respondieron y de los miembros del SMEIG expresaron su preocupación por la dificultad que introduciría la adaptación de la Norma a esta modificación. Sin embargo, la información recibida de la encuesta a los usuarios y las entrevistas con los usuarios de los estados financieros de las PYMES confirmaron que los usuarios están especialmente interesados en la información sobre la liquidez y la solvencia. La mayoría de quienes respondieron a la encuesta de usuarios y los usuarios entrevistados apoyaron que se requiriera una conciliación entre los saldos de apertura y de cierre en el estado de situación financiera para los pasivos derivados de las actividades de financiación.
- FC218 en el Proyecto de Norma PN/2021/7 *Subsidiarias sin Obligación Pública de Rendir Cuentas: Información a Revelar* (PN/2021/7), el IASB propuso simplificar los requerimientos de información a revelar de las Modificaciones a la NIC 7 de 2016, proponiendo solo revelar una conciliación entre los saldos de apertura y de cierre en el estado de situación financiera para los pasivos derivados de actividades de financiación. El PN/2021/7 no incluye el objetivo de información a revelar de las Modificaciones a la NIC 7 de 2016. Por lo tanto, los requerimientos de información a revelar en la PN/2021/7 son más sencillos de aplicar que en la NIC 7, porque una subsidiaria elegible no necesitaría aplicar el juicio para decidir si la conciliación proporciona información suficiente para permitir a los usuarios de los estados financieros evaluar los cambios en los pasivos derivados de las actividades de financiación.
- FC219 El IASB propone la misma simplificación en el Proyecto de Norma. El IASB observó que, dado que las PYMES no suelen tener pasivos complejos derivados de actividades de financiación, en la mayoría de los casos la conciliación proporcionaría información suficiente sobre las actividades financieras de una entidad. El IASB considera que la simplificación equilibra el costo para las PYMES de proporcionar la información a revelar y el beneficio para los usuarios de una mejor información sobre las actividades de financiación de las PYMES.

## **Agricultura: Plantas Productoras (Sección 34)**

- FC220 En 2014, el IASB emitió modificaciones a la NIC 16 y a la NIC 41 *Agricultura: Plantas productoras*, para requerir que las plantas productoras, como las vides de uva, los árboles de caucho y las palmas de aceite, se contabilicen de la misma manera que las propiedades, planta y equipo de la NIC 16, porque su uso es como

el de las propiedades, planta y equipo en las operaciones de fabricación. La modificación proporcionó una exención en el marco de las Normas NIIF de Contabilidad completas al requerir que una entidad contabilice las plantas productoras aplicando la NIC 16, que permite un modelo de costo, en lugar de requerir la medición del valor razonable aplicando la NIC 41. Al IASB se le dijo que medir el valor razonable de las plantas productoras era costoso y complejo.

- FC221 Las modificaciones de la NIC 16 y la NIC 41 son relevantes para las PYMES porque algunas de ellas tienen plantas productoras. La alineación de la Norma con estas modificaciones cambiaría la información que las PYMES proporcionan a los usuarios al contabilizar por separado las plantas productoras como propiedades, planta y equipo. La Sección 34 *Actividades Especializadas* prevé la exención de medir el valor razonable para todos los activos biológicos, incluidas las plantas productoras, solo si el valor razonable no puede determinarse de forma fiable sin costos o esfuerzos desproporcionados. Por lo tanto, en la Solicitud de Información, el IASB pidió opiniones sobre la alineación de la Norma con la *Agricultura: Plantas Productoras*, que proporcionaría una mayor exención para las plantas productoras.
- FC222 Muchos de quienes respondieron no hicieron comentarios específicos sobre la *Agricultura: Plantas Productoras*, pero ofreció un acuerdo general para alinear la Norma con las modificaciones a las Normas NIIF de Contabilidad en la Tabla A1 del Apéndice A de la Solicitud de Información, que incluía la *Agricultura: Plantas Productoras*. Por lo tanto, no estaba claro si su apoyo a la alineación de la Norma con esta modificación se basaba en un acuerdo específico o en la falta de una objeción detallada. Sin embargo, algunos de quienes respondieron y algunos miembros del SMEIG expresaron su preocupación específica por la alineación de la Sección 34 con la *Agricultura: Plantas Productoras*, porque las PYMES podrían encontrar costoso y complejo determinar por separado el valor justo de los productos que crecen en plantas productoras. Además, medir por separado la planta productora y el producto podría proporcionar poco beneficio a los usuarios de los estados financieros de las PYMES, especialmente si la PYME utiliza la exención de costos o esfuerzos desproporcionados de la medición del valor razonable en la Sección 34 para el producto en crecimiento.
- FC223 Considerando esta información recibida, el IASB propone alinear la Norma con la *Agricultura: Plantas Productoras*, pero proporcionando una exención según la cual no se requerirá que una entidad separe las plantas productoras de los productos que crecen en ellas si, en el momento del reconocimiento inicial, dicha separación implica costos o esfuerzos desproporcionados.
- FC224 El IASB consideró, pero rechazó, un enfoque alternativo sugerido por algunos de los que respondieron para permitir a las PYMES optar por contabilizar la "totalidad" de la planta productora (incluido el producto) como un único activo. Esta no es una opción prevista en la totalidad de las Normas NIIF de Contabilidad completas y el IASB pretende restringir las opciones de política contable en la Norma porque las opciones reducen la comparabilidad y pueden aumentar la complejidad. Los párrafos FC208 y FC209 de los Fundamentos de las Conclusiones de la Norma explican las razones del IASB para restringir las opciones de política contable en la Norma.

## **Modificaciones de redacción**

---

- FC225 El IASB también propone modificaciones de redacción en toda la Norma. Estas modificaciones se muestran en el texto marcado.

## **Temas que el IASB consideró, pero para los que no se proponen modificaciones**

---

### **NIIF 14 *Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas***

- FC226 En 2014, el IASB emitió la NIIF 14 *Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas*. La NIIF 14 proporciona requerimientos para los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas que surgen cuando una entidad proporciona bienes o servicios a clientes a un precio o tarifa que está sujeto a regulación de tarifas. La Norma no tiene una sección que se corresponda con la NIIF 14. Por lo tanto, las entidades que apliquen la Norma no pueden reconocer los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas; si estos saldos no están permitidos o requeridos para ser reconocidos por otras secciones de la Norma.
- FC227 El IASB observó que las entidades sujetas a regulaciones de tasas podrían ser entidades que no rinden cuentas públicamente. Por lo tanto, dichas entidades podrían estar en el alcance de la Norma y el tema podría ser relevante. Sin embargo, el IASB tiene un proyecto activo sobre Actividades de Tasas reguladas, que podría llevar a la sustitución de la NIIF 14. En la Solicitud de Información, el IASB pidió opiniones

sobre la no alineación de la Norma con la NIIF 14 como parte de la segunda revisión integral (es decir, no incluir los requerimientos de cuentas de diferimientos de actividades reguladas en la Norma). Durante una futura revisión, el IASB podría considerar la alineación con cualquier nueva Norma NIIF de Contabilidad que surja de su actual proyecto sobre Actividades de Tasas Reguladas.

- FC228 Muchos de quienes respondieron y el SMEIG estuvieron de acuerdo en que el IASB no debería alinear los requerimientos de la Norma con la NIIF 14. Algunos respondieron que el IASB debería esperar antes de considerar la alineación porque el IASB tiene un proyecto sobre Actividades de Tasas Reguladas, que podría llevar a la sustitución de la NIIF 14. Algunos de los que respondieron dijeron que las entidades de tasas reguladas son generalmente entidades grandes que cotizan en bolsa y que no se ajustan a la definición de PYME. Solo unos pocos respondieron que el tema puede ser relevante para algunas entidades.
- FC229 El IASB decidió que la información recibida proporcionaba suficiente evidencia para no proponer la alineación de la Norma con la NIIF 14 como parte de esta revisión integral. No obstante, el IASB decidió que consideraría la introducción de requerimientos para activos y pasivos de actividades reguladas en una futura revisión de la Norma, después de considerar el resultado de su proyecto sobre Actividades de Tasas Reguladas.

## NIIF 16 *Arrendamientos*

- FC230 La sección 20 *Arrendamientos* se basa en la NIC 17 *Arrendamientos*. En enero de 2016, el IASB completó su proyecto para mejorar la información financiera sobre los arrendamientos y emitió la NIIF 16 *Arrendamientos*. La NIIF 16 sustituyó a la NIC 17 La NIIF 16:
- (a) Eliminó, para los arrendatarios, la clasificación de los arrendamientos como operativos o financieros requerida por la NIC 17 e introducido un único modelo contable para los arrendatarios.
  - (b) Trasladó sustancialmente los requerimientos contables de los arrendadores en la NIC 17. En consecuencia, los arrendadores siguen clasificando los arrendamientos como operativos o financieros, y contabilizando esos dos tipos de arrendamientos de forma diferente.
- FC231 La NIIF 16 se emitió después de que se completara la primera revisión integral de la Norma. Por lo tanto, el IASB no ha considerado previamente alinear la Norma con la NIIF 16.
- FC232 Al elaborar la Solicitud de Información, el IASB destacó que los arrendamientos constituyen una importante fuente de financiación para las PYMES. Por lo tanto, solicitó opiniones para alinear la Sección 20 con la NIIF 16, simplificando algunos de los requerimientos de reconocimiento, medición e información a revelar de la NIIF 16, así como el lenguaje. Al reunir opiniones, el IASB destacó que la alineación de la Norma con la NIIF 16 podría mejorar la transparencia sobre el apalancamiento financiero y el capital empleado de las PYMES. En la Solicitud de Información, el IASB dijo que los estados financieros elaborados aplicando una Sección 20 alineada representarían más fielmente los activos y pasivos de las PYMES y proporcionarían información útil y relevante a los usuarios.
- FC233 Los comentarios recibidos sobre la alineación de la Sección 20 con la NIIF 16 fueron variados. En general, las partes interesadas sugirieron que el IASB evaluara los costos y beneficios de alinear la Norma con la NIIF 16, incluso con simplificaciones, y que obtuviera más información sobre la experiencia de las entidades que aplican la NIIF 16, incluso a través de la Revisión Posterior a la Implementación de la NIIF 16. Algunas partes interesadas y algunos miembros del SMEIG sugirieron mejorar los requerimientos de información a revelar para los arrendamientos de operación en lugar de alinear la Norma con la NIIF 16.
- FC234 A la luz de la información recibida sobre la Solicitud de Información, y de la investigación complementaria, el SMEIG analizó tres posibles enfoques:
- (a) Enfoque 1—alinear la Sección 20 con la NIIF 16 con posibles simplificaciones (como se describe en la Solicitud de Información);
  - (b) Enfoque 2—alinear la Sección 20 con el principio fundamental de la NIIF 16, ampliando la contabilización de los arrendamientos financieros en la Norma a todos los arrendamientos; y
  - (c) Enfoque 3—mejorar los requerimientos de información a revelar sobre los arrendamientos operativos sin cambiar los requerimientos de reconocimiento y medición de la Norma.
- FC235 Los miembros del SMEIG expresaron opiniones encontradas y no hubo consenso sobre cuál de los tres enfoques recomendar al IASB para desarrollar el Proyecto de Norma.
- FC236 El IASB consideró, pero rechazó tanto el Enfoque 2 como el Enfoque 3, observando que:

- (a) El Enfoque 2 podría considerarse como una parte del Enfoque 1. Por lo tanto, no había ninguna razón de peso para impedir que las PYMES se beneficiaran de las características mejoradas y de las diversas exenciones de la NIIF 16.
  - (b) El Enfoque 3 ignora esencialmente el hecho de que un arrendatario obtiene el derecho a utilizar un activo subyacente (un activo) y tiene la obligación de realizar pagos de arrendamiento (un pasivo). Por lo tanto, sería un reto mejorar los requerimientos de información a revelar para los arrendamientos operativos sin modificar los requerimientos de reconocimiento y medición de la Sección 20.
- FC237 Como resultado, el IASB aplicó sus principios de alineación al Enfoque 1. Al considerar la relevancia para las PYMES, el IASB observó que muchas partes interesadas no estaban en desacuerdo con que el tema fuera relevante para las PYMES. Los interesados señalaron que:
- (a) La NIIF 16 introduce mejoras en la información financiera, proporciona información útil a los usuarios y conduce a una mayor transparencia de los activos y pasivos;
  - (b) un arrendatario obtiene un activo e incurre en un pasivo tanto si la entidad aplica la Norma como si aplica la NIIF 16; y
  - (c) los arrendamientos de propiedades por periodos largos son cada vez más comunes, lo que aumenta la necesidad de reconocer los activos por derecho de uso y los pasivos relacionados para mostrar los arrendamientos significativos en el estado de situación financiera.
- FC238 El IASB también observó, al evaluar la relevancia para las PYMES, que algunas partes interesadas expresaron su preocupación por el hecho de que la introducción de simplificaciones, como se establece en la Solicitud de Información, podría:
- (a) ser un reto, porque estas simplificaciones podrían dar lugar a nuevas cuestiones de aplicación que los preparadores no se habían planteado al implementar la NIIF 16;
  - (b) requerir ajustes en el software desarrollado para cumplir con los requerimientos de la NIIF 16; y
  - (c) no representar fielmente los activos y pasivos de una PYME.
- FC239 El IASB también destacó que algunas partes interesadas afirmaron que un modelo simplificado para los arrendamientos operativos—en el que un arrendatario clasificaría todos los pagos en efectivo dentro de las actividades de operación en el estado de flujos de efectivo—es suficiente para las necesidades de información de los usuarios de los estados financieros de las PYMES.
- FC240 En general, el IASB consideró que las mejoras de la información financiera introducidas por la NIIF 16 son relevantes para las PYMES porque los arrendamientos proporcionan una importante fuente de financiación a las PYMES. Sin embargo, teniendo en cuenta la información recibida sobre la conveniencia de alinear la Sección 20 con la NIIF 16 en este momento, las opiniones de los miembros del IASB sobre dicha alineación también fueron variadas.
- FC241 Algunos miembros del IASB no estaban de acuerdo con alinear la Sección 20 con la NIIF 16 en este momento. Estos miembros del IASB fueron persuadidos por la información recibida de algunas partes interesadas de que los costos y esfuerzos de aplicar una Sección 20 alineada para las PYMES superaría los beneficios para los usuarios de sus estados financieros porque:
- (a) La alineación con la NIIF 16 introduciría complejidad para las PYMES (por ejemplo, determinar el plazo del arrendamiento y los pagos de éste para medir el pasivo del arrendamiento, o aplicar una tasa de descuento a los pagos del arrendamiento). Podrían surgir más complicaciones si algunos requerimientos de la NIIF 16 se simplifican para las PYMES sin que el IASB tenga más información sobre la experiencia de las entidades que aplican la NIIF 16. El IASB necesita encontrar el equilibrio adecuado entre la simplificación y la alineación con la NIIF 16.
  - (b) La información recibida de los prestamistas fue que sus decisiones de préstamo sobre las PYMES no se basaban totalmente en los estados financieros de éstas, sino que otras fuentes de información también eran importantes, como la información sobre el flujo de efectivo previsto.
  - (c) El IASB debería esperar para alinear la Sección 20 con la NIIF 16 hasta que reciba más información sobre cómo la NIIF 16 está funcionando en la práctica, incluso a través de:
    - (i) cualquier cuestión de aplicación presentada al Comité de Interpretaciones de las NIIF; y
    - (ii) la revisión posterior a la implementación.
- FC242 Otros miembros del IASB estuvieron de acuerdo en que alinear la Sección 20 con la NIIF 16 en este momento sería beneficioso para las PYMES porque:

- (a) El modelo contable único de la NIIF 16 es similar a la contabilización de los arrendamientos financieros en la Norma. Por lo tanto, las PYMES y los usuarios de sus estados financieros ya están familiarizados con el modelo contable de los arrendamientos de la NIIF 16.
  - (b) La mayoría de las PYMES no tienen acuerdos de arrendamiento sofisticados (por ejemplo, acuerdos de compra de energía) y el modelo contable único de la NIIF 16 es más sencillo que los requerimientos para los arrendamientos financieros de la sección 20.
  - (c) La NIIF 16 contiene varias simplificaciones y soluciones prácticas para responder a las preocupaciones sobre los costos asociados al hecho de requerir que una entidad reconozca los activos por derecho de uso y los pasivos por arrendamiento. En algunas jurisdicciones, el único costo incremental de aplicar una Sección 20 alineada podría ser el costo asociado con la aplicación de una tasa de descuento a los pagos de arrendamiento. La Solicitud de Información había sugerido una simplificación para la tasa de descuento que podría utilizarse si el IASB decidía alinear la Sección 20 con la NIIF 16—era similar a la simplificación introducida en el Tema 842 *Arrendamientos* de los PCGA de EE.UU. para los arrendatarios que no son entidades comerciales no cotizadas.
  - (d) Garantizar que todos los arrendamientos se reconozcan en el estado de situación financiera mejoraría la comparabilidad y proporcionaría una información de mayor calidad a los usuarios—por ejemplo, al evaluar la capacidad de reembolso de las PYMES, los prestamistas consideran los flujos de efectivo asociados a los arrendamientos y el vencimiento de los compromisos de arrendamiento. En algunas jurisdicciones, los prestamistas acceden a la información sobre los arrendamientos a través de registros de crédito centralizados, si la información no está disponible en los estados financieros de las PYMES.
  - (e) Mantener la contabilidad de los arrendatarios en la Sección 20—por ejemplo, hasta que el IASB reúna más información sobre el funcionamiento de la NIIF 16 en la práctica—retrasaría las posibles mejoras y supondría una gran divergencia con respecto a las Normas NIIF de Contabilidad completas en un tema importante que afecta a la mayoría de las PYMES.
- FC243 El IASB observó que no alinear la Sección 20 con el modelo contable único de la NIIF 16 en este momento podría considerarse incongruente con las definiciones propuestas de un activo (y de un pasivo) y, por tanto, con la Sección 2 revisada. Al desarrollar la NIIF 16, el IASB concluyó que:
- (a) el derecho del arrendatario a utilizar un activo subyacente cumple tanto con la definición anterior (*Marco Conceptual para la Información Financiera*, emitido en 2010) como la actual (*Marco Conceptual para la Información Financiera*, emitido en 2018) de un activo; y
  - (b) la obligación del arrendatario de efectuar los pagos del arrendamiento cumple tanto con las definiciones anteriores (*Marco Conceptual para la Información Financiera*, emitido en 2010) y actual (*Marco Conceptual para la Información Financiera*, emitido en 2018) de un pasivo.
- FC244 El IASB sopesó los costos y beneficios de alinear la Sección 20 con la NIIF 16 y decidió:
- (a) no proponer modificaciones a la Sección 20 en este momento; y
  - (b) considerar la modificación de la Norma para alinearla con la NIIF 16 durante una futura revisión de ésta.
- FC245 Al llegar a esta decisión, el IASB:
- (a) Observó que el costo es una limitación generalizada de la información que puede proporcionar la información financiera, tal como se establece en la Sección 2 revisada—es decir, la presentación de información financiera impone costos, y es importante que esos costos estén justificados por los beneficios que reporta a los usuarios esa información.
  - (b) Observó que los costos y esfuerzos para que las PYMES apliquen una Sección 20 alineada (en esta fase del ciclo de vida de la NIIF 16) podrían no estar justificados por los beneficios para los usuarios.
  - (c) Priorizó los plazos—es decir, permitir una mayor experiencia en la aplicación de la NIIF 16. El IASB destacó que las conclusiones de los proyectos de su plan de trabajo pueden aportar información adicional sobre los costos y beneficios de la adaptación de la Sección 20 a la NIIF 16, entre otros:
    - (i) tanto el Comité de Interpretaciones de las NIIF como el IASB tienen proyectos en sus planes de trabajo relacionados con la NIIF 16; y
    - (ii) la Revisión Posterior a la Implementación de la NIIF 16 aún no ha comenzado.

- FC246 El IASB decidió pedir más información sobre las consideraciones de costo-beneficio en la Invitación a Comentar el Proyecto de Norma. El IASB pregunta si:
- (a) Alinear la Sección 20 con la NIIF 16 en este momento impone a las PYMES una carga de trabajo desproporcionada en relación con el beneficio para los usuarios de sus estados financieros, concretamente, considerando:
    - (i) los costos de implementación en los que podrían incurrir los preparadores de los estados financieros;
    - (ii) los costos en que podrían incurrir los usuarios de los estados financieros cuando la información no esté disponible; y
    - (iii) la mejora de la información financiera que se obtendría al reconocer el derecho del arrendatario a utilizar un activo subyacente (y la obligación del arrendatario de efectuar los pagos del arrendamiento) en el estado de situación financiera.
  - (b) La introducción de posibles simplificaciones—por ejemplo, para determinar la tasa de descuento y la posterior medición del pasivo por arrendamiento (en las nuevas evaluaciones)—podría ayudar a simplificar los requerimientos y reducir el costo de implementación de una Sección 20 alineada sin reducir la utilidad de la información presentada.

## Criptomoneda

- FC247 La Norma no incluye requerimientos específicos para la criptomoneda y las transacciones relacionadas. En la Solicitud de Información, el IASB pidió información sobre la prevalencia de las tenencias de criptomoneda y la emisión de criptoactivos entre las PYMES, con el fin de ayudar al IASB a decidir si la Norma debe incluir requerimientos para las tenencias de criptomoneda y la emisión de criptoactivos.
- FC248 Muchos de quienes respondieron y de los miembros del SMEIG dijeron que en sus jurisdicciones la tenencia de criptomonedas y la emisión de criptoactivos eran poco comunes entre las PYMES. Algunos miembros del SMEIG dijeron que el IASB debería completar la investigación y la emisión de normas sobre la criptomoneda como parte de su trabajo sobre las Normas NIIF de Contabilidad completas antes de considerar los requerimientos para la Norma.
- FC249 El IASB se mostró de acuerdo con las opiniones de quienes respondieron y con el consejo de los miembros del SMEIG de que la Norma debería seguir las Normas NIIF de Contabilidad completas. Por lo tanto, decidió no desarrollar requerimientos para las tenencias de criptomonedas o para la emisión de criptoactivos. El IASB decidió volver a tratar este tema en la próxima revisión integral de la Norma, a la luz de las eventuales investigaciones futuras y de la emisión de normas al acabar los proyectos para las Normas NIIF de Contabilidad completas.

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

- FC250 El IASB consideró las peticiones, hechas por algunos de los que respondieron, de añadir definiciones o requerimientos relacionados con las operaciones discontinuadas y los activos mantenidos para la venta, es decir, para alinear la Norma con la NIIF 5 *Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*.
- FC251 El IASB observó que los requerimientos de información a revelar del párrafo 4.14 de la Norma abordan las enajenaciones de activos o grupos de activos importantes y que añadir requerimientos de presentación basados en los requerimientos de la NIIF 5 introduciría complejidad.<sup>12</sup> El IASB no ha identificado otra información significativa y relevante que los requerimientos de información a revelar mejorados proporcionarían.
- FC252 El IASB propone modificaciones al párrafo 4.14(b) de la Norma para eliminar la frase "o plan" porque la información a revelar solo se aplica a una situación en la que una entidad tiene un acuerdo de venta vinculante y no otros planes para vender o enajenar un activo o un grupo de activos y pasivos. El IASB

<sup>12</sup> El párrafo 4.14 requiere que si, en la fecha de presentación, una entidad tiene un acuerdo de venta vinculante para una enajenación importante de activos, o un grupo de activos y pasivos, la entidad debe revelar:

- a) una descripción de los activos o el grupo de activos y pasivos;
- b) una descripción de los hechos y circunstancias de la venta o plan; y
- c) el importe en libros del activo o, si la disposición involucra a un grupo de activos y pasivos, el importe en libros de esos activos y pasivos.

también propone modificaciones al párrafo 5.11 de la Norma para aclarar que el análisis requerido puede incluirse en una nota, separada de los estados principales.

## Requerimientos de reconocimiento y medición de los costos de desarrollo

- FC253 Como una simplificación, la norma requiere que todos los costos de desarrollo se reconozcan como gastos, mientras que la NIC 38 *Activos Intangibles* requiere el reconocimiento de los activos intangibles que surgen de los costos de desarrollo que cumplen con criterios específicos. Esta simplificación en la Norma se hizo por razones de costo-beneficio. En particular, cuando el IASB estaba elaborando la Norma, la información recibida sugería que las PYMES no disponen de los recursos necesarios para evaluar si un proyecto es comercialmente viable de forma continua y que los prestamistas no tienen en cuenta la información sobre los costos de desarrollo capitalizados a la hora de tomar decisiones de préstamo sobre las PYMES (véase el párrafo FC113 de los Fundamentos de las Conclusiones de la Norma).
- FC254 Algunos de los que respondieron a la Solicitud de Información dijeron que el IASB debería modificar los requerimientos de reconocimiento y medición de los costos de desarrollo en la Norma, para permitir que una PYME reconozca los activos intangibles surgidos de los costos de desarrollo que cumplan los criterios del párrafo 57(a) a (f) de la NIC 38. El IASB destacó que se habían planteado comentarios similares durante la primera revisión integral de la Norma. Sin embargo, el IASB se había centrado en el equilibrio de costos y beneficios y decidió no modificar los requerimientos de reconocimiento y medición de los costos de desarrollo en la Norma como parte de la primera revisión integral.
- FC255 Los miembros del SMEIG estuvieron de acuerdo con la modificación de los requerimientos de reconocimiento y medición de los costos de desarrollo sujetos a los criterios de la NIC 38, es decir, ya sea introduciendo una opción de política contable o introduciendo un requerimiento con una exención de costos o esfuerzos desproporcionados.
- FC256 Durante esta segunda revisión integral, el IASB reconoció que podría identificarse nueva información que justificara la modificación de los requerimientos de reconocimiento y medición de los costos de desarrollo. Sin embargo, el IASB no propone modificar los requerimientos de reconocimiento y medición de los costos de desarrollo en el Proyecto de Norma. En su lugar, en la Invitación a Comentar el Proyecto de Norma, el IASB se pregunta sobre los costos y beneficios de introducir una opción de política contable que permita a una PYME reconocer los activos intangibles derivados de los costos de desarrollo que cumplan los criterios del párrafo 57(a) a (f) de la NIC 38.
- FC257 El IASB pretende restringir las opciones de política contable en la Norma porque la inclusión de opciones más complejas suele aumentar la complejidad y las opciones también reducen la comparabilidad. No obstante, el IASB consideró la alternativa de requerir a una PYME que reconozca los costos de desarrollo que cumplan los criterios de la NIC 38 para ser activos intangibles, a menos que hacerlo implique costos o esfuerzos desproporcionados. Sin embargo, el IASB opina que la evaluación de los costos o esfuerzos desproporcionados para los costos de desarrollo requeriría un juicio y añadiría complejidad para todas las PYMES. El IASB sigue estando de acuerdo con su razonamiento en el párrafo FC253 y, por lo tanto, piensa que normalmente las PYMES deberían reconocer los costos de desarrollo como gastos. Por lo tanto, al aplicar los principios de alineación, el IASB opina que introducir una opción de política contable sería más congruente con el principio de simplicidad, en comparación con la introducción de un requerimiento con un costo o esfuerzo desproporcionado.

## Otros temas

- FC258 En la Solicitud de Información, el IASB preguntó a quienes respondieron si había algún tema que la Norma no abordara y que debiera ser objeto de requerimientos específicos, y si quienes respondieron querían llamar la atención del IASB sobre alguna cuestión adicional relacionada con la Norma.
- FC259 Quienes respondieron identificaron varios temas, entre ellos:
- (a) solicitudes de que la Norma incluya requerimientos para:
    - (i) entidades sin ánimo de lucro;
    - (ii) ganancias por acción y los segmentos de operación;
    - (iii) CINIIF 2 *Aportaciones de Socios de Entidades Cooperativas e Instrumentos Similares*;
    - (iv) subvenciones no gubernamentales; e
    - (v) información financiera intermedia;
  - (b) sugerencias sobre los requerimientos de la Norma:

- (i) eliminación del requerimiento del párrafo 22.7(a) de la Norma de que una entidad presente los instrumentos de patrimonio emitidos no pagados como una compensación al patrimonio en su estado de situación financiera;
  - (ii) modificación de los requerimientos del párrafo 26.15 de la Norma sobre pagos basados en acciones con opciones de liquidación para requerir que el tratamiento por defecto sea la liquidación en patrimonio en lugar de la liquidación en efectivo;
  - (iii) ampliación de la exención de consolidación del párrafo 9.3 de la Norma;
  - (iv) introducción de una opción, alternativa a la NIC 38, para la medición posterior de los activos intangibles; y
  - (v) simplificación de la medición de los préstamos de un director midiéndolos al precio de la transacción en lugar de al valor actual, como requiere la Sección 11;
- (c) sugerencias sobre la información a revelar:
- (i) introducir información a revelar específica en la Norma para las autoridades fiscales y los prestamistas; y
  - (ii) simplificar la información a revelar en la Norma para las transacciones con partes relacionadas;
- (d) sugerencias para incluir guías y aclaraciones:
- (i) identificar las incongruencias entre la Norma y la Directiva Europea de Contabilidad;
  - (ii) aclarar si una nueva Norma NIIF de Contabilidad puede ser aplicada por una entidad que aplique la Norma;
  - (iii) añadir guías para la aplicación de las técnicas de valor actual en condiciones de incertidumbre; y
  - (iv) añadir una guía sobre la medición posterior de los activos biológicos medidos al valor razonable menos los costos de venta;
- (e) sugerencias para permitir opciones de política contable para:
- (i) la capitalización de los costos de los préstamos;
  - (ii) la medición posterior de la propiedad de inversión; y
  - (iii) los requerimientos de reconocimiento de las subvenciones gubernamentales; y
- (f) sugerencias para considerar temas dentro del plan de trabajo del IASB o de la Tercera Consulta de la Agenda.
- FC260 El IASB ha considerado los temas del párrafo FC259, pero no propone modificaciones a la Norma porque:
- (a) algunas sugerencias no cumplirían el principio de relevancia para las PYMES [por ejemplo, el tema del párrafo FC259(a)(ii)];
  - (b) algunos de estos requerimientos ya están considerados en un documento publicado o en material de apoyo en relación con la Norma [por ejemplo, el tema del párrafo FC259(a)(iii)];
  - (c) algunos de estos requerimientos, si se introducen o modifican, llevarían a la Norma a incluir requerimientos antes de que se considere la incorporación de dichos requerimientos en las Normas NIIF de Contabilidad completas [por ejemplo, el tema del párrafo FC259(a)(iv)];
  - (d) algunas sugerencias darían lugar a incongruencias con las Normas NIIF de Contabilidad completas [por ejemplo, el tema del párrafo FC259(b)(iii)];
  - (e) algunas sugerencias no mejorarían la utilidad de los estados financieros elaborados aplicando la Norma [por ejemplo, el tema del párrafo FC259(c)(ii)];
  - (f) algunas sugerencias añadirían complejidad a la Norma [por ejemplo, los temas del párrafo FC259(e)]; y
  - (g) algunas sugerencias se refieren a un proyecto activo en el que el IASB está trabajando o que estaba siendo considerado como parte de su Tercera Consulta de la Agenda, y por lo tanto deben ser consideradas en una futura revisión de la Norma cuando el IASB haya concluido su proyecto activo [por ejemplo, los temas del párrafo FC259(f)].
- FC261 La mayoría de los miembros del SMEIG apoyaron no proponer modificaciones a la Norma para los temas descritos en el párrafo FC259.

## Transición y fecha de vigencia

---

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

- FC262 El enfoque del IASB al proponer los requerimientos de transición para las entidades que apliquen inicialmente la tercera edición de la Norma es reflejar los requerimientos de transición comparables en las Normas NIIF de Contabilidad nuevas o modificadas y en las Interpretaciones del CINIIF, cuando sea posible, con simplificaciones cuando se consideren apropiadas para las PYMES.
- FC263 El enfoque de transición por defecto es requerir la aplicación retroactiva de los párrafos nuevos y modificados de la Norma, con sujeción al párrafo 10.12 de ésta. El párrafo 10.12 requiere que si un cambio en la política contable se aplica retroactivamente (ya sea por un cambio en la Norma o por una decisión de la gerencia), la política se aplique a la información comparativa de periodos anteriores hasta "la primera fecha en la que sea factible, como si siempre se hubiera aplicado la nueva política contable". Cuando sea impracticable determinar los efectos para uno o más periodos anteriores, la política se aplica a los importes en libros de los activos y pasivos al comienzo del periodo más antiguo para el que sea factible la aplicación retroactiva.
- FC264 El apéndice A de la Norma establece las excepciones al enfoque por defecto para aplicar los cambios de forma retroactiva. Cuando se establecen excepciones que permiten su aplicación a partir de la fecha de aplicación inicial de la tercera edición de la Norma, éstas se basan generalmente en las excepciones de la Norma NIIF de Contabilidad o de la Interpretación CINIIF correspondiente, nueva o modificada.
- FC265 Los requerimientos de transición relacionados con la Sección 23 permitirían menos métodos de transición retroactiva que la NIIF 15. La NIIF 15 permitía un ajuste acumulativo en la transición, y el IASB propone excluir este método, ya que es probable que las entidades que puedan preparar la información para un ajuste acumulativo también puedan determinar un ajuste retroactivo completo, y a las que no puedan se les permitiría aplicar la Sección 23 revisada de forma prospectiva desde la fecha de aplicación inicial.
- FC266 Si una entidad prepara sus primeros estados financieros utilizando la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES, se aplicarán los requerimientos de la Sección 35. El IASB propone modificar solo uno de estos requerimientos en la tercera edición de la Norma: el relativo a los ingresos de actividades ordinarias. El IASB propone mantener la política contable para los contratos en curso en la fecha de primera aplicación, actualizada para los requerimientos propuestos en la Sección 23.

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

- FC267 El IASB propone un amplio rango de modificaciones a la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES como parte de su segunda revisión integral. Por lo tanto, el IASB observó que debía darse tiempo suficiente a las PYMES para que comprendieran las modificaciones y se prepararan para ellas. El IASB propone que la fecha de vigencia de la tercera edición de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES sea de un mínimo de dos años a partir de la fecha en que se emita la tercera edición de la Norma, permitiéndose su aplicación anticipada.

### Efectos potenciales de las propuestas

---

- FC268 El IASB se compromete a evaluar y explicar sus puntos de vista sobre los probables beneficios y costos de la implementación de sus propuestas, así como los probables beneficios y costos de aplicación de dichas propuestas; estos beneficios y costos se denominan colectivamente "efectos". El IASB espera obtener más información sobre los efectos probables de sus propuestas a partir de las respuestas al Proyecto de Norma y mediante el análisis y las actividades de encargo de las partes interesadas.
- FC269 Los párrafos FC27 a FC37 describen el enfoque de alineación del IASB para desarrollar las modificaciones propuestas a la Norma. Reconociendo los recursos limitados de las PYMES, el IASB consideró, por separado para cada requerimiento, los costos y beneficios probables de alinear la Norma con un nuevo requerimiento en las Normas NIIF de Contabilidad completas en el alcance de la revisión. El IASB ha explicado cómo ha aplicado su enfoque de alineación para cada modificación a lo largo de estos Fundamentos de las Conclusiones. Mediante el uso del enfoque de alineación del IASB y evaluando por separado los costos y beneficios probables de cada nuevo requerimiento en las Normas NIIF de Contabilidad completas en el ámbito de la revisión, el IASB puede estar convencido de que una evaluación global de las modificaciones propuestas a la Norma sería que los beneficios de la información

proporcionada en virtud de las modificaciones propuestas superarían los costos de implementación de las propuestas.

## Tablas que muestran el tratamiento de las modificaciones a las Normas NIIF de Contabilidad completas

A1 Para las modificaciones a las Normas NIIF de Contabilidad completas en el alcance de esta segunda revisión integral, la Tabla siguiente enumera los temas que el IASB consideró y para los que propone modificaciones a la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*.

**Tabla A1—Resumen de las modificaciones de las Normas NIIF de Contabilidad completas para las que el IASB propone modificaciones en la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES***

Sección	Norma NIIF de Contabilidad/Modificación a las Normas NIIF de Contabilidad	Principales párrafos en el Proyecto de Norma
Sección 2 <i>Conceptos y Principios Generales</i>	<i>Marco Conceptual para la Información Financiera</i>	2.1 a 2.131
Sección 3 <i>Presentación de Estados Financieros</i>	<i>Definición de Material o con Importancia Relativa</i> (Modificaciones a las NIC 1 y NIC 8)	3.16
Sección 3 <i>Presentación de Estados Financieros</i>	<i>Iniciativa sobre Información a Revelar</i> (Modificaciones a la NIC 1)	3.15A
Sección 7 <i>Estado de Flujos de Efectivo</i>	<i>Iniciativa sobre Información a Revelar</i> (Modificaciones a la NIC 7)	7.19A
Sección 8 <i>Notas a los Estados Financieros</i>	<i>Información a Revelar sobre Políticas Contables</i> Modificaciones a la NIC 1 y al Documento de Práctica de las NIIF N° 2 <sup>13</sup>	8.4 a 8.6
Sección 9 <i>Estados Financieros Consolidados y Separados</i>	NIIF 10 <i>Estados Financieros Consolidados</i>	9.4 a 9.6A, 9.18 y 9.19 y 9.23B
Sección 10 <i>Políticas Contables, Estimaciones y Errores</i>	<i>Definición de Estimaciones Contables</i> (Modificaciones a la NIC 8) <sup>13</sup>	10.14A a 10.15
Sección 11 <i>Instrumentos Financieros</i>	NIIF 9 <i>Instrumentos Financieros</i>	11.2, 11.4, 11.5, 11.8(e), 11.9ZA, 11.11A, 11.13 (Ejemplos—pasivos financieros), 11.14(d), 11.41(g), 11.48(a)(v), 11.25 y 11.26A a 11.26L
Sección 11 <i>Instrumentos Financieros</i>	<i>Características de Cancelación Anticipada con Compensación Negativa</i> (Modificaciones a la NIIF 9)	11.9(b)
Sección 12 <i>Medición del Valor Razonable</i>	NIIF 13 <i>Medición del Valor Razonable</i> <i>Mejoras Anuales a las NIIF Ciclo 2010-2012</i> (NIIF 13) <i>Mejoras Anuales a las NIIF Ciclo 2011-2013</i> (NIIF 13)	12.1 a 12.32 y 12A.1 a 12A.8

<sup>13</sup> Esta modificación de una Norma NIIF de Contabilidad queda fuera del alcance de la segunda revisión integral, pero el IASB opina que está interrelacionada con otras modificaciones que el IASB propone y que las PYMES podrían beneficiarse, sin demora, de las mejoras aportadas por la modificación.

<b>Sección</b>	<b>Norma NIIF de Contabilidad/Modificación a las Normas NIIF de Contabilidad</b>	<b>Principales párrafos en el Proyecto de Norma</b>
Sección 14 <i>Inversiones en Asociadas</i>	<i>Participaciones de Largo Plazo en Asociadas y Negocios Conjuntos</i> (Modificaciones a la NIC 28)	14.8(d) y 14.8(h)
Sección 15 <i>Acuerdos Conjuntos</i>	NIIF 11 <i>Acuerdos Conjuntos</i>	15.1 a 15.8 y 15.16 a 15.18B
Sección 16 <i>Propiedades de Inversión</i>	<i>Transferencias de Propiedades de Inversión</i> (Modificaciones a la NIC 40)	16.9
Sección 16 <i>Propiedades de Inversión</i>	<i>Mejoras Anuales a las NIIF Ciclo 2011-2013</i> (NIC 40)	16.3A
Sección 17 <i>Propiedades, Planta y Equipo</i>	<i>Aclaración de los Métodos Aceptables de Depreciación y Amortización</i> (Modificaciones a las NIC 16 y NIC 38)	17.21(c) y 17.22
Sección 17 <i>Propiedades, Planta y Equipo</i>	<i>Agricultura: Plantas Productoras</i> (Modificaciones a las NIC 16 y NIC 41)	17.3(a)
Sección 18 <i>Activos Intangibles distintos de la Plusvalía</i>	<i>Aclaración de los Métodos Aceptables de Depreciación y Amortización</i> (Modificaciones a las NIC 16 y NIC 38)	18.22A
Sección 19 <i>Combinaciones de Negocios y Plusvalía</i>	NIIF 3 <i>Combinaciones de Negocios</i> <i>Mejoras Anuales a las NIIF Ciclo 2010-2012</i> (NIIF 3) <i>Mejoras Anuales a las NIIF Ciclo 2011-2013</i> (NIIF 3) <i>Mejoras Anuales a las Normas NIIF Ciclo 2015-2017</i> (NIIF 3)	19.1 a 19.26A, 19A.1 a 19A.15 y 19B.1 a 19B.19
Sección 23 <i>Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes</i>	NIIF 15 <i>Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes</i> ; <i>Aclaraciones a la NIIF 15</i> Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes	23.1 a 23.129
Sección 26 <i>Pagos basados en Acciones</i>	<i>Mejoras Anuales a las NIIF Ciclo 2010-2012</i> (NIIF 2)	26.9
Sección 26 <i>Pagos basados en Acciones</i>	<i>Clasificación y Medición de Transacciones con Pagos basados en Acciones</i> (Modificaciones a la NIIF 2)	26.14A a 26.15C
Sección 28 <i>Beneficios a los Empleados</i>	NIC 19 <i>Beneficios a los Empleados</i> (emitida en 2011).	28.1(d)(ii), 28.34 a 28.35 y 28.41 a 28.41E
Sección 29 <i>Impuesto a las Ganancias</i>	<i>Reconocimiento de Activos por Impuestos Diferidos por Pérdidas no Realizadas</i> (Modificaciones a la NIC 12)	29.16A, 29.19(a) y 29.19A
Sección 29 <i>Impuesto a las Ganancias</i>	CINIIF 23 <i>La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias</i>	29.34A a 29.34D
Sección 30 <i>Conversión de Moneda</i>	CINIIF 22 <i>Transacciones en</i>	30.8A

<b>Sección</b>	<b>Norma NIIF de Contabilidad/Modificación a las Normas NIIF de Contabilidad</b>	<b>Principales párrafos en el Proyecto de Norma</b>
<i>Extranjera</i>	<i>Moneda Extranjera y Contraprestaciones Anticipadas</i>	
Sección 33 <i>Información a Revelar sobre Partes Relacionadas</i>	NIC 24 <i>Información a Revelar sobre Partes Relacionadas Mejoras Anuales a las NIIF Ciclo 2010–2012 (NIC 24)</i>	33.7A, 33.9(b), 33.11, 33.12(ha) y 33.15
Sección 34 <i>Actividades Especializadas</i>	<i>Agricultura: Plantas Productoras (Modificaciones a las NIC 16 y NIC 41)</i>	34.2 a 34.2B

A2 La siguiente Tabla enumera las modificaciones a las Normas NIIF de Contabilidad completas en el alcance de esta segunda revisión integral que el IASB consideró, pero para las que decidió no proponer modificaciones a la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*.

**Tabla A2—Resumen de las modificaciones de las Normas NIIF de Contabilidad completas para las que el IASB no propone modificaciones en la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES***

Sección	Norma NIIF de Contabilidad/Modificación a las Normas NIIF de Contabilidad
Sección 9 <i>Estados Financieros Consolidados y Separados</i>	<i>Estados Financieros Consolidados, Acuerdos Conjuntos e Información a Revelar de Participaciones en Otras Entidades: Guías de Transición</i> (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 11 y NIIF 12)
Sección 9 <i>Estados Financieros Consolidados y Separados</i>	<i>Mejoras Anuales a las Normas NIIF Ciclo 2014-2016</i> (NIIF 12)
Sección 9 <i>Estados Financieros Consolidados y Separados</i>	<i>Entidades de Inversión</i> (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 12 y NIC 27)
Sección 9 <i>Estados Financieros Consolidados y Separados</i>	<i>Entidades de Inversión: Aplicación de la Excepción de Consolidación</i> (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 12 y NIC 28)
Sección 11 <i>Instrumentos Financieros</i>	<i>Mejoras Anuales a las NIIF Ciclo 2012-2014</i> (NIIF 7)
Sección 11 <i>Instrumentos Financieros</i>	<i>Novación de Derivados y Continuación de la Contabilidad de Coberturas</i> (Modificaciones a la NIC 39)
Sección 14 <i>Inversiones en Asociadas</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)
Sección 15 <i>Acuerdos Conjuntos</i>	<i>Estados Financieros Consolidados, Acuerdos Conjuntos e Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades: Guías de Transición</i> (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 11 y NIIF 12)
Sección 15 <i>Acuerdos Conjuntos</i>	<i>Contabilización de Adquisiciones de Participaciones en Operaciones Conjuntas</i> (Modificaciones a la NIIF 11)
Sección 15 <i>Acuerdos Conjuntos</i>	<i>Mejoras Anuales a las Normas NIIF Ciclo 2015-2017</i> (NIIF 11)
Sección 18 <i>Activos Intangibles distintos de la Plusvalía</i>	<i>Mejoras Anuales a las NIIF Ciclo 2010-2012</i> (NIC 38)
Sección 20 <i>Arrendamientos</i>	NIIF 16 <i>Arrendamientos</i>
Sección 21 <i>Provisiones y Contingencias</i>	CINIIF 21 <i>Gravámenes</i>
Sección 23 <i>Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes</i>	<i>Fecha de vigencia de la NIIF 15</i>
Sección 27 <i>Deterioro del Valor de los Activos</i>	<i>Información a Revelar sobre el Importe Recuperable de Activos no Financieros</i> (Modificaciones a la NIC 36)
Sección 28 <i>Beneficios a los Empleados</i>	<i>Planes de beneficios definidos: Aportaciones de los Empleados</i> (Modificaciones a la NIC 19)
Sección 28 <i>Beneficios a los Empleados</i>	<i>Modificación, Reducción o Liquidación del Plan</i> (Modificaciones a la NIC 19)
Sección 29 <i>Impuesto a las Ganancias</i>	<i>Mejoras Anuales a las Normas NIIF Ciclo 2015-2017</i> (NIC 12)

<b>Sección</b>	<b>Norma NIIF de Contabilidad/Modificación a las Normas NIIF de Contabilidad</b>
Sección 34 <i>Actividades Especializadas</i>	NIIF 14 <i>Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas</i>
Sección 35 <i>Transición a la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES</i>	<i>Mejoras Anuales a las NIIF Ciclo 2011-2013 (NIIF 1)</i>
Sección 35 <i>Transición a la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES</i>	<i>Mejoras Anuales a las Normas NIIF Ciclo 2014-2016 (NIIF 1)</i>
Sección sin equivalente	<i>Aplicación de la NIIF 9 Instrumentos Financieros con la NIIF 4 Contratos de Seguro</i>

**PROYECTO DE NORMA TERCERA EDICIÓN DE LA NORMA DE CONTABILIDAD NIIF PARA LAS PYMES ESTADOS FINANCIEROS ILUSTRATIVOS**

**ESTADOS FINANCIEROS ILUSTRATIVOS**

**POLÍTICAS CONTABLES Y NOTAS EXPLICATIVAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS PARA EL AÑO QUE TERMINA EL 31 DE DICIEMBRE DE 20X2**

1. Información general
2. Bases de elaboración y políticas contables
3. Supuestos clave de la incertidumbre en la estimación
4. Restricción al pago de dividendos
5. Ingresos de actividades ordinarias
6. Otros ingresos
7. Costos financieros
8. Ganancia antes de impuestos
9. Gasto por impuesto a las ganancias
10. Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar
11. Inventarios
12. Inversiones en asociadas
13. Propiedades, Planta y Equipo
14. Activos intangibles
15. Impuestos diferidos
16. Sobregiros y préstamos bancarios
17. Cuentas comerciales por pagar y otras cuentas por pagar
18. Provisión para obligaciones por garantías
19. Obligación por beneficios a los empleados—pagos por largos periodos de servicio
20. Obligaciones por arrendamientos financieros
21. Compromisos por arrendamientos operativos
22. Capital en acciones
23. Efectivo y equivalentes al efectivo
24. Conciliación de los pasivos que surgen de las actividades de financiación
25. Pasivos contingentes
26. Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa
27. Transacciones entre partes relacionadas
28. Aprobación de los estados financieros

## Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*

### Estados Financieros Ilustrativos

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

- 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. Sección 4 *Estado de Situación Financiera*, Sección 5 *Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados*, Sección 6 *Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas*, Sección 7 *Estado de Flujos de Efectivo* y Sección 8 *Notas a los Estados Financieros* 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 esos requerimientos de presentación e información a revelar podrían ser cumplidos por una entidad pequeña o mediana típica. Por supuesto, cada entidad necesitará considerar el contenido, la secuencia y el formato de su presentación y las descripciones que utiliza para las partidas a fin de lograr una "presentación razonable" en las circunstancias particulares de esa entidad. Estos estados financieros ilustrativos no deben considerarse como una plantilla apropiada para todas las entidades.
- F2 El estado de situación financiera ilustrativo presenta los activos corrientes seguidos por los activos no corrientes, los pasivos corrientes seguidos por los pasivos no corrientes y a continuación el patrimonio (es decir, las partidas de más liquidez se presentan primero). En algunas jurisdicciones, la secuencia suele ser inversa (es decir, los elementos más líquidos se presentan en último lugar), y eso también lo permite 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 periodos para los que presenta estados financieros proceden de los resultados del periodo, el pago de dividendos, las correcciones de errores de periodos 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 Normas 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*. El material de formación sobre las *NIIF para las PYMES* de la Fundación IFRS, disponible en las páginas web para las PYMES del sitio web de la Fundación IFRS ([www.ifrs.org](http://www.ifrs.org)), contiene, por secciones, más ilustraciones de los requerimientos 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 y ganancias acumuladas consolidado para el año que termina el 31 de diciembre de 20X2****(Alternativa 1 – Ilustración de la clasificación de gastos por función)**

	Notas	20X2 u.m.	20X1 u.m.
Ingresos de actividades ordinarias	5	6.846.037	5.785.275
Costo de ventas		<u>(5.157.249)</u>	<u>(4.404.400)</u>
Ganancia bruta		1.688.788	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	<u>(26.366)</u>	<u>(36.712)</u>
Ganancia antes de impuestos	8	658.729	451.944
Gasto por impuesto a las ganancias	9	<u>(270.250)</u>	<u>(189.559)</u>
Ganancia del año		388.479	262.385
Ganancias acumuladas al comienzo del año		2.166.150	2.003.765
Dividendos		<u>(150.000)</u>	<u>(100.000)</u>
Ganancias acumuladas al final del año		<u>2.404.629</u>	<u>2.166.150</u>

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

**Grupo XYZ**

**Estado del resultado integral y ganancias acumuladas consolidado para el año que termina el 31 de diciembre de 20X2**

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

	Notas	20X2 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		(272.060)	(221.247)
Deterioro del valor de propiedades, planta y equipo		(30.000)	–
Otros gastos		(231.307)	(138.882)
Costos financieros	7	(26.366)	(36.712)
Ganancia antes de impuestos	8	658.729	451.944
Gasto por impuesto a las ganancias	9	(270.250)	(189.559)
Ganancia del año		388.479	262.385
Ganancias acumuladas al comienzo del año		2.166.150	2.003.765
Dividendos		(150.000)	(100.000)
Ganancias acumuladas al final del año		2.404.629	2.166.150

Notas: 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). Como los únicos cambios en el patrimonio del Grupo XYZ durante el año surgen de ganancias o pérdidas y del pago de dividendos, se ha optado por presentar un único estado del resultado integral y ganancias acumuladas en lugar de estados separados del resultado integral y cambios en el patrimonio.

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

	Notas	20X2 u.m.	20X1 u.m.	20X0 u.m.
<b>ACTIVOS</b>				
<b>Activos corrientes</b>				
Efectivo		38.905	22.075	18.478
Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar	10	585.548	573.862	521.234
Inventarios	11	96.837	66.095	45.050
		<u>721.290</u>	<u>662.032</u>	<u>584.762</u>
<b>Activos no corrientes</b>				
Inversiones en asociadas	12	107.500	107.500	107.500
Propiedades, Planta y Equipo	13	2.549.945	2.401.455	2.186.002
Activos intangibles	14	850	2.550	4.250
Activo por impuestos diferidos	15	4.309	2.912	2.155
		<u>2.662.604</u>	<u>2.514.417</u>	<u>2.299.907</u>
Total de activos		<u>3.383.894</u>	<u>3.176.449</u>	<u>2.884.669</u>
<b>PASIVOS Y PATRIMONIO</b>				
<b>Pasivos corrientes</b>				
Sobregiros bancarios	16	83.600	115.507	20.435
Cuentas comerciales por pagar y otras cuentas por pagar	17	482.571	443.898	412.690
Intereses por pagar	7	2.000	1.200	—
Pasivo por impuestos corriente		271.647	190.316	173.211
Provisión para obligaciones por garantías	18	4.200	5.040	2.000
Obligaciones a corto plazo por beneficios a los empleados	19	4.944	4.754	4.571
Obligaciones a corto plazo por arrendamientos financieros	20	21.461	19.884	18.423
		<u>870.423</u>	<u>780.599</u>	<u>631.330</u>
<b>Pasivos no corrientes</b>				
Préstamos bancarios	16	50.000	150.000	150.000
Obligaciones a largo plazo por beneficios a los empleados	19	5.679	5.076	5.066
Obligaciones por arrendamientos financieros	20	23.163	44.624	64.508
		<u>78.842</u>	<u>199.700</u>	<u>219.574</u>
Total de pasivos		<u>949.265</u>	<u>980.299</u>	<u>850.904</u>
<b>Patrimonio</b>				

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES Y ESTADOS FINANCIEROS ILUSTRATIVOS DEL PROYECTO DE NORMA TERCERA  
EDICIÓN DE LA NORMA DE CONTABILIDAD NIIF PARA LAS PYMES

Capital en acciones	22	30.000	30.000	30.000
Ganancias acumuladas	4	<u>2.404.629</u>	<u>2.166.150</u>	<u>2.003.765</u>
		<u>2.434.629</u>	<u>2.196.150</u>	<u>2.033.765</u>
Total pasivos y patrimonio		<u>3.383.894</u>	<u>3.176.449</u>	<u>2.884.669</u>

Notas: 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 que termina el 31 de diciembre de 20X2**

	Notas	20X2 u.m.	20X1 u.m.
<b>Flujos de efectivo por actividades de operación</b>			
Ganancia del año		388.479	262.385
Ajustes por ingresos y gastos que no requirieron uso de 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		270.360	219.547
Pérdida por deterioro de valor		30.000	—
Amortización de intangibles		1.700	1.700
Flujo de efectivo incluidos en actividades de inversión:			
Ganancia por la venta de equipo		(63.850)	—
Cambios en los activos y pasivos de operación:			
Disminución (aumento) en deudores comerciales y otras cuentas por cobrar		(11.686)	(52.628)
Disminución (aumento) en inventarios		(30.742)	(21.045)
Aumento (disminución) en acreedores comerciales <sup>(c)</sup>		37.833	34.248
Aumento en beneficios a los empleados por pagar a corto y largo plazo		793	193
<i>Efectivo neto proveniente de actividades de operación</i>		<u>703.621</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>			
Pago de pasivos derivados de arrendamientos financieros		(19.884)	(18.423)
Reembolso de préstamos		(100.000)	—
Dividendos pagados		(150.000)	(100.000)
<i>Flujos netos de efectivo usados en actividades de financiación</i>		<u>(269.884)</u>	<u>(118.423)</u>
Aumento (disminución) neto en el efectivo y equivalentes al efectivo		48.737	(91.475)
Efectivo y equivalentes al efectivo al comienzo del año		(93.432)	(1.957)
Efectivo y equivalentes al efectivo al final del año	23	<u>(44.695)</u>	<u>(93.432)</u>
(a) Costos financieros pagados en efectivo		25.566	35.512
(b) Impuestos a las ganancias pagados en efectivo		190.316	173.211

(c) Incluye pérdidas por moneda extranjera no realizadas

1.000

—

## **Grupo XYZ**

# **Políticas contables y notas explicativas a los estados financieros para el año que termina el 31 de diciembre de 20X2**

## **1. Información general**

XYZ (Controladora) Responsabilidad Limitada (la Compañía) es una sociedad de responsabilidad limitada radicada en el país A. El domicilio de su sede social y principal centro del negocio es \_\_\_\_\_. El Grupo XYZ está compuesto por la Sociedad y su subsidiaria enteramente participada XYZ (Comercial) Sociedad de Responsabilidad Limitada. Sus actividades principales son la fabricación y la venta de velas.

## **2. Bases de elaboración y políticas contables**

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

### *Bases de consolidación*

Los estados financieros consolidados incorporan los estados financieros de la Sociedad y de su subsidiaria enteramente participada. Todas las transacciones, saldos, ingresos y gastos intragrupo han sido eliminados.

### *Inversiones en asociadas*

Las inversiones en asociadas se contabilizan al costo menos cualquier pérdida por deterioro de valor acumulada.

Los ingresos por dividendos 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 se reconocen cuando se entregan las mercancías. 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 al valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir, neta de descuentos e impuestos asociados con la venta cobrados por cuenta del gobierno del País A. y un pasivo por las rentabilidades esperadas.

### *Costos por préstamos*

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

### *Impuesto a las ganancias*

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

El impuesto corriente por pagar está basado en la ganancia fiscal del año.

El impuesto diferido se reconoce a partir de las diferencias entre los importes en libros de los activos y pasivos en los estados financieros y sus bases fiscales correspondientes (conocidas como diferencias temporarias). Los pasivos por impuestos diferidos se reconocen, generalmente, para todas las diferencias temporales que darán lugar a importes imponibles en la determinación de los beneficios (pérdidas fiscales) de periodos 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 periodos 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 reconoce en el resultado del periodo.

El impuesto diferido se calcula según las tasas impositivas que se espera aplicar a la ganancia (pérdida) fiscal de los periodos en los que 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 del valor acumulada.

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

Edificios	2%
Instalaciones fijas y equipo	10% al 30%

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

### *Activos intangibles*

Los activos intangibles son programas informáticos adquiridos que se expresan al costo menos la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas. 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, vida útil o valor residual de un activo intangible, se revisa la amortización de ese activo de forma prospectiva para reflejar las nuevas expectativas.

### *Deterioro del valor de los activos*

En cada fecha 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 forma similar, en cada fecha sobre la que se informa, se evalúa si existe deterioro del valor de los inventarios comparando el importe en libros de cada partida del inventario (o grupo de partidas similares) con su precio de venta menos los costos de terminación y venta. Si una partida del inventario (o grupo de partidas similares) se ha

deteriorado, se reduce su importe en libros al precio de venta menos los costos de terminación y venta, y se reconoce inmediatamente una pérdida por deterioro del valor en resultados.

Si una pérdida por deterioro 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. Una reversión de una pérdida por deterioro de valor se reconoce inmediatamente en resultados.

### *Arrendamientos*

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

Los derechos sobre los activos mantenidos en arrendamiento financiero se reconocen como activos del Grupo al valor razonable de la propiedad arrendada (o, si son inferiores, por el valor presente de los pagos mínimos por arrendamiento) al inicio del arrendamiento. El correspondiente pasivo con el arrendador se incluye en el estado de situación financiera como una obligación por el arrendamiento financiero. Los pagos del arrendamiento se reparten entre cargas financieras y reducción de la obligación del arrendamiento, para así conseguir una tasa de interés constante sobre el saldo restante del pasivo. Los cargos financieros se deducen al medir los resultados. Los activos mantenidos en arrendamiento financiero se incluyen en propiedades, planta y equipo, y la depreciación y evaluación de pérdidas por deterioro de valor se realiza de la misma forma que para los activos que son propiedad del Grupo.

Las rentas por pagar de arrendamientos operativos se cargan a resultados sobre una base lineal a lo largo del plazo del arrendamiento correspondiente.

### *Inventarios*

Los inventarios se expresan al importe menor entre el costo y el precio de venta menos los costos de terminación y venta. El costo se calcula aplicando el método de primera entrada, primera 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.

### *Deudores comerciales y otras cuentas 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 los deudores comerciales y otras cuentas por cobrar se revisan para evaluar si existe alguna evidencia objetiva de que no vayan a ser recuperables. Si es así, se reconoce inmediatamente en resultados una pérdida por deterioro del valor.

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

Los acreedores comerciales son obligaciones basadas en condiciones de crédito normales y no tienen intereses. Los importes de acreedores comerciales denominados en moneda extranjera se convierten a la unidad monetaria (u.m.) usando la tasa de cambio vigente en la fecha sobre la que se informa. Las ganancias o pérdidas por cambio de moneda extranjera se incluyen en otros gastos o en otros ingresos.

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.

### *Sobregiros y préstamos bancarios*

Los gastos por intereses se reconocen sobre la base del método del interés efectivo y se incluyen en los costos financieros.

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

El pasivo por obligaciones por beneficios a los empleados está relacionado con lo establecido por el gobierno para pagos por largos periodos de servicio. Todo el personal a tiempo completo de la plantilla, a excepción de los administradores, está cubierto por el programa. Al final de cada cinco años de empleo, se lleva a cabo un pago del 5% del salario (que se determina de acuerdo con los 12 meses anteriores al pago). El pago se efectúa en el quinto año, como parte de la nómina de diciembre. El Grupo no financia esta obligación por anticipado.

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

### *Provisión para obligaciones por garantías*

Todos los bienes del Grupo están garantizados por defectos de fabricación por un periodo de un año. Los bienes se reparan o sustituyen por decisión del Grupo. Cuando se reconoce un ingreso de actividades ordinarias, se realiza una provisión por el costo estimado de la obligación por garantía.

## **3. Supuestos clave de la incertidumbre en la estimación**

### *Pagos por largos periodos de servicio*

Al determinar el pasivo para los pagos por largos periodos de servicio (explicado en la nota 19), la gerencia debe hacer una estimación de los incrementos de los sueldos durante los siguientes cinco años, la tasa de descuento para los siguientes cinco años a utilizar para calcular el valor presente y el número de empleados que se espera que abandonen la entidad antes de recibir los beneficios.

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

Para determinar el pasivo por las devoluciones esperadas (incluidas en otros pasivos— véase la nota 17), 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 acuerdos sobre préstamos y sobregiros bancarios, no pueden pagarse dividendos en la medida en que reduzcan el saldo de las ganancias acumuladas por debajo de la suma de los saldos pendientes de los préstamos y sobregiros bancarios.

## **5. Ingresos de actividades ordinarias**

	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
	<b>u.m.</b>	<b>u.m.</b>
Venta de bienes	6.715.832	5.665.275
Regalías—licencia de patentes de fabricación de velas	130.205	120.000
	6.846.037	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

	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
	<b>u.m.</b>	<b>u.m.</b>
Intereses de préstamos y sobregiros bancarios	(21.250)	(30.135)
Intereses de arrendamientos financieros	<u>(5.116)</u>	<u>(6.577)</u>
	<u>(26.366)</u>	<u>(36.712)</u>

## 8. Ganancia antes de impuestos

Las siguientes partidas se han reconocido como gastos (ingresos) para determinar la ganancia antes de impuestos:

	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
	<b>u.m.</b>	<b>u.m.</b>
Los inventarios reconocidos como gasto	5.157.249	4.404.400
Costos de investigación y desarrollo (incluidos en otros gastos)	31.620	22.778
Pérdidas por moneda extranjera de acreedores comerciales (incluidas en otros gastos)	1.000	—
Gasto por garantías (incluido en el costo de ventas*)	5.260	7.340
Pérdidas por deterioro de valor de las cuentas comerciales por cobrar (incluidas en otros gastos)	70.807	71.108

\*Si la entidad clasificó sus gastos por naturaleza en el estado de resultados, se leería “incluido en materias primas y consumibles utilizados”.

## 9. Gasto por impuesto a las ganancias

	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
	<b>u.m.</b>	<b>u.m.</b>
Impuesto corriente	271.647	190.316
Impuesto diferido (nota 15)	<u>(1.397)</u>	<u>(757)</u>
	<u>270.250</u>	<u>189.559</u>

El impuesto a las ganancias se calcula en un 40% (20X1: 40%) de la ganancia imponible estimada para el año.

El gasto de 270.250 u.m. por impuestos a las ganancias del año 20X2 (189.559 u.m. en 20X1) difiere del importe que resultaría de aplicar la tasa impositiva del 40% (en 20X2 y en 20X1) a la ganancia antes de impuestos porque, según la legislación fiscal del País A, algunos gastos de remuneración a los empleados (20.670 u.m. en 20X2 y 16.750 u.m. en 20X1) que se reconocen en la medición de la ganancia antes de impuestos no son deducibles fiscalmente.

## 10. Deudores comerciales y otras cuentas por cobrar

	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
	<b>u.m.</b>	<b>u.m.</b>
Deudores comerciales	528.788	528.384
Pagos anticipados	<u>56.760</u>	<u>45.478</u>
	<u>585.548</u>	<u>573.862</u>

## 11. Inventarios

<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
<b>u.m.</b>	<b>u.m.</b>

Materias primas	60.776	36.450
Trabajo en proceso	1.140	900
Productos terminados	13.640	10.570
Activos devueltos	21.281	18.175
	<u>96.837</u>	<u>66.095</u>

## 12. Inversiones en asociadas

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

	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
	<b>u.m.</b>	<b>u.m.</b>
Costo de inversión en asociada	107.500	107.500
Dividendo recibido de la asociada (incluido en otros ingresos)	25.000	25.000

## 13. Propiedades, Planta y Equipo

	<b>Terrenos y edificios</b>	<b>Instalaciones fijas y equipo</b>	<b>Total</b>
	<b>u.m.</b>	<b>u.m.</b>	<b>u.m.</b>
<b>Costo</b>			
1 enero de 20X2	1.960.000	1.102.045	3.062.045
Adiciones	–	485.000	485.000
Disposiciones	–	(241.000)	(241.000)
31 diciembre de 20X2	<u>1.960.000</u>	<u>1.346.045</u>	<u>3.306.045</u>
<b>Depreciación acumulada y deterioros de valor acumulados</b>			
1 enero de 20X2	390.000	270.590	660.590
Depreciación anual	30.000	240.360	270.360
Deterioro del valor	–	30.000	30.000
Menos depreciación acumulada de los activos dispuestos	–	(204.850)	(204.850)
31 diciembre de 20X2	<u>420.000</u>	<u>336.100</u>	<u>756.100</u>
<b>Importe en libros</b>			
31 diciembre de 20X2	<u>1.540.000</u>	<u>1.009.945</u>	<u>2.549.945</u>

Durante 20X2, el Grupo percibió una disminución significativa en la eficiencia de un equipo principal y, por tanto, llevó a cabo una revisión de su importe recuperable. La revisión condujo al reconocimiento de un deterioro de valor de 30.000 u.m.

El importe en libros de las instalaciones y equipos del Grupo incluye un importe de 40.000 u.m. (20X1: 60.000 u.m.) en concepto de activos en régimen de arrendamiento financiero.

El 10 de diciembre de 20X2, los administradores decidieron disponer de una máquina. El importe en libros de la máquina de 1.472 u.m. se incluye en instalaciones fijas y equipo el 31 de diciembre de 20X2, y los acreedores comerciales por pagar incluyen la obligación restante del Grupo de 1.550 u.m. por la adquisición de esta máquina. Como se espera que el importe obtenido por la disposición supere el importe neto en libros del activo y pasivo relacionado, no se ha reconocido ninguna pérdida por deterioro del valor.

## 14. Activos intangibles

Programas informáticos:

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

\*Si la entidad clasificó sus gastos por naturaleza en el estado de resultados, se leería “incluida en gastos por depreciación y amortización”.

## 15. Impuestos diferidos

Las diferencias entre los importes reconocidos en el estado de resultados, así como los importes sobre los que se informa a las autoridades fiscales en relación con las inversiones en la subsidiaria y la asociada, son insignificantes.

Los activos por impuestos diferidos son los efectos fiscales de las ganancias fiscales futuras esperadas en relación con:

- El beneficio por largos periodos de servicio (nota 19) 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.
- 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:

	<b>Programas informáticos</b>	<b>Pérdidas de cambio en moneda extranjera</b>	<b>Beneficio por largos periodos de servicio</b>	<b>Total</b>
	<b>u.m.</b>	<b>u.m.</b>	<b>u.m.</b>	<b>u.m.</b>
1 enero de 20X1	1.700	—	(3.855)	(2.155)
Cargo (abono) a resultados del año	<u>(680)</u>	<u>—</u>	<u>(77)</u>	<u>(757)</u>

1 enero de 20X2	1.020	–	(3.932)	(2.912)
Cargo (abono) a resultados del año	<u>(680)</u>	<u>(400)</u>	<u>(317)</u>	<u>(1.397)</u>
31 diciembre de 20X2	<u>340</u>	<u>(400)</u>	<u>(4.249)</u>	<u>(4.309)</u>

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

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

## 16. Sobregiros y préstamos bancarios

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

Los sobregiros y préstamos bancarios están asegurados con un derecho de embargo 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.

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

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

El importe de acreedores comerciales a 31 de diciembre de 20X2 incluye 42.600 u.m. denominados en monedas extranjeras (cero a 31 de diciembre de 20X1).

## 18. Provisión para obligaciones por garantías

Los cambios en la provisión para obligaciones por garantías durante 20X2 fueron:

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

La obligación se clasifica como un pasivo corriente porque la garantía está limitada a 12 meses.

## 19. Obligación por beneficios a los empleados—pagos por largos periodos de servicio

La obligación del Grupo por beneficios a los empleados por pagos por largos periodos de servicio, de acuerdo con un plan impuesto por el gobierno, se basa en una valoración actuarial integral con fecha de 31 de diciembre de 20X2 y es como sigue:

	<b>20X2</b>
	<b>u.m.</b>
Obligación a 1 de enero de 20X2	9.830
Acumulación (o devengo) adicional durante el año	7.033
Pagos de beneficios realizados en el año	<u>(6.240)</u>
Obligación a 31 de diciembre de 20X2	<u>10.623</u>

La obligación se clasifica como:

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

## 20. Obligaciones por arrendamientos financieros

El Grupo mantiene una máquina especializada con una vida útil estimada de cinco años en arrendamiento financiero a cinco años. Los pagos mínimos futuros del arrendamiento son:

	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
	<b>u.m.</b>	<b>u.m.</b>
En un año	25.000	25.000
Entre uno y cinco años	25.000	50.000
Más de cinco años	—	—
	<u>50.000</u>	<u>75.000</u>

La obligación se clasifica como:

	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
	<b>u.m.</b>	<b>u.m.</b>
Pasivo corriente	21.461	19.884
Pasivo no corriente	23.163	44.624
	<u>44.624</u>	<u>64.508</u>

## 21. Compromisos por arrendamientos operativos

El Grupo alquila varias oficinas de venta en arrendamiento operativo. Los arrendamientos son para un periodo medio de tres años, con cuotas fijas a lo largo de dicho periodo.

	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
	<b>u.m.</b>	<b>u.m.</b>
Pagos mínimos por arrendamiento operativo reconocidos como gastos durante el año	26.100	26.100

Al final del año, el Grupo tiene compromisos pendientes por arrendamientos operativos no cancelables, con los siguientes vencimientos:

	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
	<b>u.m.</b>	<b>u.m.</b>
En un año	13.050	26.100
Entre uno y cinco años	—	13.050
Más de cinco años	—	—
	<u>13.050</u>	<u>39.150</u>

## 22. Capital en acciones

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

## 23. Efectivo y equivalentes al efectivo

	<b>20X2</b>	<b>20X1</b>
	<b>u.m.</b>	<b>u.m.</b>
Efectivo en caja	38.905	22.075
Sobregiros	<u>(83.600)</u>	<u>(115.507)</u>
	<u>(44.695)</u>	<u>(93.432)</u>

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

	<b>Préstamos bancarios</b>	<b>Arrendamientos financieros</b>	<b>Total</b>
	<b>u.m.</b>	<b>u.m.</b>	<b>u.m.</b>
1 enero de 20X1	(150.000)	(82.931)	(232.931)
Pagos en efectivo	30.135	25.000	55.135
Interés	<u>(30.135)</u>	<u>(6.577)</u>	<u>(36.712)</u>
31 diciembre de 20X1	(150.000)	(64.508)	(214.508)
Pagos en efectivo	121.250	25.000	146.250
Interés	<u>(21.250)</u>	<u>(5.116)</u>	<u>(26.366)</u>
31 diciembre de 20X2	<u>(50.000)</u>	<u>(44.624)</u>	<u>(94.624)</u>

## 25. Pasivos contingentes

Durante 20X2, un cliente inició un juicio contra XYZ (Comercial) Responsabilidad Limitada debido a un incendio provocado por una vela defectuosa. El cliente asegura que las pérdidas totales ascienden a 50.000 u.m. y ha iniciado un litigio para reclamar este importe.

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

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

El 25 de enero de 20X3, hubo una inundación en uno de los almacenes de velas. Se espera que el costo de la renovación ascienda a 36.000 u.m. El reembolso por parte del seguro se estima en 16.000 u.m.

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

## 27. Transacciones entre partes relacionadas

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

El Grupo vende bienes a su asociada (véase nota 12), que es una parte relacionada, según el siguiente detalle:

	Venta de bienes		Importes adeudados al Grupo por la parte relacionada e incluidos en los deudores comerciales a final de año	
	20X2	20X1	20X2	20X1
	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.
Asociada	10.000	8.000	800	400

Los pagos por arrendamientos financieros (véase la nota 20) están garantizados personalmente por un accionista principal de la Sociedad. No se ha solicitado cargo alguno por esta garantía.

La remuneración total de los administradores y de otros miembros del personal clave en 20X2 (incluidos salarios y beneficios) ascendió a 249.918 u.m. (20X1: 208.260 u.m.).

## 28. Aprobación de los estados financieros

Estos estados financieros fueron aprobados por el consejo de administración y autorizados para su publicación el 10 de Marzo de 20X3.