Octubre de 2013

Fundamentos de las Conclusiones

Proyecto de Norma ED/2013/9

NIIF para las PYMES

Modificaciones propuestas a la Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades

Recepción de comentarios hasta el 3 de marzo de 2014

IASB®

IFRS™ for SMEs

Fundamentos de las Conclusiones del Proyecto de Norma Modificaciones propuestas a la Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)

Recepción de comentarios hasta el 3 de marzo de 2014

This Basis for Conclusions accompanies the Exposure Draft ED/2013/9 *Proposed amendments to the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs)* (issued October 2013; see separate booklet). The proposals may be modified in the light of the comments received before being issued in final form. Comments need to be received by **3 March 2014** and should be submitted in writing to the address below or electronically via our website www.ifrs.org using the 'Comment on a proposal' page.

All responses will be put on the public record and posted on our website unless the respondent requests confidentiality. Requests for confidentiality will not normally be granted unless supported by good reason, such as commercial confidence.

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

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

Copyright © 2013 IFRS Foundation®

All rights reserved. Copies of the Exposure Draft may only be made for the purpose of preparing comments to be submitted to the IASB provided that such copies are for personal or intra-organisational use only and are not sold or disseminated and each copy acknowledges the IFRS Foundation's copyright and sets out the IASB's address in full.

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

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

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

The Spanish translation of the Exposure Draft on Proposed amendments to the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs) and related material contained in this publication has been approved by the Review Committee appointed by the IFRS Foundation. The Spanish translation is the copyright of the IFRS Foundation.

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

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

Fundamentos de las Conclusiones del Proyecto de Norma Modificaciones propuestas a la Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)

Recepción de comentarios hasta el 3 de marzo de 2014

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan al Proyecto de Norma ED/2013/9 *Modificaciones propuestas a la Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)* (emitido en octubre de 2013; véase el folleto separado). Las propuestas podrán modificarse en función de los comentarios recibidos antes de emitirse de forma definitiva. Se reciben comentarios hasta el **3 de marzo de 2014** los cuales deben enviarse por escrito a la dirección indicada a continuación o por vía electrónica a nuestro sitio web www.ifrs.org utilizando la página de "Comment on a proposal".

Todas las respuestas se pondrán en conocimiento del público y se colocarán en nuestro sitio web a menos que quien responda solicite confidencialidad. Las solicitudes de confidencialidad normalmente no se concederán a menos que las sustenten buenas razones tales como confidencialidad comercial.

Descargo de responsabilidad: El IASB, la Fundación IFRS, los autores y los editores no aceptan responsabilidad alguna por las pérdidas que se puedan ocasionar a las personas que actúen o se abstengan de actuar basándose en el material incluido en esta publicación, ya sea que se haya causado esta pérdida por negligencia o por otra causa.

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

Copyright © 2013 IFRS Foundation®

Todos los derechos reservados. Únicamente pueden realizarse copias de este Proyecto de Norma a efectos de preparar comentarios a enviar al IASB siempre que estas copias sean para uso personal o interno de la organización y que no sean vendidas o difundidas y que en cada copia se incluyan los derechos de autor de la Fundación IFRS y la dirección completa del IASB.

A excepción del mencionado permiso, ninguna parte de estas publicaciones puede ser traducida, reimpresa, ni reproducida o utilizada en ninguna forma, ya sea total o parcialmente, ni siquiera usando medios electrónicos, mecánicos o de otro tipo, existentes o por inventar, incluyendo fotocopiado y grabación u otros sistemas de almacenamiento o recuperación de información, sin el permiso previo, por escrito, de la Fundación IFRS.

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

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

La traducción al español del Proyecto de Norma sobre Modificaciones propuestas a la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES) y el material relacionado contenido en esta publicación ha sido aprobado por el Comité de Revisión nombrado por la Fundación IFRS. Los derechos de autor de la traducción al español son propiedad de la Fundación IFRS.

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

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

ÍNDICE *desde párrafo*

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES DEL PROYECTO DE NORMA *MODIFICACIONES PROPUESTAS A LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA LAS PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES (NIIF PARA LAS PYMES)*

INTRODUCCIÓN	**FC1**
ANTECEDENTES	**FC2**
Razones para llevar a cabo la revisión integral de la *NIIF para las PYMES*	**FC2**
Petición de Información (PdI)	**FC4**
Respuestas a la PdI	**FC7**
Reunión y recomendaciones del SMEIG	**FC10**
Deliberaciones del IASB	**FC11**
ALCANCE DE LA *NIIF PARA LAS PYMES*	**FC16**
Uso de la *NIIF para las PYMES* por entidades con obligación pública de rendir cuentas	**FC17**
Uso de la *NIIF para las PYMES* por entidades sin fines de lucro	**FC23**
NIIF NUEVAS Y REVISADAS	**FC27**
Introducción	**FC27**
Los principios del IASB que tratan de las NIIF nuevas y revisadas	**FC29**
NIIF individuales nuevas y revisadas durante la revisión actual	**FC33**
OPCIONES DE POLÍTICA CONTABLE	**FC39**
Modelo de revaluación de propiedades, planta y equipo	**FC40**
Capitalización de costos por préstamos o de desarrollo	**FC45**
USO SUBSIDIARIO OPCIONAL DE LAS NIIF COMPLETAS PARA INSTRUMENTOS FINANCIEROS	**FC49**
CONTABILIDAD DEL IMPUESTO A LAS GANANCIAS	**FC55**
VIDAS ÚTILES DE LA PLUSVALÍA Y OTROS ACTIVOS INTANGIBLES	**FC61**
CUENTAS POR COBRAR POR SUBSCRICIÓN DE ACCIONES	**FC64**
PyR DEL SMEIG	**FC67**
CUESTIONES ADICIONALES PLANTEADAS POR QUIENES RESPONDIERON A LA PDI (MODIFICACIONES PROPUESTAS)	**FC73**
Incorporación de dos exenciones de "esfuerzo o costo desproporcionado"	**FC74**
Alineación de la definición de parte relacionada con las NIIF completas.	**FC76**
Exenciones del control común	**FC78**
Aclaración de los requerimientos existentes	**FC80**
CUESTIONES ADICIONALES PLANTEADAS POR QUIENES RESPONDIERON A LA PDI (DISTINTAS DE LAS MODIFICACIONES PROPUESTAS)	**FC86**
OTRAS CUESTIONES IDENTIFICADAS POR EL IASB	**FC87**
Mejoras a los requerimientos existentes	**FC88**
Aclaración de los requerimientos existentes	**FC90**
TRANSICIÓN	**FC93**
Aplicación retroactiva de las modificaciones propuestas	**FC93**
Fecha de vigencia de las modificaciones propuestas	**FC96**

Adopción anticipada **FC98**

ANÁLISIS DE LOS EFECTOS DE ESTE PROYECTO DE NORMA **FC100**

© IFRS Foundation

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

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan, pero no forman parte de las modificaciones propuestas.

Introducción

FC1 Estos Fundamentos de las Conclusiones resumen las consideraciones del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) al desarrollar este Proyecto de Norma de modificaciones propuestas a la *Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)*. Cada uno de los miembros individuales del IASB dio mayor peso a algunos factores que a otros.

Antecedentes

Razones para llevar a cabo la revisión integral de la *NIIF para las PYMES*

FC2 La *NIIF para las PYMES* se emitió por el IASB en 2009 observando el procedimiento a seguir que comenzó a finales de 2003 e incluyó la oportunidad de que el público opinara en diversas etapas a lo largo de todo el proceso. El procedimiento a seguir también incluyó pruebas de campo del Proyecto de Norma de febrero de 2007 que precedió a la *NIIF para las PYMES* final.

FC3 Al mismo tiempo el IASB señaló su plan de llevar a cabo una revisión integral inicial de la *NIIF para las PYMES* que permitiera la evaluación de la experiencia de los dos primeros años que las entidades habrían tenido para implementarla y considerar si existe necesidad de introducir modificaciones. En numerosas jurisdicciones las empresas comenzaron a utilizar la *NIIF para las PYMES* en 2010. Por consiguiente, el IASB comenzó su revisión integral inicial en 2012. El IASB también señaló que, después de la revisión inicial, esperaba considerar las modificaciones a la *NIIF para las PYMES* aproximadamente una vez cada tres años.

Petición de Información (PdI)

FC4 En junio de 2012, el IASB emitió una Petición de Información (PdI) como el primer paso de su revisión integral inicial. La PdI se desarrolló conjuntamente con el Grupo de Implementación de las PYMES (SMEIG, por sus siglas en inglés) un organismo asesor del IASB.

FC5 El objetivo de la PdI era solicitar las opiniones de quienes habían estado aplicando la *NIIF para las PYMES*, quienes habían estado utilizando la información financiera preparada de acuerdo con la *NIIF para las PYMES* y el resto de partes interesadas, sobre si existe la necesidad de realizar modificaciones a esta norma y, si es así, qué modificaciones deben realizarse. La PdI no contenía opiniones preliminares del IASB o del SMEIG.

FC6 Además de para animar a quienes respondieron a plantear sus propios temas, el IASB planteó preguntas específicas en la PdI abarcando los siguientes temas sobre la *NIIF para las PYMES*. Estas cuestiones estaban basadas en temas que se habían planteado con frecuencia al IASB por partes interesadas y también relacionadas con cambios en las NIIF completas desde que se publicó en 2009 la *NIIF para las PYMES*:

(a) Si se debe permitir a las entidades que tienen obligación pública de rendir cuentas aplicar la *NIIF para las PYMES*.

(b) Si existe la necesidad de aclarar el alcance de los requerimientos para las entidades sin fines de lucro.

(c) Cómo debe actualizarse la *NIIF para las PYMES* a la luz de los cambios realizados a las NIIF completas desde que se publicó en 2009 la *NIIF para las PYMES* (se hace referencia a estos cambios en estos Fundamentos de las Conclusiones como "NIIF nuevas y revisadas"). La PdI planteó preguntas específicas sobre las NIIF nuevas y revisadas más significativas y también sobre las mejoras anuales.

(d) Si considerar que se permita una opción para que las PYMES utilicen el modelo de revaluación para propiedades, planta y equipo.

(e) Si considerar que se permita o requiera la capitalización de los costos por préstamos o de desarrollo que cumplan criterios especificados (por ejemplo, sobre la base de los criterios de las NIIF completas).

(f) Cómo debe actualizarse la opción presente para utilizar la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición en la NIIF para las PYMES* una vez que la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* pase a estar vigente.

(g) Si continuar con el requerimiento del enfoque de las diferencias temporarias para la contabilización de los impuestos diferidos y, si es así, si alinear los requerimientos con la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias.*

(h) Si existe la necesidad de modificar los requerimientos para determinar la vida útil de la plusvalía y otros activos intangibles.

(i) Si permitir o requerir la presentación de las cuentas por cobrar de suscripciones de acciones como un activo.

(j) Si existen temas adicionales que deben abordarse de forma específica en la *NIIF para las PYMES*.

(k) Si debería continuar el programa de PyR del SMEIG y cómo tratar las PyR durante esta revisión integral.

Respuestas a la PdI

FC7 El IASB recibió 89 cartas de comentarios sobre la PdI. Todas las cartas estuvieron disponibles para los miembros del IASB y se colocaron en el sitio web del IASB. Además, para responder a las preguntas específicas del párrafo FC6, muchas de las cartas de comentarios contestaron a la solicitud de plantear sus propias cuestiones. Las cuestiones más importantes planteadas se enumeran en los párrafos FC8 y FC9. Algunos de quienes respondieron también comentaron sobre el procedimiento general del proceso de revisión trienal, incluyendo el calendario de revisiones futuras de la *NIIF para las PYMES* y otras cuestiones del procedimiento a seguir.

FC8 Las siguientes son cuestiones que fueron planteadas por quienes respondieron para las cuales el IASB ha propuesto modificaciones:

(a) Se requieren más guías para ayudar a las PYMES a aplicar la exención del "esfuerzo o costo desproporcionado" en la práctica (utilizado en varias secciones de la *NIIF para las PYMES*).

(b) Los requerimientos deben simplificarse o proporcionar guías adicionales para el uso de fechas de presentación uniformes en la preparación de estados financieros consolidados.

(c) Los criterios del párrafo 11.9 deben aclararse para asegurar que los préstamos con cláusulas de préstamo estándar y los préstamos en moneda extranjera son instrumentos financieros básicos que se contabilizan al costo amortizado.

(d) En la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos* y en la Sección 12 *Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros* debe incluirse una exención de "esfuerzo o costo desproporcionado" para la medición de inversiones en instrumentos de patrimonio al valor razonable.

(e) El reconocimiento de todos los activos intangibles de la adquirida en una combinación de negocios es demasiado complejo para las PYMES y es costoso utilizar expertos en valoraciones.

(f) En el párrafo 19.14, debe permitirse a las PYMES las simplificaciones de la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* para la distribución del costo de una combinación de negocios a obligaciones por beneficios definidos e impuestos diferidos.

(g) El requerimiento del párrafo 22.8 de medir los instrumentos de patrimonio al valor razonable del efectivo u otros recursos recibidos prohibiría el uso del costo histórico del vendedor para combinaciones de negocios bajo control común.

© IFRS Foundation

(h) Las distribuciones de activos distintos al efectivo controlados en última instancia por las mismas partes antes y después de la distribución deben excluirse del párrafo 22.18 (en congruencia con la CINIIF 17 *Distribuciones, a los Propietarios, de Activos Distintos al Efectivo*).

(i) La definición de "parte relacionada" debe ser congruente con la NIC 24 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas* (2009) y debe añadirse la definición de "miembros cercanos a la familia de una persona".

(j) Los requerimientos de contabilización para entidades involucradas en actividades extractivas deben aclararse.

FC9 Las siguientes son cuestiones planteadas por quienes respondieron para las cuales el IASB no ha propuesto modificaciones:

(a) El objetivo de los estados financieros de las PYMES y las características cualitativas de la información de los estados financieros deben alinearse con el *Marco Conceptual para la Información Financiera* revisado (el "*Marco Conceptual*").

(b) Los ejemplos en los que se presentan partidas en otro resultado integral (ORI) en la *NIIF para las PYMES* son limitados y el ORI debe eliminarse totalmente de la *NIIF para las PYMES.*

(c) El tipo de instrumentos de cobertura permitidos es demasiado limitado. Se debe permitir a las PYMES designar otros tipos de instrumentos como instrumentos de cobertura según la Sección 12, por ejemplo, opciones, instrumentos de efectivo y permutas financieras.

(d) Las PYMES deben poder elegir la contabilización de sus propiedades de inversión según el modelo del valor razonable o el modelo del costo como en la NIC 40 *Propiedades de Inversión*.

(e) Deben añadirse guías sobre permutas, porque estas transacciones tienen lugar con frecuencia en algunas PYMES.

(f) Debe permitirse un modelo del costo para activos biológicos. De forma alternativa, el IASB debería considerar el progreso de su proyecto actual sobre la NIC 41 *Agricultura*, que podría permitir un modelo del costo para activos biológicos para producir frutos.

(g) Deben añadirse más guías sobre la contabilización de activos biológicos.

(h) El IASB debería considerar formas adicionales de reducir los requerimientos de información a revelar de la *NIIF para las PYMES.*

(i) El IASB debería considerar el desarrollo de un marco de información a revelar reducido para subsidiarias de entidades controladoras que apliquen las NIIF completas en sus estados financieros consolidados.

(j) El IASB debería considerar la incorporación de exenciones dependientes del tamaño para algunos de los requerimientos de la *NIIF para las PYMES*, en concreto requerimientos de información a revelar.

(k) Debe cambiarse el título de la *NIIF para las PYMES* para centrarse en las entidades que se encuentran dentro de su alcance.

Reunión y recomendaciones del SMEIG

FC10 En febrero de 2013 el SMEIG se reunió para tratar los comentarios recibidos del público sobre la PdI y para desarrollar un conjunto de recomendaciones para el IASB sobre modificaciones posibles a la *NIIF para las PYMES*. Las recomendaciones desarrolladas por el SMEIG se presentaron en los documentos de la agenda del IASB para las reuniones de éste de marzo-mayo de 2013, junto con las cuestiones a tratar. Las recomendaciones también fueron proporcionadas en un informe separado que se publicó en el sitio web del IASB en marzo de 2013. En la mayoría de los casos las decisiones del IASB eran congruentes con la sugerencia realizadas por el SMEIG.

Deliberaciones del IASB

FC11 El IASB trató las cuestiones identificadas durante el proceso de PdI en sus reuniones de marzo-mayo de 2013. Las decisiones tomadas durante esas reuniones se incluyeron en el correspondiente *IASB Updates*. Todas las modificaciones significativas propuestas por el IASB se enumeran en la tabla al comienzo de este Proyecto de Norma.

FC12 El IASB trató las cuestiones del párrafo FC6 en sus reuniones de marzo-mayo de 2013. Los párrafos FC16 a FC72 exponen las razones del IASB para las decisiones tomadas sobre esas cuestiones y proporcionan información breve sobre las opiniones alternativas expresadas en las cartas de comentarios.

FC13 El IASB consideró todas las cuestiones adicionales planteadas por las cartas de comentarios a la PdI en su reunión de mayo de 2013. Las cuestiones para las que el IASB ha propuesto modificaciones a la *NIIF para las PYMES* se enumeran en el párrafo FC8. Las cuestiones para las que el IASB no propone realizar modificaciones se enumeran en el párrafo FC9. Los párrafos FC73 a FC86 exponen las razones del IASB para las decisiones que tomó sobre ambos conjuntos de cuestiones.

FC14 El IASB ha planteado una pregunta en la Invitación a Comentar sobre el calendario de revisiones futuras de la *NIIF para las PYMES*. Las otras cuestiones planteadas sobre el procedimiento a seguir por quienes respondieron a la PdI no se tratan en este Proyecto de Norma pero serán consideradas en revisiones futuras de la *NIIF para las PYMES*

FC15 Queda fuera del alcance de estos Fundamentos de las Conclusiones incluir un análisis detallado de las opiniones y razones proporcionadas por quienes respondieron a la PdI debido a la extensión y amplitud de los comentarios recibidos. Sin embargo, se proporcionó a los miembros del IASB un resumen detallado del análisis de las cartas de comentarios en los documentos de la agenda de las reuniones de marzo-mayo de 2013 del IASB y a los miembros del SMEIG en su reunión de febrero de 2013. Estos documentos de la agenda están disponibles en el sitio web del IASB (www.ifrs.org).

Alcance de la *NIIF para las PYMES*

FC16 El IASB comenzó sus debates sobre la revisión integral de la *NIIF para las PYMES* abordando en primer lugar las cuestiones relacionadas con su alcance. El IASB destacó que era importante para aclarar las entidades a las que está dirigida la *NIIF para las PYMES* antes de decidir qué tipo de modificaciones deben realizarse.

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

FC17 El IASB planteó una pregunta en la PdI sobre si se debe permitir a las entidades con obligación pública de rendir cuentas aplicar la *NIIF para las PYMES*. La *NIIF para las PYMES* define "PYMES" como entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas y que preparan estados financieros con propósito de información general (véase el párrafo 1.3). El párrafo 1.5 prohíbe que una entidad con obligación pública de rendir cuentas señale su cumplimiento con la *NIIF para las PYMES*—incluso si la ley o regulación de su jurisdicción permite o requiere utilizar la *NIIF para las PYMES* por parte de entidades con obligación pública de rendir cuentas.

FC18 La mayoría de quienes respondieron a la PdI eran de la opinión de que el alcance actual es apropiado. Sin embargo, algunos permitirían a ciertas entidades con obligación pública de rendir cuentas utilizar la *NIIF para las PYMES*. Algunas de las razones dadas por las cuales la *NIIF para las PYMES* puede mejorar la información financiera de esas entidades son que:

(a) Algunas entidades cuyas acciones se clasifican como negociadas en mercados públicos pueden considerarse casos límite porque apenas se cotizan o se negocian en mercados organizados no regulados. En algunos casos las necesidades de los usuarios de sus estados financieros pueden ser similares a las necesidades de los usuarios de entidades sin obligación pública de rendir cuentas.

(b) Las cooperativas de crédito y bancos de tamaño micro cumplen la definición de entidades con obligación pública de rendir cuentas. Sin embargo, algunas son muy pequeñas, sus acciones no se negocian en mercados públicos y los principales usuarios de sus estados financieros (depositantes) no requieren el nivel de detalle que se exige a los estados financieros preparados de acuerdo con las NIIF completas.

(c) Algunas jurisdicciones no han adoptado las NIIF completas para todas las entidades con obligación pública de rendir cuentas por la complejidad percibida o la ausencia de recursos en la jurisdicción. Actualmente, esas entidades pueden aplicar las normas locales que son inferiores a la *NIIF para las PYMES*.

(d) Algunas entidades con obligación pública de rendir cuentas están produciendo actualmente información financiera de calidad baja según las NIIF completas debido a la ausencia de experiencia o recursos disponibles para ellas.

© IFRS Foundation

FC19 El IASB consideró si el párrafo 1.5 es demasiado restrictivo y si las jurisdicciones deberían tener la autoridad de decidir qué entidades con obligación pública de rendir cuentas deben poder utilizar y declarar el cumplimiento con la *NIIF para las PYMES*. El IASB observó que si una entidad con obligación pública de rendir cuentas aplicaba la *NIIF para las PYMES* sería importante avisar a los usuarios de sus estados financieros del hecho de que una entidad con obligación pública de rendir cuentas está aplicando una Norma que no fue diseñada para ella. Por consiguiente, el IASB trató específicamente si el párrafo 1.5 podría reemplazarse por un requerimiento para que una entidad con obligación pública de rendir cuentas revele que no está dentro del alcance previsto de la *NIIF para las PYMES* pero que las leyes de su jurisdicción le permiten utilizar la *NIIF para las PYMES*.

FC20 El IASB observó que la *NIIF para las PYMES* estaba específicamente diseñada para PYMES y los usuarios de los estados financieros de las PYMES y, por ello, no podía atender de forma apropiada a un grupo más amplio de entidades. Además, el IASB destacó que si se ampliaba el alcance para incluir algunas entidades con obligación pública de rendir cuentas, ello podía conducir a realizar cambios en la *NIIF para las PYMES*, para dar cabida a ese grupo más amplio, lo cual incrementaría su complejidad. El IASB también tuvo reservas sobre los riesgos asociados con el uso inapropiado de la *NIIF para las PYMES* si se eliminaba la restricción del párrafo 1.5 sobre que las entidades con obligación pública de rendir cuentas utilicen la *NIIF para las PYMES*. Por estas razones, el IASB decidió mantener el párrafo 1.5.

FC21 El IASB, además, destacó que las jurisdicciones ya pueden incorporar la *NIIF para las PYMES* en sus PCGA locales si desean permitir que ciertas entidades con obligación pública de rendir cuentas la utilicen. Sin embargo, esas entidades señalarían que cumplen con los PCGA locales, pero no con la *NIIF para las PYMES*.

FC22 Algunos de quienes respondieron a la PdI dijeron que el significado de "en calidad de fiduciario" de la definición de obligación pública de rendir cuentas no estaba claro, ya que es un término con implicaciones diferentes en las distintas jurisdicciones. Esas respuestas sugirieron que el IASB debería proporcionar guías adicionales para aclarar su intención al utilizar el término de ayudar a las autoridades/emisores de normas locales y entidades que aplican la definición actual de "obligación pública de rendir cuentas". Sin embargo, quienes respondieron generalmente no sugirieron formas alternativas de describir la obligación pública de rendir cuentas ni indicaron qué guías ayudarían a aclarar el significado de, en calidad de fiduciario. Además, basándose en las actividades de difusión externa realizadas hasta el momento, el IASB ha determinado que el uso de este término no parece crear una incertidumbre significativa o diversidad en la práctica. Por consiguiente, el IASB decidió no aclarar este término pero, en su lugar, planteó una pregunta en la Invitación a Comentar de este Proyecto de Norma para obtener más información sobre la preocupación surgida.

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

FC23 El IASB preguntó, en la PdI, si existe la necesidad de aclarar los requerimientos de alcance para las entidades sin fines de lucro. Esto es así porque algunas partes interesadas han preguntado si la solicitud y aceptación de aportaciones harían automáticamente a una entidad sin fines de lucro una entidad con obligación pública de rendir cuentas porque esta actividad involucra que la entidad mantenga recursos financieros confiados a la misma por sus clientes. La mayoría de quienes respondieron a la PdI percibían que las entidades sin fines de lucro no tienen obligación pública de rendir cuentas y debe permitírseles aplicar la *NIIF para las PYMES*.

FC24 El IASB destacó que la *NIIF para las PYMES* identifica específicamente solo dos tipos de entidades que tienen obligación pública de rendir cuentas y, por ello, no cumplen los requisitos para utilizar la *NIIF para las PYMES*:

(a) las que han emitido, o están en proceso de emisión, deuda o títulos de patrimonio para negociarse en mercados públicos; y

(b) las que mantienen activos en calidad de fiduciario para un grupo amplio de terceros como uno de sus negocios principales.

FC25 El IASB, además, destacó que el párrafo 1.4 enumera las organizaciones de beneficencia como un ejemplo de una entidad que no tiene automáticamente obligación pública de rendir cuentas si solo mantiene recursos financieros confiados a ella por otros, por razones secundarias a su actividad principal. El IASB, por ello, decidió que la *NIIF para las PYMES* es suficientemente clara en que solicitar y aceptar aportaciones no hace que las entidades sin fines de lucro tengan obligación pública de rendir cuentas y, por consiguiente, decidió que no hacía falta realizar modificaciones.

FC26 Un número de los que respondieron a la PdI comentaron que el IASB debería abordar las cuestiones específicas y transacciones con las que se encuentran las entidades sin fines de lucro en la *NIIF para las PYMES* o como un proyecto separado. El IASB destacó que los Fideicomisarios de la Fundación IFRS han

concluido que el centro de interés principal de la Fundación IFRS y del IASB a corto plazo sigue siendo el desarrollo de Normas para las entidades con fines de lucro. El IASB, por ello, decidió no realizar consideraciones adicionales sobre estas cuestiones como parte de su revisión integral de la *NIIF para las PYMES*.

NIIF nuevas y revisadas

Introducción

FC27 La *NIIF para las PYMES* se desarrolló utilizando las NIIF completas como punto de partida y, a partir de ahí, considerar qué modificaciones son apropiadas en función de las necesidades de los usuarios y consideraciones costo-beneficio. El IASB utilizó las NIIF completas como punto de partida, en lugar de un enfoque de comenzar de nuevo, porque, aunque existen diferencias entre las necesidades de los usuarios de los estados financieros de las PYMES y los de las entidades con obligación pública de rendir cuentas, también existen similitudes. Por consiguiente, una de las cuestiones más significativas a la que se enfrentó el IASB fue cómo debe actualizarse la *NIIF para las PYMES* en función de las NIIF nuevas y revisadas publicadas después de que fuera emitida la *NIIF para las PYMES* en 2009—en concreto, cómo equilibrar la importancia de mantener el alineamiento con las NIIF completas y a la vez tener una Norma estable e independiente que se centre en las necesidades de las PYMES.

FC28 Quienes respondieron a la PdI estaban divididos sobre si la *NIIF para las PYMES* debe actualizarse o no durante esta revisión integral de NIIF nuevas y revisadas. Las opiniones expresadas por los que respondieron estaban generalmente influidas por su comprensión del propósito de la *NIIF para las PYMES* y a qué entidades debería atender, por ejemplo:

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

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

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

FC29 El IASB observó que el principal propósito al desarrollar la *NIIF para las PYMES* fue proporcionar un conjunto simplificado e independiente de principios contables para entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas y que habitualmente tienen transacciones menos complejas, recursos limitados para aplicar las NIIF completas y que operan en circunstancias en las que la comparabilidad con sus pares cotizados no es una consideración importante. El IASB también destacó su decisión de no ampliar el alcance de la *NIIF para las PYMES* para permitir que entidades con obligación pública de rendir cuentas utilicen la *NIIF para las PYMES*.

FC30 Con este propósito principal en mente, el IASB consideró un marco sobre cómo tratar las NIIF nuevas y revisadas durante esta revisión integral y revisiones futuras de la *NIIF para las PYMES*. El IASB desarrolló los siguientes principios:

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

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

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

© IFRS Foundation

(d) Los cambios a la *NIIF para las PYMES* podrían considerarse al mismo tiempo que se publiquen las NIIF nuevas y revisadas. Sin embargo, la *NIIF para las PYMES* solo sería actualizada por los cambios en la próxima revisión trienal, para proporcionar una plataforma estable para las PYMES.

FC31 El IASB, además, observó que, al aplicar los principios del párrafo FC30(a) a (c), deben ponderarse decisiones sobre qué cambios incorporar en la *NIIF para las PYMES* y el momento apropiado para la incorporación de dichos cambios contra la necesidad de proporcionar a las PYMES una plataforma estable y la adecuación de estos cambios para las PYMES y usuarios de sus estados financieros. El IASB destacó que se puede decidir incorporar cambios procedentes de NIIF nuevas y revisadas complejas solo después de que se haya evaluado la experiencia de implementación de esa NIIF. Sin embargo, esta evaluación se realizará cuando se publiquen las NIIF nuevas y revisadas en lugar de esperar automáticamente hasta que haya experiencia sustancial de entidades que hayan aplicado la NIIF nueva y revisada o hasta que haya tenido lugar una revisión posterior a la implementación de una NIIF.

FC32 El IASB decidió que las NIIF nuevas y revisadas no deberían considerarse hasta que hayan sido publicadas. Esto es así porque, hasta que se emite una NIIF final, las opiniones del IASB son siempre provisionales y sujetas a cambio. En ocasiones, los principios en una NIIF final difieren de forma significativa de los examinados en un Documento de Discusión o inicialmente propuestos en un Proyecto de Norma. En otros casos, una NIIF final no se emite de ninguna forma, o el trabajo sobre un proyecto se suspende por un periodo indefinido. El IASB destacó que había decidido basar la Sección 29 *Impuesto a las Ganancias* en un Proyecto de Norma de 2009 que esperaba modificar la NIC 12, pero el Proyecto de Norma de 2009 nunca se finalizó (véanse los párrafos FC55 a FC60).

NIIF nuevas y revisadas individuales durante la revisión actual

FC33 El IASB, entonces, consideró la forma en que tratar las NIIF individuales nuevas y revisadas durante esta revisión integral en función de los principios anteriores. El IASB observó que esta revisión integral está sujeta a consideraciones adicionales en comparación con revisiones futuras porque esta es la primera revisión desde la publicación inicial de la *NIIF para las PYMES*. Aunque la *NIIF para las PYMES* se emitió en 2009 en muchos países que la han adoptado, ha sido efectiva desde un periodo más corto. Además, en jurisdicciones que permiten en lugar de requerir, la *NIIF para las PYMES*, muchas PYMES únicamente han comenzado la transición a esta. Como resultado, para la mayoría de las PYMES que utilizan o van a utilizar la *NIIF para las PYMES* es aún una Norma nueva. Por estas razones, el IASB decidió que existe una necesidad mayor de estabilidad durante esta revisión integral inicial de la que pueda haber en revisiones futuras.

FC34 El IASB consideró en primer lugar la forma de abordar las cinco NIIF nuevas o revisadas que el IASB estimaba que tenían el potencial de dar lugar a los cambios más significativos a la *NIIF para las PYMES*, concretamente la NIIF 3 (2008), NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*, NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*, NIIF 13 *Medición del Valor Razonable* y NIC 19 *Beneficios a los Empleados* (2011). El IASB desarrollo los siguientes principios:

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

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

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

Por las razones descritas en este párrafo y en el párrafo FC33, el IASB decidió no modificar la *NIIF para las PYMES* durante esta revisión inicial para incorporar la NIIF 3 (2008), NIIF 10, NIIF 11 y NIIF 13 y NIC 19 (2011).

FC35 El IASB entonces consideró si cualquiera de los cambios introducidos por otras NIIF nuevas y revisadas debe incorporarse en la *NIIF para las PYMES*. Basado en una evaluación individual de cada NIIF nueva y revisada, el IASB decidió que deben incorporarse los cambios principales de las siguientes NIIF nuevas y revisadas:

(a) NIC 1 *Presentación de Partidas de Otro Resultado Integral* (modificación de 2011);

(b) NIC 32 *Clasificación de las Emisiones de Derechos* (modificación de 2009);

(c) CINIIF 19 *Cancelación de Pasivos Financieros con Instrumentos de Patrimonio*; y

(d) dos modificaciones a la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*:

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

(ii) *Préstamos del Gobierno* (2012).

FC36 El IASB seleccionó las NIIF nuevas y revisadas especificadas en el párrafo FC35 sobre la base de que son relevantes para las PYMES; proporcionan una mayor claridad y en la mayoría de los casos una simplificación, o resuelven problemas esperados o conocidos o diversidad en la práctica. Además, el IASB destacó que cada una de las NIIF nuevas o revisadas del párrafo FC35 es solo probable que modifiquen uno o dos párrafos de la *NIIF para las PYMES* y, por ello, los cambios resultantes serán mínimos y serán congruentes con el mantenimiento de la estabilidad durante los primeros años de implementación de la *NIIF para las PYMES*.

FC37 El IASB también destacó que la medición de instrumentos de patrimonio no cotizados es, con frecuencia, difícil para las PYMES porque involucra un juicio sustancial y cálculos complejos. El IASB, por ello, decidió incluir una exención de "esfuerzo o costo desproporcionado" al requerimiento de medir los instrumentos de patrimonio propio al valor razonable según la CINIIF 19, puesto que percibía que los beneficios para los usuarios de los estados financieros de las PYMES de tener la información no justifica que los preparadores de las PYMES empleen un esfuerzo o costo desproporcionado para proporcionar la información necesaria sobre el valor razonable.

FC38 El IASB también decidió que los cambios principales en las mejoras anuales siguientes deben incorporarse en la *NIIF para las PYMES* porque son relevantes para las PYMES y proporcionan claridad y, en la mayoría de los casos, simplificación:

(a) *Mejoras a las NIIF* (emitido en 2010):

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

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

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

(b) *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2009-2011* (emitido en 2012):

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

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

(iii) efecto fiscal de la distribución a los tenedores de instrumentos de patrimonio (NIC 32).

Opciones de política contable

FC39 El IASB planteó tres preguntas en la PdI sobre si las PYMES debían ser capaces de aplicar una política contable más compleja basada en requerimientos actualmente requeridos o permitidos en las NIIF completas:

(a) si considerar que se permita una opción para que las PYMES utilicen el modelo de revaluación para propiedades, planta y equipo;

(b) si considerar que se permita o requiera la capitalización de los costos de desarrollo que cumplan criterios especificados (por ejemplo, sobre la base de los criterios de la NIC 38 *Activos Intangibles*); y

© IFRS Foundation

(c) si considerar que se permita o requiera la capitalización de los costos por préstamos que cumplan criterios especificados (por ejemplo, sobre la base de los criterios de la NIC 23 *Costos por Préstamos*).

Modelo de revaluación de propiedades, planta y equipo

FC40 El IASB ha recibido información de partes interesadas de que no tener una opción de revaluación es una barrera para la adopción de la *NIIF para las PYMES* en jurisdicciones donde las PYMES habitualmente revalúan sus propiedades, planta y equipo (PPE). Esas partes interesadas destacan que, para entidades que están aplicando actualmente el modelo de revaluación según los PCGA locales, un cambio al modelo del costo puede tener implicaciones potenciales para los acuerdos de préstamos actuales y futuros. Además, algunos destacan que una opción de revaluación es importante en jurisdicciones que están experimentando inflación alta. En la PdI, el IASB pidió información adicional sobre si debe considerarse una opción de revaluación para las PYMES. La mayoría de los que respondieron a la PdI apoyaron una opción de revaluación. Aunque algunos planteaban reservas similares a las señaladas antes en este párrafo, la mayoría de los que respondieron que apoyaron una opción de revaluación lo hicieron porque eran partidarios del alineamiento con las NIIF completas (véase el párrafo FC28). Algunos de los que respondieron a la PdI no añadirían a la *NIIF para las PYMES* una opción de política contable para revaluar PPE.

FC41 Como se explicó en el párrafo FC29, el IASB observó que el principal propósito para desarrollar la *NIIF para las PYMES* fue proporcionar un conjunto simplificado e independiente de principios contables para entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas y que habitualmente tienen transacciones menos complejas, recursos limitados para aplicar las NIIF completas y que operan en circunstancias en las que la comparabilidad con sus pares cotizados no es una consideración importante. Estas entidades generalmente priorizan una contabilidad simplificada y no requieren opciones contables complejas.

FC42 Algunos de quienes respondieron a la PdI destacaron que proporcionar una opción de revaluación no añadiría complejidad significativa para el preparador según la *NIIF para las PYMES* porque las PYMES pueden elegir la opción más simple, es decir el modelo del costo. Sin embargo, el IASB destacó que añadir un modelo de revaluación para PPE añadiría complejidad en otras áreas de la *NIIF para las PYMES*, como los requerimientos de deterioro de valor e impuestos diferidos. Además, el IASB observó que los usuarios de los estados financieros de las PYMES que necesitan comprender las políticas contables utilizadas y que con frecuencia realizan comparaciones entre diferentes PYMES se beneficiarían de menos variaciones en los requerimientos contables entre PYMES.

FC43 El IASB reconoció que si las entidades están aplicando actualmente el modelo de revaluación según los PCGA locales, un cambio al modelo del costo puede tener implicaciones potenciales para los acuerdos de préstamos actuales y futuros. Sin embargo, el IASB piensa que esto puede resolverse mediante información a revelar adicional en los estados financieros o valoraciones de terceros separadas—la última es, a menudo, requerida por los prestamistas incluso si una entidad aplica el modelo de revaluación. La *NIIF para las PYMES* prescribe la información a revelar mínima requerida. Una PYME puede revelar información adicional si se considera relevante para los usuarios de sus estados financieros. De forma análoga las entidades que experimentan inflación alta pueden proporcionar información a revelar adicional en sus estados financieros para explicar los efectos de la inflación alta.

FC44 Después de considerar las respuestas a la PdI, el IASB no percibe que exista un argumento convincente para reconsiderar el enfoque actual de la *NIIF para las PYMES*. Por consiguiente, el IASB continúa apoyando el razonamiento que estableció de no permitir opciones de política contable complejas en los párrafos FC84 a FC94 de la *NIIF para las PYMES* que fue emitida en 2009.

Capitalización de costos por préstamos o de desarrollo

FC45 Desde que se emitió la *NIIF para las PYMES*, el IASB ha recibido información de partes interesadas de que no debe impedirse a las PYMES la capitalización de los costos por préstamos y de desarrollo. Las razones dadas eran las mismas que las proporcionadas para permitir la opción de revaluación para las PPE (véase el párrafo FC40). Por esas razones, el IASB pidió información adicional en la PdI sobre si debe requerirse a las PYMES capitalizar los costos por préstamos y de desarrollo que cumplan criterios especificados.

FC46 Solo un pequeño número de quienes respondieron a la PdI apoyaban un requerimiento para las PYMES de capitalizar los costos por préstamos o de desarrollo basado en criterios similares a las NIIF completas. Sin embargo, muchos de los que respondieron apoyaban dar a las PYMES una opción de capitalizar los costos por préstamos y de desarrollo basada en criterios similares a los de las NIIF completas. Un número similar de los que respondieron no cambiarían los requerimientos actuales, es decir continuarían requiriendo a las PYMES contabilizar como gasto todos los costos por préstamos o de desarrollo.

FC47 El IASB observó que permitir opciones de política contable para capitalizar los costos por préstamos o de desarrollo que cumplan los criterios para la capitalización de las NIC38/NIC23 (así como el enfoque actual de contabilizar como gastos estos costos) daría lugar a más opciones de política contable que las de las NIIF completas, porque estas no permiten una opción de contabilizarlos solo como gasto. Por las razones explicadas en los párrafos FC41 a FC44, el IASB no apoya proporcionar opciones de política contable complejas para las PYMES. El IASB también destacó que una PYME puede revelar información adicional sobre los costos por préstamos o de desarrollo si lo considera relevante para los usuarios de sus estados financieros.

FC48 El IASB no percibe que exista un argumento convincente para reconsiderar el enfoque actual de contabilización de los costos de desarrollo y por préstamos en la *NIIF para las PYMES*. Por consiguiente, el IASB continúa apoyando su razonamiento de no permitir estas opciones/requerimientos de política contable por razones de costo-beneficio tal como establecen los párrafos FC113, FC114 y FC120 de la *NIIF para las PYMES* que se emitió en 2009.

Uso subsidiario opcional de las NIIF completas para instrumentos financieros

FC49 La *NIIF para las PYMES* actualmente permite que las entidades opten por aplicar alternativamente (véase el párrafo 11.2):

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

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

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

FC50 El IASB planteó una pregunta en la PdI en busca de información sobre la forma en que debe actualizarse la opción presente de utilizar la NIC 39 en la *NIIF para las PYMES*, una vez que la NIIF 9 esté vigente y una vez que la NIC 39 esté derogada según las NIIF completas. El propósito de la pregunta fue pedir opinión sobre si la subsidiariedad de las NIIF completas de las Secciones 11 y 12 debe eliminarse completamente, continuar haciendo referencia a una NIIF que haya sido sustituida o actualizar la referencia a una NIIF vigente.

FC51 Quienes respondieron en favor de mantener la subsidiariedad de las NIIF completas fueron generalmente los que apoyaban el alineamiento de la *NIIF para las PYMES* con las NIIF completas (véase el párrafo FC28). Además, muchos de los que respondieron también apoyaban la actualización de la subsidiariedad de la NIIF 9 cuando esta pase a estar vigente bajo las NIIF completas. Por el contrario, los que respondieron que percibían que el principal propósito de la *NIIF para las PYMES* es ser una Norma independiente hecha a medida de los negocios más pequeños generalmente consideraban que la subsidiariedad de las NIIF completas debe eliminarse completamente.

FC52 Los párrafos FC29 a FC32 explican los principios del IASB que tratan de las NIIF nuevas y revisadas. En línea con esos principios, el IASB decidió que la NIIF 9 no debe considerarse durante esta revisión integral porque no ha sido todavía completada.

FC53 En congruencia con el propósito principal de desarrollar un conjunto de principios para las PYMES independientes y simplificados, el IASB preferiría que se eliminase, en última instancia, la subsidiariedad de las NIIF completas. Sin embargo, el IASB decidió que la subsidiariedad a la NIC 39 debe mantenerse hasta que la NIIF 9 se considere en la revisión futura cada tres años por las siguientes razones:

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

(b) Cuando las entidades están actualmente aplicando la NIC 39, el IASB no considera que sea apropiado requerirles que cambien a las Secciones 11 y 12, puesto que es probable que se modifiquen dichas secciones en una revisión futura en función de los proyectos actuales del IASB para completar la NIIF 9.

(c) El IASB considera que la mayoría de las PYMES, excepto las subsidiarias de los grupos que aplican las NIIF completas habrán encontrado onerosa la subsidiariedad de éstas y habrán optado por seguir las Secciones 11 y 12 en su totalidad. Sin embargo, sin evidencia de que este sea el caso, el IASB no considera que deba eliminarse la subsidiariedad de las NIIF completas durante esta revisión integral.

© IFRS Foundation

FC54 El IASB destacó que una PYME que elige seguir los principios de reconocimiento y medición de la NIC 39 en lugar de los de las Secciones 11 y 12, aplicaría actualmente la versión de la NIC 39 que esté en vigor en la fecha de presentación de la entidad (sin aplicar anticipadamente la NIIF 9). Esto es congruente con el enfoque del IASB en las NIIF completas cuando se hacen referencias cruzadas a otras NIIF. Sin embargo, el IASB observó que si la NIC 39 se sustituye en las NIIF completas, necesitaría mantenerse de forma separada para utilizase por las PYMES mientras se mantenga la subsidiariedad de la NIC 39.

Contabilidad del impuesto a las ganancias

FC55 Cuando la *NIIF para las PYMES* se emitió en 2009, la Sección 29 se basó en el Proyecto de Norma del IASB *Impuesto a las Ganancias* (el "ED 2009") que fue emitido en marzo de 2009. Sin embargo, el Proyecto de Norma 2009 nunca se finalizó por el IASB, y, por ello, en la PdI, el IASB pidió opiniones sobre si debe reconsiderarse la contabilización de los impuestos diferidos para las PYMES. Los requerimientos para la contabilización de los impuestos corrientes de la Sección 29 ya son congruentes con la NIC 12.

FC56 La mayoría de los que respondieron a la PdI apoyaron la continuación del requerimiento para las PYMES de reconocer el impuesto diferido utilizando el método de las diferencias temporarias y también apoyó el alineamiento de los requerimientos principales de reconocimiento y medición para los impuestos diferidos de la Sección 29 con la NIC 12. Algunos de los que respondieron estaban a favor de no reconocer los impuestos diferidos en absoluto (algunas veces denominado el enfoque del "impuesto por pagar"). Solo había un apoyo limitado para mantener la Sección 29 sin cambios o considerar otros métodos de reconocimiento de los impuestos diferidos.

FC57 El IASB estuvo de acuerdo con los que respondieron que apoyaban alinear los requerimientos para reconocer y medir los impuestos diferidos de la Sección 29 con el enfoque de la NIC 12, modificados para ser congruentes con los otros requerimientos de la *NIIF para las PYMES* en lugar de con el Proyecto de Norma de 2009 que nunca se finalizó. El IASB observó que en muchas jurisdicciones la NIC 12 ha sido aplicada por entidades, incluyendo PYMES, desde hace años. La alineación de los requerimientos con la NIC 12 tendría la ventaja añadida de permitir a las PYMES hacer uso de su experiencia, así como del material educativo disponible sobre la NIC 12 para comprender los requerimientos. El IASB continúa apoyando su razonamiento de no permitir el enfoque del impuesto por pagar tal como establece el FC145 de la *NIIF para las PYMES* que se emitió en 2009. Sin embargo, aunque el IASB considera que el principio de reconocimiento de los activos y pasivos por impuestos diferidos es apropiado para las PYMES, decidió plantear una pregunta en la Invitación a Comentar para obtener información sobre si la Sección 29 (revisada) puede actualmente aplicarse (hacerse operativa) por las PYMES, o si deben considerarse guías o simplificaciones adicionales.

FC58 Al alinear los requerimientos de reconocimiento y medición principales para los impuestos diferidos de la Sección 29 con la NIC 12, el IASB decidió mantener los requerimientos de presentación simplificados de la Sección 29 con una simplificación adicional. El IASB destacó que la NIC 12 tiene requerimientos separados para compensar activos y pasivos por impuestos diferidos para evitar la necesidad de detallar la distribución temporal, mientras que según la Sección 29 los requerimientos de compensación de activos y pasivos por impuestos diferidos son los mismos que para compensar los activos y pasivos corrientes. El IASB, por ello, decidió añadir una exención de "esfuerzo o costo desproporcionado" para aclarar que, si se requiere una distribución temporal detallada, no se requeriría la compensación de activos y pasivos por impuestos diferidos. La exención pretende proporcionar una exención similar a la de la NIC 12 sin incluir la redacción más compleja utilizada en la NIC 12.

FC59 El IASB también decidió mantener el mismo nivel de información a revelar que en la Sección 29 existente. La información a revelar existente se redujo y simplificó con respecto al Proyecto de Norma de 2009 sobre la base de las necesidades de los usuarios y del costo-beneficio. Sin embargo, debido a que las modificaciones realizadas al reconocimiento y medición de los impuestos diferidos para alinearlos con la NIC 12, el IASB ha propuesto un número de modificaciones consiguientes a la información a revelar. Para proporcionar estabilidad para las PYMES, el IASB no propuso alineaciones adicionales de la información a revelar con la NIC 12.

FC60 La mayoría de los que respondieron a la PdI también apoyaron incorporar la modificación a la NIC 12 (Diciembre de 2010) *Impuestos Diferidos: Recuperación de Activos Subyacentes* en la Sección 29. Esta modificación añadió una presunción refutable de que el importe en libros de propiedades de inversión medidas al valor razonable se recuperará en su totalidad mediante la venta. El IASB estuvo de acuerdo con incorporar la modificación de 2010 para las PYMES por la siguientes dos razones:

(a) muchas entidades que aplican las NIIF completa han adoptado las modificaciones anticipadamente y encontrado que la presunción refutable da lugar a una simplificación y reduce subjetividad, es decir se encuentra disponible experiencia de implementación favorable; y

(b) si se revisa la Sección 29 para ajustarla a la NIC 12 tiene sentido incluir todas las modificaciones al mismo tiempo.

Vidas útiles de la plusvalía y otros activos intangibles

FC61 La *NIIF para las PYMES* requiere que la plusvalía y otros activos intangibles se amorticen sobre una base sistemática a lo largo de sus vidas útiles. La *NIIF para las PYMES* requiere, además, que si una entidad no puede realizar una estimación fiable de la vida útil de un activo intangible, la vida se presumirá que es de diez años (véanse los párrafos 18.20 y 19.23). Desde que se emitió la *NIIF para las PYMES,* el IASB ha recibido información de partes interesadas de que una presunción de diez años es arbitraria y en muchos casos demasiado larga, y también que causa problemas en algunas jurisdicciones si la legislación local requiere una vida útil por defecto diferente. El IASB planteó una pregunta en la PdI sobre si debe modificarse este requerimiento de los párrafos 18.20 y 19.23 para permitir que la presunción de diez años se omita si puede justificarse un periodo más corto.

FC62 Algunos de quienes respondieron a la PdI apoyaron que se omita la presunción de diez años, si puede justificarse en lugar de continuar requiriendo una vida fija de diez años. Por ejemplo, muchos de quienes respondieron pensaban incluso que si la gerencia de la entidad no es capaz de estimar la vida útil con fiabilidad, puede estar claro que la vida útil es considerablemente más corta que diez años. Otros entre quienes respondieron mantendrían la presunción de diez años por simplicidad, si una entidad no es capaz de realizar una estimación fiable de la vida útil de la plusvalía u otro activo intangible.

FC63 El IASB destacó que aunque una vida útil por defecto de diez años es simple, no proporciona a los usuarios de los estados financieros información sobre el periodo sobre el que la plusvalía u otro activo intangible se espera que esté disponible para su uso. El IASB destacó que requerir a la gerencia que realice la mejor estimación es improbable que requiera trabajo adicional porque los párrafos 18.20 y 19.23 ya requieren que la gerencia evalúe si es posible una estimación fiable de la vida. El IASB también destacó que se requiere que las PYMES realicen las mejores estimaciones en otras secciones de la *NIIF para las PYMES*. Por consiguiente, el IASB decidió modificar los párrafos 18.20 y 19.23 para especificar que si una entidad no puede realizar una estimación fiable de la vida útil de la plusvalía u otro activo intangible, la vida útil debe basarse en la mejor estimación de la gerencia y no exceder de diez años. El IASB también decidió añadir un requerimiento específico para la vida útil de la plusvalía de que se revelase de forma congruente con los requerimientos para otros activos intangibles.

Cuentas por cobrar por subscrición de acciones

FC64 El párrafo 22.7(a) requiere que las cuentas por cobrar por subscripción de acciones y cuentas por cobrar similares que surjan cuando se emiten instrumentos de patrimonio antes de que la entidad reciba el efectivo por esos instrumentos, deben compensarse contra patrimonio en el estado de situación financiera. Desde que se emitió la *NIIF para las PYMES* algunas partes interesadas han mencionado al IASB que el tratamiento de la *NIIF para las PYMES* entra en conflicto con la legislación nacional que requiere la presentación de las cuentas por cobrar como un activo. Por consiguiente, el IASB planteó una pregunta en la PdI para obtener opiniones adicionales.

FC65 Las respuestas a la PdI se repartieron a partes iguales entre los siguientes tres enfoques:

(a) Continuar presentando las cuentas por cobrar por subscripción como una compensación de patrimonio.

(b) Permitir o requerir que las cuentas por cobrar por subscripción se presenten como un activo, con la preferencia de la mayoría de quienes respondieron de dar a las PYMES la opción.

(c) Ni (a) ni (b). Algunos de quienes respondieron destacaron que las NIIF completas no dicen nada con respecto a este tema y percibían que la *NIIF para las PYMES* no debería estipular el tratamiento de transacciones que las NIIF completas no contemplan y que están sujetas a requerimientos legales en un número de jurisdicciones. Otros de los que respondieron pensaban que la cuenta por cobrar por subscripción debería presentarse como un activo o compensarse en patrimonio dependiendo de ciertos criterios.

FC66 El IASB destacó que no es posible para la *NIIF para las PYMES* considerar las leyes y regulaciones locales en jurisdicciones individuales y que las modificaciones deben considerarse en función de los objetivos de la *NIIF para las PYMES*. El IASB también destacó que aunque las NIIF completas no contemplan este tema, el párrafo 22.7(a) se había añadido a la *NIIF para las PYMES* para proporcionar una guía adicional para hacer los requerimientos más fáciles de aplicar. Por consiguiente, el IASB decidió que, puesto que esta

© IFRS Foundation

aclaración adicional ya se había proporcionado, no era apropiado eliminarla y no decir nada sin un argumento robusto para aplicar un enfoque diferente.

PyR del SMEIG

FC67 Una de las responsabilidades clave del SMEIG ha sido considerar las preguntas de implementación planteadas por los usuarios de la *NIIF para las PYMES* y desarrollar guías no obligatorias en forma de preguntas y respuestas (PyR). Se han publicado siete PyR finales en el sitio web del IASB. Esta revisión integral proporciona una oportunidad de considerar si cualquiera de las guías en esas PyR debe incorporarse a la *NIIF para las PYMES*. En la PdI, el IASB solicitaba opiniones sobre cómo tratar las PyR existentes durante esta revisión integral.

FC68 La mayoría de quienes respondieron a la PdI apoyaban la incorporación de las PyR a la *NIIF para las PYMES* u otro material de apoyo y a continuación eliminarlas. Algunos de los que respondieron pensaban que las PyR existentes deberían continuar manteniéndose de forma separada.

FC69 El IASB decidió que las PyR existentes deben incorporarse a la *NIIF para las PYMES* o al material educativo de la Fundación IFRS, según fuera más apropiado, y las PyR originales deberían eliminarse a continuación. El IASB decidió que las siguientes guías de las PyR deben incorporarse a la *NIIF para las PYMES*.

(a) Aclaración del uso de la *NIIF para las PYMES* en los estados financieros separados de la controladora en la Sección 1 *Pequeñas y Medianas Entidades* (tomado de la PyR 2011/01).

(b) La Guía de exención del "esfuerzo o costo desproporcionado" que se utiliza en varias secciones de la *NIIF para las PYMES* (tomada de la PyR 2012/01). Las razones adicionales del IASB para incorporar esta PyR se explican en los párrafos FC80 a FC83.

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

FC70 El IASB está de acuerdo con las guías del SMEIG del párrafo FC69(a) a (c) y también con el razonamiento del SMEIG que apoya las guías tal como se establecen en las PyR del SMEIG. El IASB decidió que las guías restantes de las PyR eran de naturaleza más educativa y, por ello, decidió que se deberían proporcionar como parte del material educativo de la Fundación IFRS.

FC71 El resultado de incorporar las guías no obligatorias de las PyR en la *NIIF para las PYMES* es que pasarán a ser obligatorias. Solo las partes de las PyR incorporadas a la *NIIF para las PYMES* pasarán a ser obligatorias, no las PyR completas de las que se tomaron las guías.

FC72 El IASB pretende eliminar las PyR cuando se publiquen las modificaciones finales a la *NIIF para las PYMES*. El IASB destacó que desde que se emitió la PdI todas las PyR se han incorporado (sin modificar) al material educativo de la Fundación IFRS que está disponible en el sitio web del IASB: http://go.ifrs.org/smetraining. Por consiguiente, las guías procedentes de las PyR continuarán disponibles en el sitio web del IASB después de que se deroguen las PyR.

Cuestiones adicionales planteadas por quienes respondieron a la PdI (modificaciones propuestas)

FC73 Las cuestiones adicionales planteadas por quienes respondieron a la PdI para las que el IASB ha propuesto modificaciones a la *NIIF para las PYMES* se enumeran en el párrafo FC8. En los párrafos FC74 a FC85 se proporcionan las razones del IASB sobre la forma en que ha abordado estas cuestiones.

Incorporación de dos exenciones de "esfuerzo o costo desproporcionado"

FC74 El IASB estuvo de acuerdo con quienes respondieron que sugerían añadir exenciones de "esfuerzo o costo desproporcionado" para los siguientes dos requerimientos de la *NIIF para las PYMES*:

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

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

FC75 El IASB destacó que los requerimientos de los párrafos FC74 (a) y (b) son, a menudo, muy difíciles de aplicar para las PYMES en ausencia de información de mercado porque involucran juicios substanciales y cálculos complejos. El IASB, por ello, decidió, en estas dos situaciones, que los beneficios para los usuarios de los estados financieros de las PYMES de tener información no justifica que el preparador de la PYME emplee un esfuerzo o costo desproporcionado para facilitar la información de valor razonable necesaria.

Alineación de la definición de parte relacionada con las NIIF completas.

FC76 El IASB estuvo de acuerdo con los que respondieron que sugerían alinear la definición de una "parte relacionada" con la NIC 24 (2009). Los que respondieron destacaron que el término "poder de voto significativo" estaba causando problemas en la práctica. También destacaron que sería útil una definición de "familiares cercanos a una persona".

FC77 La *NIIF para las PYMES* fue emitida antes de que la NIC 24 fuera revisada en 2009. Sin embargo, dado que el objetivo de revisar la NIC 24 era simplificar la definición de una parte relacionada y proporcionar una exención de los requerimientos de información a revelar para algunas entidades relacionadas con el gobierno, se decidió basar la Sección 33 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas* en el Proyecto de Norma de 2008 ("ED 2008") *Relaciones con el Estado* (Modificaciones propuestas a la NIC 24) de forma que las PYMES podrían beneficiarse de las simplificaciones. Cuando se emitió la NIC 24 (2009), en el Proyecto de Norma de 2008, se realizaron unos pocos cambios a la definición de una parte relacionada. En concreto el IASB eliminó el término "poder de voto significativo" porque no estaba definido y creaba complejidad innecesaria. El término todavía se usa en la Sección 33. Por consiguiente, el IASB decidió reemplazar la definición de parte relacionada en la Sección 33 con la definición de la NIC 24 (2009) y también añadió una definición de "familiares cercanos a una persona".

Exenciones del control común

FC78 El IASB estuvo de acuerdo con los que respondieron que sugerían añadir exenciones para las siguientes transacciones para alinear los requerimientos con las NIIF completas:

(a) El párrafo 22.8—exención de la medición inicial a valor razonable para instrumentos de patrimonio emitidos como parte de una combinación de negocios de entidades o negocios bajo control común.

El IASB observó que las NIIF completas no contienen un principio general como el del párrafo 22.8 para la medición inicial de instrumentos de patrimonio y que el párrafo 22.8 se añadió para aclarar el tratamiento contable. El IASB piensa que la aclaración es útil y debe mantenerse. Sin embargo, el IASB estuvo de acuerdo en que debe añadirse una exención para aclarar que el párrafo 22.8 no tiene que aplicarse a instrumentos de patrimonio emitidos como parte de una combinación de negocios de entidades o negocios bajo control común.

El IASB también destacó que el párrafo 19.11 ya proporciona guías específicas para la contabilización de instrumentos de patrimonio que se emiten como parte de una combinación de negocios distinta de una combinación de negocios de entidades o negocios bajo control común. El IASB, por ello, decidió incluir una exención en el párrafo 22.8 para abarcar todas las combinaciones de negocios.

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

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

FC79 El IASB destacó que el párrafo 10.4 de la jerarquía de política contable de la Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores* señala que si la *NIIF para las PYMES* no aborda específicamente una transacción, la gerencia utilizará su juicio para desarrollar una política contable. El párrafo 10.5 señala que la entidad considera otras guías en la *NIIF para las PYMES* que traten de cuestiones similares y relacionadas. Por consiguiente, el IASB observó que por no proporcionar requerimientos específicos para los instrumentos de patrimonio emitidos como parte de una combinación de negocios de entidades o negocios bajo control común, las PYMES todavía podrían aplicar los párrafos 19.11 o 22.8 por analogía. De

© IFRS Foundation

forma análoga, se permitiría a las PYMES aplicar el párrafo 22.18 por analogía para la distribución de activos distintos al efectivo que estén controlados en última instancia por las mismas partes antes y después de la distribución. Sin embargo, las PYMES también podrían considerar otros tratamientos contables para esas transacciones, siempre que los tratamientos contables elegidos se apliquen de forma congruente y cumplan con la jerarquía de política contable de los párrafos 10.4 y 10.5.

Aclaración de los requerimientos existentes

Aclaración del "esfuerzo o costo desproporcionado"

FC80 El SMEIG emitió una PyR en 2012 ("PyR 2012/01"), que facilitaba guías no obligatorias sobre la aplicación de la exención del "esfuerzo o costo desproporcionado" que se utiliza en varias secciones de la *NIIF para las PYMES*. El IASB destacó que la PyR 2012/01 ya aborda muchas de las preocupaciones que se plantearon por quienes respondieron a la PdI. Sin embargo, el IASB también destacó que las guías de la PyR 2012/01 se emitieron muy recientemente y no son obligatorias, lo cual explica por qué todavía se siguen planteando reservas sobre la interpretación del esfuerzo o costo desproporcionado.

FC81 El IASB piensa que las guías proporcionadas en las PyR 2012/01 son útiles y decidió incorporar algunos puntos clave en la *NIIF para las PYMES*, haciendo, de ese modo, estas guías obligatorias (véanse los párrafos FC68 a FC72).

FC82 El IASB también consideró si deben proporcionarse guías adicionales sobre la forma de determinar el grupo de usuarios a efectos de la exención, ya que esta era una preocupación clave planteada por quienes respondieron a la PdI. La PyR 2012/01, párrafo 2 aclara que "*Si el importe del costo o esfuerzo es excesivo (desproporcionado) requiere necesariamente la consideración de la forma en que pueden verse afectadas las decisiones económicas de los usuarios de los estados financieros por la disponibilidad de la información*". Sin embargo, no proporciona guías sobre si estos usuarios deben ser el grupo de usuarios específico propio de las PYMES o un hipotético grupo de usuarios amplio. El IASB está de acuerdo con la declaración en las PyR de que la exención del esfuerzo o costo desproporcionado "*depende de las circunstancias específicas de la PYME y del juicio profesional de la gerencia al evaluar los costos y beneficios*". Para mantenerse congruente con esta declaración, el IASB piensa que se debe requerir a la gerencia que aplique el juicio para determinar quienes son los usuarios esperados de los estados financieros. Por consiguiente, el IASB decidió referirse específicamente a "usuarios esperados" en las guías a incorporar en la *NIIF para las PYMES* sobre esfuerzo o costo desproporcionado.

FC83 El IASB decidió no definir esfuerzo o costo desproporcionado en el glosario o proporcionar guías adicionales sobre su interpretación en la *NIIF para las PYMES* (excepto por lo descrito en los párrafos FC80 a FC82) porque, en última instancia, la aplicación de la exención depende de las circunstancias específicas de la PYME y del juicio de la gerencia.

Aclaración de otros requerimientos

FC84 El IASB también estuvo de acuerdo con quienes respondieron que sugerían realizar las modificaciones siguientes a la *NIIF para las PYMES*. El IASB observó que estas modificaciones aclaran los requerimientos existentes y darían lugar a un mejor entendimiento y aplicación de estos requerimientos:

(a) Guía adicional sobre la preparación de estados financieros consolidados si las entidades del grupo tienen diferentes fechas de presentación (véase el párrafo 9.16).

(b) Aclaración de que los préstamos en moneda extranjera y préstamos con cláusulas de préstamo estándar serán habitualmente instrumentos financieros básicos [véanse los párrafos 11.9(a) y (c)].

(c) Aclaración de los requerimientos de medición para acuerdos de beneficios a los empleados e impuestos diferidos al distribuir el costo de una combinación de negocios (véase el párrafo 19.14).

El IASB destacó que estas son las únicas dos áreas en las que son necesarias exenciones de medición según el párrafo 19.14, y que las PYMES no deberían suponer que pueden tratar otras mediciones como valor razonable para otras partidas distintas al distribuir el costo de una combinación de negocios.

(d) Aclaración de los requerimientos de contabilización de actividades extractivas (véanse los párrafos 34.11 y 34.11A).

FC85 El IASB observó que las modificaciones del párrafo FC84 no se espera que afecten a la contabilización actual de estas transacciones. Por consiguiente, es improbable que tengan un impacto significativo.

Cuestiones adicionales planteadas por quienes respondieron a la PdI (modificaciones no propuestas)

FC86 Las siguientes son cuestiones adicionales planteadas por quienes respondieron a la PdI para las que el IASB no ha propuesto modificaciones a la *NIIF para las PYMES* junto con las razones del IASB:

(a) El *Marco Conceptual* revisado—alinear el objetivo de los estados financieros de las PYMES y características cualitativas de la información en los estados financieros con el *Marco Conceptual* revisado.

El IASB decidió que el *Marco Conceptual* revisado solo debería considerarse después de que se haya publicado (véanse los párrafos FC29 a FC32 sobre los principios del IASB para tratar NIIF nuevas y revisadas).

(b) El uso del ORI—los ejemplos en los que se presentan partidas en el ORI en la *NIIF para las PYMES* son limitados y el ORI podría eliminarse totalmente de la *NIIF para las PYMES*.

El IASB destacó que está considerando el tratamiento del ORI como parte de su proyecto de *Marco Conceptual*, lo que puede dar lugar a cambios en los requerimientos relacionados con el ORI en las NIIF completas. Puesto que a consecuencia de lo anterior, pueden realizarse cambios, el IASB decidió no reconsiderar el uso del ORI en la *NIIF para las PYMES* durante esta revisión integral.

(c) Instrumentos de cobertura adicionales—el tipo de instrumentos de cobertura permitidos es demasiado limitado. Se debe permitir a las PYMES designar otros tipos de instrumentos como instrumentos de cobertura según la Sección 12, por ejemplo, opciones, instrumentos de efectivo y permutas financieras.

El IASB observó que añadir requerimientos adicionales a la Sección 12 para introducir otras estrategias de cobertura añadiría complejidad. El IASB destacó que si las PYMES quieren utilizar otras estrategias de cobertura, y tienen la capacidad de aplicar la contabilidad de coberturas a esas estrategias, tienen formación para utilizar la NIC 39 de forma subsidiaria. El IASB también observó que el hecho de que la *NIIF para las PYMES* no permita ciertas estrategias de contabilidad de coberturas no impide a las PYMES utilizar las opciones compradas u otros instrumentos de cobertura para cubrir riesgos desde un punto de vista económico ni revelar el efecto de haberlo hecho así. Solo prohíbe la contabilidad de coberturas para esas transacciones.

El IASB también destacó que los requerimientos de la contabilidad de coberturas se reconsiderarán en revisiones futuras de la *NIIF para las PYMES*, cuando el IASB considere si deben modificarse las Secciones 11 y 12 por cualquiera de los cambios de la NIIF 9 (véanse los párrafos FC49 a FC54).

(d) Contabilización de las propiedades de inversión—las PYMES deben poder elegir la contabilización de sus propiedades de inversión según el modelo del valor razonable o del modelo del costo como permite la NIC 40.

El IASB no piensa que las PYMES debieran tener la opción de contabilizar las propiedades de inversión al costo sin revelar información sobre el valor razonable. El IASB piensa que, dada la naturaleza de las propiedades de inversión, que a menudo se mantienen buscando apreciaciones del capital, si se encuentra disponible para la entidad información fiable sobre el valor razonable sin esfuerzo o costo desproporcionado, debe ponerse a disposición de los usuarios de los estados financieros. Además, el IASB destacó que si se conoce o se puede obtener información sobre el valor razonable de una partida de propiedades de inversión, las PYMES pueden encontrar más fácil contabilizar esa partida al valor razonable que utilizar el modelo del costo.

El IASB destacó que el enfoque actual es más fácil de aplicar que las NIIF completas. Según las NIIF completas, incluso si una entidad elige el modelo del costo, la NIC 40 requiere que se revele el valor razonable de las propiedades de inversión, excepto en partidas cuyo valor razonable no puede medirse con fiabilidad. Según la *NIIF para las PYMES*, solo se requiere que una entidad mida el valor razonable de una partida de propiedades de inversión si puede hacerlo con fiabilidad, sobre la base de negocio en marcha, sin esfuerzo o costo desproporcionado.

El IASB no percibe que exista un argumento convincente para reconsiderar el enfoque actual de la *NIIF para las PYMES*.

(e) Guías para transacciones de permuta—añadir guías sobre transacciones de permuta porque tienen lugar con frecuencia en algunas PYMES.

© IFRS Foundation

El IASB piensa que las guías actuales de la Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias* son suficientes para abordar la contabilización de las transacciones de permuta y por eso decidió no proporcionar guías adicionales en la *NIIF para las PYMES*. El IASB destacó que se permite a las entidades, pero no se requiere, en función de la jerarquía de políticas contables de la Sección 10, remitirse a la SIC 31 *Ingresos—Permutas de Servicios de Publicidad* para obtener guías.

(f) Contabilización de activos biológicos—debe permitirse un modelo del costo para activos biológicos. De forma alternativa, el IASB debería considerar los progresos de su proyecto actual sobre la NIC 41, dentro del cual se podría permitir un modelo del costo para activos biológicos para producir frutos. Además, deben añadirse más guías sobre la contabilización de activos biológicos.

El IASB no percibe que exista un argumento convincente para reconsiderar el enfoque actual de la *NIIF para las PYMES* en el caso de activos biológicos. Además, el IASB también piensa que el nivel de detalle de guías de la *NIIF para las PYMES* es apropiado.

El IASB decidió que el proyecto actual sobre la NIC 41 solo debería considerarse cuando se haya publicado la modificación final de la NIC 41 (véanse los párrafos FC29 a FC32 sobre los principios del IASB para tratar NIIF nuevas y revisadas).

El IASB destacó que la Fundación IFRS ha desarrollado material de entrenamiento integral autodidacta de descarga libre para apoyar la implementación de la *NIIF para las PYMES*, que proporciona a las PYMES guías adicionales sobre la contabilización de los activos biológicos.

(g) Requerimientos de información a revelar—considerar formas adicionales de reducir los requerimientos de información a revelar de la *NIIF para las PYMES*.

El IASB destacó que quienes respondieron a la PdI generalmente no proporcionaban sugerencias específicas para la simplificación de la información a revelar actualmente exigida. Al desarrollar la *NIIF para las PYMES*, el IASB empleó un tiempo significativo evaluando qué información a revelar es apropiada para las PYMES y los usuarios de sus estados financieros (tal como se describe en los párrafos FC156 a FC158 de la *NIIF para las PYMES* que fue emitida en 2009) y no considera que el nivel de información a revelar actualmente exigido para las PYMES resulte excesivo. El IASB también destacó que actualmente está considerando formas de mejorar la información a revelar según las NIIF completas. El IASB considerará el resultado de este trabajo en la próxima revisión de la *NIIF para las PYMES*.

Sin embargo, durante sus discusiones, el IASB destacó que muchas secciones de la *NIIF para las PYMES* proporcionan exención para las conciliaciones de saldos de apertura y cierre del año anterior. El IASB decidió ampliar, por congruencia, esa exención a todas las conciliaciones de saldos de la *NIIF para las PYMES*.

(h) Marco de información a revelar reducido—considerar el desarrollo de un marco de información a revelar reducido para subsidiarias de entidades controladoras que apliquen las NIIF completas en sus estados financieros consolidados.

El IASB destacó que cualquier proyecto de este tipo debe separarse de la *NIIF para las PYMES*. Por consiguiente, el IASB estuvo de acuerdo en no tratar esta cuestión como parte de su revisión integral de la *NIIF para las PYMES*.

(i) Exenciones dependientes del tamaño—considerar la incorporación de exenciones en función del tamaño de algunos de los requerimientos de la *NIIF para las PYMES*, en concreto requerimientos de información a revelar.

El IASB destacó que la *NIIF para las PYMES* está diseñada para entidades a las que se les requiere que publiquen estados financieros con propósito de información general para usuarios externos, o que opten por hacerlo. Los usuarios externos, tales como prestamistas, vendedores, clientes, agencias de calificación crediticia y empleados necesitan tipos específicos de información pero no están en posición de demandar informes personalizados para satisfacer sus necesidades de información concretas. Por esta razón deben confiar en los estados financieros con propósito de información general. Esto es cierto para entidades muy pequeñas, así como para grandes PYMES. Por esta razón el IASB decidió no considerar exenciones en razón del tamaño.

El IASB también destacó que, en junio de 2013, se publicó la *Guía para Micro Entidades que apliquen la NIIF para las PYMES*. Esta guía fue desarrollada en respuesta a peticiones para que el IASB elaborase guías con el fin de ayudar a las entidades muy pequeñas que aplican actualmente la *NIIF para las PYMES* y para hacer la *NIIF para las PYMES* más accesible a quienes están considerando aplicarlas en el futuro.

(j) El título de la *NIIF para las PYMES*—debe cambiarse para centrarse en las entidades que se encuentran dentro de su alcance.

El IASB destacó que el título de la *NIIF para las PYMES* se ha tratado en profundidad y no se han encontrados otras alternativas mejores. Los párrafos FC78 y FC79 de la *NIIF para las PYMES* que se emitió en 2009 establecen las razones del IASB para utilizar el título actual. El título de *NIIF para las PYMES* está bien asentado y el IASB no piensa que la cuestión debe abrirse de nuevo.

Otras cuestiones identificadas por el IASB

FC87 El IASB identificó un número de cuestiones adicionales independientemente de las respuestas a la PdI. Los párrafos FC88 a FC92 describen las modificaciones propuestas por el IASB para abordar las cuestiones adicionales y también sus razones para proponer esas modificaciones.

Mejoras a los requerimientos existentes

FC88 El IASB decidió realizar las siguientes modificaciones a la *NIIF para las PYMES* para mejorar los requerimientos de contabilización actuales:

(a) Estados financieros combinados—modificación de la definición de estados financieros combinados para referirse a entidades bajo control común, en lugar de solo a aquellas bajo control común de un solo inversor (véase el párrafo 9.28).

El IASB observó que los estados financieros combinados pueden prepararse para entidades controladas por un grupo de inversores, tales como una familia.

(b) Arrendamientos con una cláusula de variación de la tasa de interés vinculada a tasas de interés de mercado—estos arrendamientos deben incluirse dentro del alcance de la Sección 20 *Arrendamientos* en lugar de la Sección 21 [véase el párrafo 20.1(e)]

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

(c) Instrumentos financieros compuestos—el componente de pasivo de un instrumento financiero compuesto debe contabilizarse de la misma forma que un pasivo financiero independiente similar (véase el párrafo 22.15).

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

(d) Alcance de la Sección 26 *Pagos basados en Acciones*—la Sección 26 debe aplicarse a todas las transacciones con pagos basados en acciones en las que la contraprestación identificable parece ser menor que el valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos o pasivos incurridos y no solo a las requeridas por ley (véase el párrafo 26.17).

El párrafo 26.17 trata del escenario en que la contraprestación identificable recibida por una entidad parece ser menor que el valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos o el pasivo incurrido. Sin embargo, solo aborda los planes obligatorios del gobierno. El IASB destacó que en algunas jurisdicciones la cuestión surge en ejemplos que no están restringidos a planes obligatorios del gobierno. Por consiguiente, el IASB decidió señalar específicamente que las guías aplicadas a todas las transacciones con pagos basados en acciones en las que la contraprestación identificable parece ser menor que el valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos o pasivos incurridos y no solo a las requeridas por ley.

FC89 El IASB observó que es improbable que las propuestas de los párrafos FC88 afecten a la inmensa mayoría de las PYMES, ya que están relacionadas con escenarios poco comunes o complejos.

© IFRS Foundation

Aclaración de los requerimientos existentes

FC90 El IASB decidió realizar las siguientes modificaciones a la *NIIF para las PYMES*. El IASB piensa que estas modificaciones aclaran los requerimientos existentes y darían lugar a un mejor entendimiento y aplicación de estos requerimientos. Para algunas modificaciones el IASB ha proporcionado la información adicional siguiente sobre antecedentes para ayudar a la comprensión:

(a) Aclaración de que el importe único presentado por operaciones discontinuadas incluye los deterioros de valor de las operaciones discontinuadas medido de acuerdo con la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos* [véase el párrafo 5.5(e)(ii)]. La redacción anteriormente referida a "la medición al valor razonable menos los costos de venta".

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

(b) Aclaración de que todas las subsidiarias adquiridas con la intención de venta o disposición dentro de un año deben excluirse de la consolidación (véanse los párrafos 9.3 y 9.3A).

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

(d) Aclaración en la guía sobre medición del valor razonable de la Sección 11 de que la mejor evidencia del valor razonable puede ser un precio en un acuerdo de venta vinculante. La redacción utilizada es congruente con el párrafo 27.14. Las guías se aplican las mediciones del valor razonable en otras secciones y no solo para instrumentos financieros dentro del alcance de la Sección 11 (véase el párrafo 11.27).

(e) Aclaración de que algunos cambios en el valor razonable de instrumentos de cobertura se reconocen inicialmente en otro resultado integral en lugar de en el resultado del periodo (véase el párrafo 12.8).

(f) Aclaración de los requerimientos para la contabilidad de coberturas, incluyendo la incorporación de una frase que aclara el tratamiento de las diferencias de cambio relacionadas con una inversión neta en un negocio en el extranjero por congruencia con los párrafos 9.18 y 30.13 (véanse los párrafos 12.23 y 12.25).

(g) Sustitución del término no definido "fecha de intercambio" por "fecha de adquisición" (véase el párrafo 19.11)

(h) Guía para el cálculo de participaciones no controladoras señaladas en el párrafo 9.13(d)(i) (véase el párrafo 19.14).

(i) Aclaración de que no todos los acuerdos de subcontratación, contratos de telecomunicaciones que proporcionan derechos a contratos de capacidad y de compra obligatoria son, en esencia, arrendamientos (véase el párrafo 20.3).

(j) Guía adicional sobre los instrumentos financieros que se clasifican como patrimonio o pasivo (véase el párrafo 22.3A).

(k) Guía adicional sobre la contabilización de la cancelación del dividendo por pagar por una distribución de activos distintos al efectivo (véase el párrafo 22.18).

(l) Alineación del alcance y de las definiciones con la NIIF 2 *Pagos basados en Acciones* para aclarar que las transacciones con pagos basados en acciones que involucran instrumentos de patrimonio distintos de los de las entidades del grupo están dentro del alcance de la Sección 26 (véanse los párrafos 26.1 y 26.1A y las revisiones relacionadas de las definiciones del glosario).

Partes interesadas han trasladado al IASB que no queda claro que la *NIIF para las PYMES* se aplique a los instrumentos de patrimonio de otras entidades del grupo aun cuando el párrafo 26.16 aborda los planes del grupo. El IASB destacó que la *NIIF para las PYMES* se finalizó en un momento similar al de las modificaciones a la NIIF 2 que aclaraban el alcance de la NIIF 2 en relación con los planes del grupo. Por consiguiente, las modificaciones de 2009 a la NIIF 2 no estuvieron disponibles durante la redacción de la *NIIF para las PYMES*. Para abordar las preocupaciones planteadas por las partes interesadas, el IASB decidió modificar el alcance y

definiciones de la Sección 26 en línea con los de la NIIF 2 (después de las modificaciones de 2009) a fin de corregir posibles consecuencias no intencionadas de la redacción actual.

(m) Aclaración del tratamiento contable de las condiciones de irrevocabilidad (consolidación) de la concesión (véase el párrafo 26.9 y tres definiciones nuevas en el glosario).

(n) Aclaración de que los requerimientos para las modificaciones de concesiones de instrumentos de patrimonio se aplican a todas la transacciones con pagos basados en acciones medidas por referencia al valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos, no solo a transacciones con pagos basados en acciones realizadas con empleados, y también que las modificaciones pueden ser beneficiosas o no para la contraparte (véase el párrafo 26.12).

(o) Aclaración de que la simplificación proporcionada para planes del grupo es solo para la medición del gasto por pagos basados en acciones y no proporciona exención respecto a su reconocimiento (véase el párrafo 26.16).

(p) Aclaración de que la Sección 27 no se aplica a activos que surgen de contratos de construcción [véase el párrafo 27.1(f)].

(q) Aclaración de que solo algunos de los requerimientos contables del párrafo 28.23 son relevantes para otros beneficios a los empleados a largo plazo (véase el párrafo 28.30).

(r) Eliminación del requerimiento de revelar la política contable de los beneficios por terminación (véase el párrafo 28.43).

El IASB decidió eliminar este requerimiento porque la Sección 28 *Beneficios a los Empleados* no proporciona una opción de tratamiento contable para los beneficios por terminación.

(s) Aclaración de que los instrumentos financieros que derivan su valor razonable de las modificaciones en una tasa de cambio de moneda extranjera especificada se excluyen de la Sección 30 *Conversión de Moneda Extranjera*, pero no los instrumentos financieros denominados en una moneda extranjera (véase el párrafo 30.1).

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

(u) Aclaración de los elementos del glosario relativos a "estados financieros separados" y "a punto de aprobarse".

(v) Nuevos elementos del glosario para "mercado activo", "negocio en el extranjero", "pagos mínimos del arrendamiento" y "costos de transacción" como guías útiles.

FC91 El IASB observó que las modificaciones del párrafo FC90 aclaran los requerimientos existentes y, por ello, no se espera que afecten a la contabilización actual de estas transacciones. Por consiguiente, es improbable que estas modificaciones tengan un impacto significativo.

FC92 Las modificaciones enumeradas en el párrafo FC90 solo afectan a unas pocas frases de la *NIIF para las PYMES* y la mayoría son aclaraciones menores.

Transición

Aplicación retroactiva de las modificaciones propuestas

FC93 El IASB no espera que la aplicación retroactiva de cualquiera de las modificaciones propuestas sea significativamente onerosa para las PYMES. Esto es así, porque la mayoría de las modificaciones propuestas a la *NIIF para las PYMES* aclaran los requerimientos existentes o exime de requerimientos existentes.

FC94 La alineación de los requerimientos de la Sección 29 con la NIC 12 es el cambio más significativo que se propone a la *NIIF para las PYMES*. El IASB destacó que debido a las exenciones adicionales incluidas en la NIC 12 en comparación con el alineamiento con la Sección 29 se esperaría que diera lugar a impuestos diferidos que surgen de unos pocos activos y pasivos y, por ello, requieren pocos cálculos de impuestos diferidos. Por consiguiente, el IASB piensa que la aplicación de las modificaciones de forma retroactiva es improbable que represente una carga significativa para las PYMES.

FC95 Dadas las razones proporcionadas en los párrafos FC93 y FC94, el IASB decidió que las modificaciones de las Secciones 2 a 34 de la *NIIF para las PYMES* deben aplicarse retroactivamente. Sin embargo, como apoyo adicional a la evaluación inicial del IASB, éste decidió preguntar en la Invitación a Comentar si

© IFRS Foundation

existen circunstancias en las que la aplicación retroactiva de las modificaciones propuestas pueda causar problemas significativos.

Fecha de vigencia de las modificaciones propuestas

FC96 El párrafo P18 del Prólogo a la *NIIF para las PYMES* señala que:

> El IASB espera que habrá un periodo de al menos un año entre la emisión de las modificaciones a la *NIIF para las PYMES* y la fecha de vigencia de dichas modificaciones.

FC97 El IASB no espera que ninguna de las modificaciones propuestas a la *NIIF para las PYMES* dé lugar a cambios significativos para las PYMES. Por consiguiente, decidió que la fecha de vigencia debe establecerse como la primera fecha adecuada transcurrido un año desde la publicación de las modificaciones.

Adopción anticipada

FC98 El IASB decidió que debe permitirse la adopción anticipada de las modificaciones a la *NIIF para las PYMES* para ayudar a las entidades y jurisdicciones que están actualmente en proceso de adoptar, o planean adoptar, la *NIIF para las PYMES*. El IASB destacó que la adopción anticipada también permitiría a las PYMES utilizar la *NIIF para las PYMES* revisada para los estados financieros preparados en años anteriores. Por ejemplo, algunas PYMES pueden no estar obligadas a presentar estados financieros o pueden tener un plazo significativo para presentarlos y. por ello, pueden preparar los estados financieros correctamente después de que termina el año.

FC99 El IASB además destacó que la decisión sobre la fecha de vigencia y sobre permitir la adopción anticipada están vinculadas y decidió plantear una pregunta en la Invitación a Comentar para ver si quienes respondieran apoyan su propuesta de FC97 y FC98.

Análisis de los efectos de este Proyecto de Norma

FC100 El IASB se comprometió a evaluar y compartir conocimiento sobre los costos probables de implementación de los nuevos requerimientos propuestos y los probables costos y beneficios subsecuentes de aplicación de las Normas nuevas o revisadas—los costos y beneficios se designan conjuntamente como "efectos". Los párrafos FC101 y FC102 describen el análisis del IASB sobre los efectos probables que procederán de las modificaciones propuestas por este Proyecto de Norma.

FC101 Además de las modificaciones propuestas descritas en el párrafo FC102, las propuestas del IASB de modificar la *NIIF para las PYMES* (véase la lista de modificaciones propuesta al comienzo de este Proyecto de Norma) son de uno o más de los siguientes tipos:

(a) Propuestas que alinean los requerimientos de la *NIIF para las PYMES* con los de las NIIF completas, para incorporar algunos de los cambios en las NIIF nuevas o revisadas o para incluir guías que aclaran procedentes de las NIIF completas. El análisis de los efectos probables de esas modificaciones se realizó con las NIIF completas en el momento en que se modificaron estas.

(b) Propuestas que aclaran requerimientos existentes o eliminan consecuencias no previstas de redacción existente en la *NIIF para las PYMES*. El efecto de esas modificaciones redundará en una mejor comprensión y aplicación de los requerimientos de la *NIIF para las PYMES*.

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

FC102 Cuatro de las propuestas del IASB no están cubiertas por los párrafos FC101(a) a (c). El IASB piensa que esas propuestas están apoyadas por razones de costo-beneficio:

(a) La modificación del párrafo 18.20 para especificar que si una entidad no puede realizar una estimación fiable de la vida útil de un activo intangible, incluyendo la plusvalía, la vida útil debe basarse en la mejor estimación de la gerencia y no exceder de diez años. Esto sustituye el requerimiento de utilizar una vida fija de diez años, en ausencia de una estimación fiable. El uso de la mejor estimación se espera que proporcione información mejor a los usuarios de los estados financieros sin costo adicional para los preparadores, que requerir una vida fija de diez años (véanse los párrafos FC61 a FC63).

(b) La incorporación de la exención del esfuerzo o costo desproporcionado para los siguientes tres requerimientos:

(i) la medición de inversiones en instrumentos de patrimonio a valor razonable de las Secciones 11 y 12 (véanse los párrafos FC74 y FC75);

(ii) el reconocimiento de los activos intangibles de forma separada en una combinación de negocios (véanse los párrafos FC74 y FC75); y

(iii) la medición de los instrumentos de patrimonio propio de la entidad al valor razonable cuando se emiten para un acreedor para extinguir un pasivo (que procede de incorporar las conclusiones de la CINIIF 19 *Cancelación de Pasivos Financieros con Instrumentos de Patrimonio*; véase el párrafo FC37).

FC103 El IASB destacó que los requerimientos de los párrafos FC102(b)(i) a (iii) son, a menudo, muy difíciles de aplicar para las PYMES en ausencia de información de mercado porque involucran juicios substanciales y cálculos complejos. El IASB, por ello, decidió, en estas tres circunstancias, que los beneficios para los usuarios de los estados financieros de las PYMES de tener información no justifican que el preparador de la PYME emplee un esfuerzo o costo desproporcionado.

© IFRS Foundation