

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

Modificaciones de 2015 a la Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES) es publicada por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

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

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

Copyright © 2015 IFRS Foundation®

ISBN de esta parte: 978-1-909704-78-7; ISBN para el conjunto de las dos partes: 978-1-909704-77-0

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

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

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



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

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

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

CONTENTS

	<i>from page</i>
INTRODUCCIÓN	5
LISTADO DE MODIFICACIONES	6
MODIFICACIONES DE 2015 A LA NIIF PARA LAS PYMES	17
PRÓLOGO	17
Sección	
1 PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES	18
2 CONCEPTOS Y PRINCIPIOS FUNDAMENTALES	19
4 ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA	21
5 ESTADO DE RESULTADO INTEGRAL Y ESTADO DE RESULTADOS	21
6 ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO Y ESTADO DE RESULTADOS Y GANANCIAS ACUMULADAS	22
9 ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS Y SEPARADOS	23
10 POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y ERRORES	26
11 INSTRUMENTOS FINANCIEROS BÁSICOS	26
12 OTROS TEMAS RELACIONADOS CON LOS INSTRUMENTOS FINANCIEROS	31
14 INVERSIONES EN ASOCIADAS	34
15 INVERSIONES EN NEGOCIOS CONJUNTOS	34
16 PROPIEDADES DE INVERSIÓN	34
17 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO	35
18 ACTIVOS INTANGIBLES DISTINTOS DE LA PLUSVALÍA	37
19 COMBINACIONES DE NEGOCIOS Y PLUSVALÍA	38
20 ARRENDAMIENTOS	40
21 PROVISIONES Y CONTINGENCIAS	40
22 PASIVOS Y PATRIMONIO	41
26 PAGOS BASADOS EN ACCIONES	43
27 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS	46
28 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS	48
29 IMPUESTO A LAS GANANCIAS	49
30 CONVERSIÓN DE MONEDA EXTRANJERA	58
31 HIPERINFLACIÓN	59
33 INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE PARTES RELACIONADAS	59
34 ACTIVIDADES ESPECIALIZADAS	60
35 TRANSICIÓN A LA NIIF PARA LAS PYMES	62
APÉNDICES	66
A FECHA DE VIGENCIA Y TRANSICIÓN	66
B GLOSARIO DE TÉRMINOS	67
APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE MODIFICACIONES DE 2015 A LA NIIF PARA LAS PYMES EMITIDA EN MAYO DE 2015	74

Introducción

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) emitió la *Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)* en julio de 2009. Al mismo tiempo el IASB señaló su plan de llevar a cabo una revisión integral inicial de la *NIIF para las PYMES* para evaluar la experiencia de los dos primeros años que las entidades habrían tenido al implementarla y para considerar si existe la necesidad de introducir modificaciones. En algunas jurisdicciones las entidades comenzaron a utilizar la *NIIF para las PYMES* en 2010. Por consiguiente, el IASB comenzó su revisión integral inicial en 2012.

Tras considerar la información recibida durante la revisión integral inicial, y tener en cuenta el hecho de que la *NIIF para las PYMES* es, todavía, una Norma nueva, el IASB ha realizado modificaciones limitadas a la *NIIF para las PYMES*.

Las modificaciones en este documento se detallan en una tabla a continuación de esta introducción. Con la excepción de las tres modificaciones siguientes, cada modificación individual solo afecta a unos pocos párrafos, y en muchos casos solo a unas pocas palabras de la Norma:

- (a) permitir una opción para usar el modelo de revaluación para propiedades, planta y equipo en la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo*;
- (b) alinear los requerimientos principales para reconocimiento y medición de impuestos diferidos con la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*; y
- (c) alinear los requerimientos principales para el reconocimiento y medición de activos para exploración y evaluación con la NIIF 6 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales*;

Este documento solo incluye los párrafos/subpárrafos de la *NIIF para las PYMES* y los elementos del glosario que se han visto afectados por las modificaciones. En las páginas web sobre las PYMES del sitio web del IASB (www.ifrs.org) estará disponible una actualización completa de la *NIIF para las PYMES* que incluye todos los párrafos/subpárrafos de la Norma, incluyendo todos los elementos del glosario.

En el sitio web del IASB estará disponible en breve, una vez que se hayan emitido las modificaciones, una versión completa de la revisión de 2015 de la *NIIF para las PYMES* (una versión con todas las modificaciones incorporadas que ha estado también sujeta en su totalidad a una revisión editorial).

Se requiere que las entidades que informen utilizando la *NIIF para las PYMES* apliquen las modificaciones a los periodos anuales que comiencen a partir del **1 de enero de 2017**. Se permite su aplicación anticipada.

Listado de modificaciones

La siguiente tabla enumera las modificaciones por sección de la *NIIF para las PYMES*:

Sección	Descripción de la modificación
Sección 1 <i>Pequeñas y Medianas Entidades</i>	<p>1 Aclaración de que los tipos de entidades enumeradas en el párrafo 1.3(b) no tienen automáticamente obligación pública de rendir cuentas [véase el párrafo 1.3(b)].</p> <p>2 Incorporación de guías de aclaración sobre el uso de la <i>NIIF para las PYMES</i> en los estados financieros separados de la controladora—sobre la base de las PyR 2011/01 <i>Uso de la NIIF para PYMES en los estados financieros separados de una controladora</i> (véase el párrafo 1.7). Las PyR (Preguntas y Respuestas) son guías no obligatorias emitidas por el Grupo de Implementación de las PYMES.</p>
Sección 2 <i>Conceptos y Principios Fundamentales</i>	<p>3 Incorporación de guías de aclaración sobre la exención por esfuerzo o costo desproporcionado que se usa en varias secciones de la <i>NIIF para las PYMES</i>—basada en el documento P&R 2012/01 <i>Aplicación del "esfuerzo o costo desproporcionado"</i>—así como un requerimiento nuevo dentro de las secciones correspondientes para que las entidades revelen su razonamiento sobre el uso de una exención (véanse los párrafos 2.14A a 2.14D).</p> <p>(Existen también cambios consiguientes en el párrafo 2.22 relativos a cambios en la Sección 5 (véase la modificación 7), párrafo 2.47 relativo a cambios en la Sección 11 [véase la modificación 14] y los párrafos 2.49(a) y 2.50(d) relativos a cambios en la Sección 17 (véase la modificación 23).]</p>

Sección	Descripción de la modificación
Sección 4 <i>Estado de Situación Financiera</i>	<p>4 Incorporación de un requerimiento de presentar las propiedades de inversión medidas al costo menos la depreciación y el deterioro de valor acumulados de forma separada en el cuerpo del estado de situación financiera [véase el párrafo 4.2 (ea)].</p> <p>5 Eliminación del requerimiento de revelar información comparativa para la conciliación de las cifras de apertura y cierre de las acciones en circulación [véase el párrafo 4.12(a)(iv)].</p>
Sección 5 <i>Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados</i>	<p>6 Aclaración de que el importe único presentado por operaciones discontinuadas incluye cualquier deterioro de valor de las operaciones discontinuadas medido de acuerdo con la Sección 27 [véase el párrafo 5.5(e)(ii)]</p> <p>7 Incorporación de un requerimiento para que las entidades agrupen las partidas presentadas en otro resultado integral sobre la base de si son potencialmente reclasificables al resultado del periodo—sobre la base de <i>Presentación de Partidas del Otro Resultado Integral</i> (Modificaciones a la NIC 1) emitida en junio de 2011 [véase el párrafo 5.5(g)]</p> <p>[Existen también cambios consiguientes en el párrafo 5.4(b) relativos a cambios en la Sección 17 [véase la modificación 23] y el párrafo 5.5(d) relativo a cambios en la Sección 29 (véase la modificación 44).]</p>
Sección 6 <i>Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas</i>	<p>8 Aclaración de la información a presentar en el estado de cambios en el patrimonio—basada en <i>Mejoras a las NIIF</i> emitida en mayo de 2010 (véanse los párrafos 6,2 y 6.3).</p>
Sección 9 <i>Estados Financieros Consolidados y Separados</i>	<p>9 Aclaración de que todas las subsidiarias adquiridas con la intención de venta o disposición en el plazo de un año se excluirán de la consolidación e incorporación de guías que aclaran la forma de contabilizar y disponer de estas subsidiarias (véanse los párrafos 9.3 a 9.3C y 9.23A).</p> <p>10 Incorporación de guías que aclaran la preparación de los estados financieros consolidados si las entidades del grupo tienen diferentes fechas de presentación (véase el párrafo 9.16).</p> <p>11 Aclaración de que las diferencias de cambio acumuladas que surgen de la conversión de una subsidiaria en el extranjero no se reconocen en el resultado del periodo en el momento de la disposición de la subsidiaria—sobre la base de las PyR 2012/04 <i>Reclasificación de las diferencias de cambio acumuladas en el momento de la disposición de una subsidiaria</i> (véase el párrafo 9.18).</p> <p>12 Incorporación de una opción para permitir que una entidad contabilice las inversiones en subsidiarias, asociadas y entidades controladas de forma conjunta en sus estados financieros separados utilizando el método de la participación y aclaración de la definición de "estados financieros separados"—basada en el <i>Método de la Participación en los Estados Financieros Separados</i> (Modificaciones a la NIC 27) emitida en agosto de 2014 (véanse los párrafos 9.24 a 9.26 y la definición en el glosario).</p> <p>13 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 y la eliminación de la definición en el glosario).</p> <p>[Existen también cambios consiguientes a los párrafos 9.1 y 9.2 relativos a los cambios en la Sección 1 (véase la modificación 2).]</p>
Sección 10 <i>Políticas Contables, Estimaciones y Errores</i>	<p>[Existen cambios consiguientes que han dado lugar a un párrafo nuevo 10.10A relativos a cambios en la Sección 17 (véase la modificación 23).]</p>
Sección 11 <i>Instrumentos</i>	<p>14 Se añade una exención por "esfuerzo o costo desproporcionado" a la medición</p>

Sección	Descripción de la modificación
<i>Financieros Básicos</i>	<p>de inversiones en instrumentos de patrimonio a valor razonable (véanse los párrafos 11.4, 11.14(c), 11.32 y 11.44).</p> <p>15 Aclaración de la interacción del alcance de la Sección 11 con otras secciones de la <i>NIIF para las PYMES</i> [véase el párrafo 11.7(b), (c) y (e) a (f)].</p> <p>16 Aclaración de la aplicación de los criterios para los instrumentos financieros básicos en acuerdos de préstamo simples [véanse los párrafos 11.9 a 11.9B y 11.11(e)].</p> <p>17 Aclaración de cuándo un acuerdo constituiría una transacción financiera [véanse los párrafos 11.13, 11.14(a) y 11.15].</p> <p>18 Aclaración en la guía sobre medición del valor razonable de la Sección 11 de cuándo la mejor evidencia del valor razonable puede ser un precio en un acuerdo de venta vinculante (véase el párrafo 11.27).</p>
<i>Sección 12 Otros Temas relacionadas con Instrumentos Financieros</i>	<p>19 Aclaración de la interacción del alcance de la Sección 12 con otras secciones de la <i>NIIF para las PYMES</i> [véase el párrafo 12.3(b), (e) y (h) e (i)].</p> <p>20 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 para ser congruente con los párrafos 9.18 y 30.13 [véanse los párrafos 12.8(a), 12.23, 12.25 y 12.29(d) y (e)].</p> <p>[Existen también cambios consiguientes en el párrafo 12.3(f) relativos a cambios en la Sección 20 [véase la modificación 28] y los párrafos 12.8(b) y 12.9 relativos a cambios en la Sección 11 (véase la modificación 14).]</p>
<i>Sección 14 Inversiones en Asociadas</i>	[Existen también cambios consiguientes al párrafo 14.15 relativos a los cambios en la Sección 2 (véase la modificación 3).]
<i>Sección 15 Inversiones en Negocios Conjuntos</i>	[Existen también cambios consiguientes al párrafo 15.21 relativos a los cambios en la Sección 2 (véase la modificación 3).]
<i>Sección 16 Propiedades de Inversión</i>	[Existen también cambios consiguientes al párrafo 16.10(e)(iii) relativos a los cambios en la Sección 4 (véase la modificación 4).]
<i>Sección 17 Propiedades, Planta y Equipo</i>	<p>21 Alineación de la redacción con las modificaciones de la NIC 16 <i>Propiedades, Planta y Equipo de Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2009-2011</i>, emitida en mayo de 2012, con respecto a la clasificación de las piezas de repuesto, equipo de mantenimiento permanente y equipo auxiliar como propiedades, planta y equipo o inventario (véase el párrafo 17.5).</p> <p>22 Incorporación de la exención en el párrafo 70 de la NIC 16 permitiendo que una entidad use el costo de la pieza de sustitución como un indicador de cuál fue el costo de la pieza sustituida en el momento en que fue adquirida o construida, si no fuera practicable determinar el importe en libros de la parte del elemento de propiedades, planta y equipo que ha sido sustituido (véase el párrafo 17.6).</p> <p>23 Incorporación de una opción para utilizar el modelo de revaluación (véanse los párrafos 17.15 a 17.15D, 17.31(e)(iv) y 17.33).</p> <p>[Existen también cambios consiguientes en el párrafo 17.31 relativos a cambios en la Sección 4 [véase la modificación 4] y el párrafo 17.32(c) relativo a cambios en la Sección 2 (véase la modificación 3).]</p>
<i>Sección 18 Activos Intangibles distintos de la Plusvalía</i>	<p>24 Modificación para requerir que si la vida útil de la plusvalía u otro activo intangible no puede establecerse con fiabilidad, la vida útil se determinará sobre la base de la mejor estimación de la gerencia, pero no superará los diez años (véase el párrafo 18.20)</p> <p>[Existen también cambios consiguientes al párrafo 18.8 relativos a los cambios en la</p>

Sección	Descripción de la modificación
	Sección 19 (véase la modificación 27).]
Sección 19 <i>Combinaciones de Negocios y Plusvalía</i>	<p>25 Sustitución del término no definido "fecha de intercambio" por el término definido "fecha de adquisición" [véase el párrafo 19.11(a)].</p> <p>26 Incorporación de guías que aclaran los requerimientos de medición para acuerdos de beneficios a los empleados, impuestos diferidos y participaciones no controladoras al asignar el costo de una combinación de negocios (véase el párrafo 19.14).</p> <p>27 Incorporación de la exención por esfuerzo o costo desproporcionado al requerimiento para reconocer activos intangibles de forma separada en una combinación de negocios y la inclusión de un requerimiento de información a revelar para todas las entidades de proporcionar una descripción cualitativa de los factores que forman parte de cualquier plusvalía reconocida [véanse los párrafos 19.15(c) y (d) y 19.25(g)].</p> <p>[Existen también cambios consiguientes en el párrafo 19.2(a) relativos a cambios en la Sección 9 [véase la modificación 13] y los párrafos 19.23(a) y 19.26 relativos a cambios en la Sección 18 (véase la modificación 24).]</p>
Sección 20 <i>Arrendamientos</i>	<p>28 Modificación para incluir arrendamientos con una cláusula de variación de la tasa de interés vinculada a tasas de interés de mercado dentro del alcance de la Sección 20 en lugar de la Sección 12 [véase el párrafo 20.1(e)]</p> <p>29 Aclaración de que solo algunos acuerdos de subcontratación, contratos de telecomunicaciones que proporcionan derechos de capacidad y contratos de compra obligatoria son, en esencia, arrendamientos (véase el párrafo 20.3).</p>
Sección 21 <i>Provisiones y Contingencias</i>	[Existen también cambios consiguientes al párrafo 21.16 relativos a los cambios en la Sección 2 (véase la modificación 3).]
Sección 22 <i>Pasivos y Patrimonio</i>	<p>30 Incorporación de guías que aclaran la clasificación de instrumentos financieros como patrimonio o pasivo (véase el párrafo 22.3A).</p> <p>31 Exención de los requerimientos de medición inicial del párrafo 22.8 para instrumentos de patrimonio emitidos como parte de una combinación de negocios, incluyendo combinaciones de negocios de entidades o negocios bajo control común (véase el párrafo 22.8).</p> <p>32 Incorporación de las conclusiones de la CINIIF 19 <i>Cancelación de Pasivos Financieros con Instrumentos de Patrimonio</i> para proporcionar una guía sobre permutas de deuda por patrimonio cuando el pasivo financiero se renegocia y el deudor cancela el pasivo emitiendo instrumentos de patrimonio (véase los párrafos 22.8 y 22.15A a 22.15C).</p> <p>33 Aclaración de que el impuesto a las ganancias relativo a distribuciones a los tenedores de instrumentos de patrimonio (propietarios) y a los costos de transacción de una transacción de patrimonio debe contabilizarse de acuerdo con la Sección 29—sobre la base de las modificaciones a la NIC 32 <i>Instrumentos Financieros: Presentación de Mejoras Anuales a las NIIF Ciclo 2009-2011</i> (véanse los párrafos 22.9 y 22.17).</p> <p>34 Modificación para requerir que el componente de pasivo de un instrumento financiero compuesto se contabilice de la misma forma que un pasivo financiero independiente similar (véase el párrafo 22.15).</p> <p>35 Incorporación de una exención por esfuerzo o costo desproporcionado del requerimiento para medir el pasivo para pagar una distribución distinta al efectivo al valor razonable de los activos distintos al efectivo a distribuir y de guías que aclaran la contabilización de la liquidación del dividendo por pagar (véanse los párrafos 22.18, 22.18A y 22.20).</p> <p>36 Exención de los requerimientos del párrafo 22.18 para distribuciones de activos distintos al efectivo controlados al nivel más alto por las mismas partes antes y</p>

Sección	Descripción de la modificación
	después de la distribución (véase el párrafo 22.18B).
Sección 26 <i>Pagos basados en Acciones</i>	<p>37 Alineación del alcance y de las definiciones con la NIIF2 <i>Pagos basados en Acciones</i> para clarificar 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 definiciones relacionadas del glosario).</p> <p>38 Aclaración de que la Sección 26 se aplica a todas las transacciones con pagos basados en acciones en las que la contraprestación identificable parece ser inferior al valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos o al pasivo incurrido y no solo a transacciones con pagos basados en acciones que se proporcionan de acuerdo con programas establecidos por ley (véanse los párrafos 26.1B y 26.17).</p> <p>39 Aclaración del tratamiento contable de las condiciones de irrevocabilidad de la concesión y de las modificaciones de concesiones de instrumentos de patrimonio (véase el párrafo 26.9, 26.12 y tres definiciones nuevas en el glosario).</p> <p>40 Aclaración de que la simplificación proporcionada para planes de grupo es solo para la medición del gasto por pagos basados en acciones y no proporciona exención de su reconocimiento (véanse los párrafos 26.16 y 26.22).</p>
Sección 27 <i>Deterioro del Valor de los Activos</i>	<p>41 Aclaración de que la Sección 27 no se aplica a activos que surgen de contratos de construcción [véase el párrafo 27.1(f)].</p> <p>[Existen también cambios consiguientes en los párrafos 27.6, 27.30(b) y 27.31(b) relativos a cambios en la Sección 17 [véase la modificación 23] y el párrafo 27.14 relativo a cambios en la Sección 11 (véase la modificación 18).]</p>
Sección 28 <i>Beneficios a los Empleados</i>	<p>42 Aclaración de la aplicación de los requerimientos contables del párrafo 28.23 a otros beneficios a los empleados a largo plazo (véase el párrafo 28.30).</p> <p>43 Eliminación del requerimiento de revelar la política contable de los beneficios por terminación (véase el párrafo 28.43).</p> <p>[Existen también cambios consiguientes al párrafo 28.41(c) relativos a los cambios en la Sección 2 (véase la modificación 3).]</p>
Sección 29 <i>Impuesto a las Ganancias</i>	<p>44 Alineación de los principios más importantes de la Sección 29 con la NIC 12 <i>Impuesto a las Ganancias</i> para el reconocimiento y medición de los impuestos diferidos, pero modificada para ser congruente con los otros requerimientos de la NIIF para las PYMES (cubre todas las modificaciones a la Sección 29, excepto las procedentes de la modificación 45 y las definiciones relacionadas en el glosario).</p> <p>45 Incorporación de una exención por esfuerzo o costo desproporcionado al requerimiento de compensar activos y pasivos por impuestos a las ganancias (véase el párrafo 29.37 y 29.41).</p>
Sección 30 <i>Conversión de moneda extranjera</i>	<p>46 Aclaración de que los instrumentos financieros que derivan su valor razonable del cambio en una tasa de cambio de moneda extranjera especificada se excluyen de la Sección 30, pero no los instrumentos financieros denominados en una moneda extranjera (véase el párrafo 30.1).</p> <p>[Existen también cambios consiguientes al párrafo 30.18(c) relativos a los cambios en la Sección 9 (véase la modificación 11).]</p>
Sección 31 <i>Hiperinflación</i>	[Existen también cambios consiguientes al párrafo 31.8 y-31.9 relativos a los cambios en la Sección 17 (véase la modificación 23).]
Sección 33 <i>Información a Revelar sobre Partes</i>	47 Alineación de la definición de "parte relacionada" con la NIC 24 <i>Información a Revelar sobre Partes Relacionadas</i> , incluyendo la incorporación de la modificación a la definición de la NIC 24 procedente de <i>Mejoras Anuales a las</i>

Sección	Descripción de la modificación
<i>Relacionadas</i>	<i>NIIF, Ciclo 2010-2012</i> , emitida en diciembre de 2013, que incluye una entidad de gestión que proporciona servicios de personal clave de la gerencia en la definición de una parte relacionada (véase el párrafo 33.2 y la definición en el glosario).
Sección 34 <i>Actividades Especializadas</i>	<p>48 Eliminación del requerimiento de revelar información comparativa de la conciliación de los cambios en el importe en libros de activos biológicos [véase el párrafo 34.7(c)].</p> <p>49 Alineación de los requerimientos principales para el reconocimiento y medición de activos para exploración y evaluación con la NIIF 6 <i>Exploración y Evaluación de Recursos Minerales</i> (véanse los párrafos 34.11 a 34.11F).</p> <p>[Existen también cambios consiguientes al párrafo 34.10(b) relativos a los cambios en la Sección 2 (véase la modificación 3).]</p>
Sección 35 <i>Transición a la NIIF para las PYMES</i>	<p>50 La incorporación de una opción de permitir que se use la Sección 35 más de una vez—sobre la base de las modificaciones de la NIIF 1 <i>Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera</i> de las <i>Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2009-2011</i> (véanse los párrafos 35.2 y 35.12A).</p> <p>51 La incorporación de una excepción a la aplicación retroactiva de la <i>NIIF para las PYMES</i> para préstamos del gobierno que existen en la fecha de transición a la <i>NIIF para las PYMES</i>—sobre la base de <i>Préstamos del Gobierno</i> (Modificaciones a la NIIF 1) emitida en marzo de 2012 [véase el párrafo 35.9(f)]</p> <p>52 La incorporación de una opción para permitir que las entidades que adoptan por primera vez las NIIF utilicen la medición del valor razonable derivada de algún suceso como "costo atribuido"—sobre la base de las modificaciones a la NIIF 1 de <i>Mejoras a las NIIF</i> [véase el párrafo 35.10(da)].</p> <p>53 La incorporación de una opción para permitir que una entidad use el importe en libros según los principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA) anteriores de partidas de propiedades, planta y equipo o activos intangibles usados en operaciones sujetas a regulación de tasas—sobre la base de las modificaciones a la NIIF 1 de <i>Mejoras a las NIIF</i> [véase el párrafo 35.10(m)].</p> <p>54 Incorporación de guías para entidades que emergen de hiperinflación grave que están aplicando la <i>NIIF para las PYMES</i> por primera vez—sobre la base de <i>Hiperinflación Grave y Eliminación de las Fechas Fijadas para Entidades que Adoptan por Primera vez las NIIF</i> (Modificaciones a la NIIF 1) emitida en diciembre de 2010 [véase el párrafo 35.10(n) y las dos definiciones nuevas en el glosario].</p> <p>55 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 esta NIIF (véase el párrafo 35.11).</p> <p>[Existen también cambios consiguientes en el párrafo 35.10(f) relativos a cambios en la Sección 9 [véase la modificación 12) y el párrafo 35.10(h) relativo a cambios en la Sección 29.]</p>
Glosarios (definiciones nuevas)	<p>56 Además de las definiciones nuevas que se añaden al glosario como resultado de las otras modificaciones, se han propuesto las siguientes definiciones nuevas:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) mercado activo; (b) familiares cercanos a una persona; (c) negocio en el extranjero; (d) pagos mínimos del arrendamiento; y (e) costos de transacción.

Modificaciones de 2015 a la *NIIF para las PYMES*

Prólogo a la *NIIF para las PYMES*

Se modifican los párrafos P1 a P4 y P16 y P17. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

El IASB

- P1 El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), se estableció en 2001, como parte de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (Fundación IASC). En 2010 la Fundación IASC pasó a denominarse Fundación IFRS.
- P2 El gobierno de la Fundación IFRS es ejercido por 22 Fideicomisarios. Entre las responsabilidades de estos Fideicomisarios se encuentran el nombramiento de los miembros del IASB y de los consejos y comités asociados al mismo, así como la consecución de fondos para financiar la organización.
- ~~P2~~ P3 Los objetivos ~~de la Fundación IASC y del IASB~~ son:
- (a) Desarrollar, en el interés público, un conjunto único de normas de información financiera legalmente exigibles, ~~contabilidad global~~ y globalmente aceptadas, comprensibles y de alta calidad basadas en principios claramente articulados. Estas normas deberían requerir ~~que~~ en los estados financieros información comparable, transparente y de alta calidad en los estados financieros y otra información financiera que ayude a los inversores, a otros partícipes en varios mercados de capitales de todo el mundo y a otros usuarios de la información financiera a tomar decisiones económicas;
 - (b) promover el uso y la aplicación rigurosa de esas normas;
 - (c) Considerar en el cumplimiento de los objetivos asociados con (a) y (b), cuando sea adecuado, las necesidades ~~especiales de las pequeñas y medianas entidades y economías emergentes~~ de un rango de tamaños y tipos de entidades en escenarios económicos diferentes; y
 - (d) ~~Hevar a promover y facilitar la adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), que son las Normas emitidas por el IASB, a través de la convergencia de las normas de contabilidad nacionales y las Normas Internacionales de Contabilidad y Normas Internacionales de Información Financiera a soluciones de alta calidad~~ las NIIF
- ~~P3~~ El gobierno de la Fundación IASC recae en 22 Fideicomisarios. Entre las responsabilidades de estos Fideicomisarios se encuentran el nombramiento de los miembros del IASB y de los consejos y comités asociados al mismo, así como la consecución de fondos para financiar la organización.
- P4 La aprobación de las NIIF (referidas en este documento como NIIF completas) y de la NIIF para las PYMES, y de los documentos relacionados, tales como, proyectos de norma, y otros documentos de discusión, es responsabilidad del IASB. El IASB es el organismo emisor de normas de la Fundación IASC. Desde el 1 de julio de 2009, el IASB se compone de quince miembros, que aumentará a dieciséis miembros en una fecha no posterior al 1 de julio de 2012. Un máximo de tres miembros pueden serlo a tiempo parcial. El IASB es responsable de la aprobación de las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF, incluyendo las Interpretaciones) y documentos relacionados, tales como el Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros, proyectos de norma y documentos de discusión. Antes de que el IASB comenzara sus operaciones, las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y las Interpretaciones relacionadas eran establecidas por el Consejo del IASC que nació el 29 de junio de 1973. Por resolución del IASB, las NIC e Interpretaciones relacionadas se siguieron aplicando, con la misma autoridad que las NIIF desarrolladas por el IASB, a menos y hasta que se modificaran o derogaran por el IASB.
- ...

Mantenimiento de la *NIIF para las PYMES*

- ~~P16~~ El IASB tiene previsto realizar una revisión exhaustiva de la experiencia de las PYMES al aplicar la NIIF para las PYMES cuando un espectro amplio de entidades haya publicado estados financieros que cumplan con la

Norma durante dos años. El IASB espera proponer modificaciones a fin de abordar los problemas de implementación que se hayan identificado en dicha revisión. También considerará las nuevas NIIF y modificaciones que hayan sido adoptadas desde que se emitió la NIIF.

~~P17~~ P16 ~~Tras la revisión de implementación inicial, el~~ El IASB espera proponer modificaciones a la *NIIF para las PYMES* publicando un proyecto de norma recopilatorio periódicamente, pero con una frecuencia no superior a una vez cada tres años aproximadamente. En el desarrollo de esos proyectos de norma, el Consejo espera considerar las nuevas NIIF y las modificaciones ~~que hayan sido adoptadas en los tres años anteriores~~, así como temas específicos que hayan llamado su atención con relación ~~a posibles modificaciones de a la aplicación de la NIIF para las PYMES~~. ~~El IASB considera el ciclo de tres años un plan tentativo y no un compromiso en firme~~. En ocasiones el IASB puede identificar un tema urgente para el que puede ser necesario considerar una modificación de la NIIF para las PYMES al margen del proceso de revisión periódica. Sin embargo, estas ocasiones se espera que sean excepcionales ~~antes que en el ciclo normal de tres años~~.

P17 ~~Hasta que se modifique la NIIF para las PYMES, cualquier cambio que el IASB pueda realizar o proponer con respecto a las NIIF completas no se aplicará a las NIIF para las PYMES. La NIIF para las PYMES es un documento independiente. Las PYMES no anticiparán o aplicarán cambios realizados en la NIIF completas antes de que dichos cambios se incorporen a la NIIF para las PYMES a menos que, en ausencia de guías específicas en la NIIF para las PYMES, una PYME opte por aplicar guías de las NIIF completas y esos principios no estén en conflicto con requerimientos de la jerarquía de los párrafos 10.4 y 10.5.~~

Modificaciones a la Sección 1 *Pequeñas y Medianas Entidades*

Se modifica el párrafo 1.3 y se añade el párrafo 1.7. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Descripción de pequeñas y medianas entidades

- ...
- 1.3 Una entidad tiene obligación pública de rendir cuentas cuando:
- (a) ...
- (b) una de sus principales actividades es mantener activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros. ~~Este es habitualmente el caso de~~ La mayoría de bancos, cooperativas de crédito, compañías de seguros, comisionistas e intermediarios de valores, fondos de inversión y bancos de inversión cumplirían este segundo criterio.
- ...
- 1.7 Una controladora (incluyendo la controladora última o cualquier controladora intermedia) evaluará si cumple con los requisitos para utilizar esta NIIF en sus estados financieros separados sobre la base de su propio estatus sin considerar si otras entidades del grupo tienen, o el grupo tiene como un todo, obligación pública de rendir cuentas. Si una controladora por sí misma no tiene obligación pública de rendir cuentas, puede presentar sus estados financieros separados de acuerdo con esta NIIF (véase la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados*), incluso si presenta sus estados financieros consolidados de acuerdo con las NIIF completas u otro conjunto de principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA), tales como sus normas de contabilidad nacionales. Los estados financieros preparados de acuerdo con esta NIIF se distinguirán con claridad de los estados financieros preparados de acuerdo con otros requerimientos.

Modificaciones a la Sección 2 *Conceptos y Principios Fundamentales*

Se añaden un encabezamiento y los párrafos 2.14A a 2.14D y se modifican los párrafos 2.22, 2.47, 2.49 y 2.50. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Esfuerzo y costo desproporcionados

- 2.14A Se especifica una exención por esfuerzo o costo desproporcionado para algunos requerimientos de esta NIIF. Esta exención no se usará para otros requerimientos de esta NIIF.
- 2.14B La consideración de si la obtención o determinación de la información necesaria para cumplir con un requerimiento involucraría esfuerzo o costo desproporcionado depende de las circunstancias específicas de la entidad y del juicio de la gerencia de los costos y beneficios de la aplicación de ese requerimiento. Este juicio requiere la consideración de la forma en que puedan verse afectadas las decisiones económicas de los que esperan usar los estados financieros por no disponer de esa información. La aplicación de un requerimiento involucraría esfuerzo o costo desproporcionado por parte de una PYME, si el incremento de costo (por ejemplo, honorarios de tasadores) o esfuerzo adicional (por ejemplo, esfuerzos de los empleados) superan sustancialmente los beneficios que recibirían de tener esa información quienes esperan usar los estados financieros de las PYMES. Una evaluación del esfuerzo o costo desproporcionado por parte de una PYME de acuerdo con esta NIIF constituiría habitualmente un obstáculo menor que una evaluación del esfuerzo o costo desproporcionado por parte de una entidad con obligación pública de rendir cuentas porque las PYMES no rinden cuentas a terceros que actúan en el mercado.
- 2.14C La evaluación de si un requerimiento involucraría esfuerzo o costo desproporcionado en el reconocimiento inicial en los estados financieros, por ejemplo en la fecha de la transacción, debe basarse en información sobre los costos y beneficios del requerimiento en el momento del reconocimiento inicial. Si la exención por esfuerzo o costo desproporcionado también se aplica a mediciones posteriores al reconocimiento inicial, por ejemplo, la medición posterior de una partida, deberá realizarse una nueva evaluación del esfuerzo o costo desproporcionado en esa fecha posterior, sobre la base de la información disponible en dicha fecha.
- 2.14D Excepto por la exención por esfuerzo o costo desproporcionado del párrafo 19.15, que está cubierta por los requerimientos de información a revelar del párrafo 19.25, siempre que se use la exención por esfuerzo o costo desproporcionado, la entidad revelará ese hecho y las razones por las que la aplicación del requerimiento involucraría un esfuerzo o costo desproporcionado.

...

Patrimonio

- 2.22 El Patrimonio es el residuo de los activos reconocidos menos los pasivos reconocidos. Se puede subclasificar en el estado de situación financiera. Por ejemplo, en una sociedad por acciones, las subclasificaciones pueden incluir fondos aportados por los accionistas, las ganancias acumuladas y ~~ganancias o pérdidas reconocidas directamente en~~ partidas de otro resultado integral reconocidas como componentes separados del patrimonio. Esta NIIF no establece cómo, cuándo o si los importes pueden transferirse entre componentes de patrimonio.

...

Activos financieros y pasivos financieros

- 2.47 Una entidad medirá los **activos financieros** básicos y los **pasivos financieros** básicos, según se definen en la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos*, al costo amortizado menos el deterioro del valor excepto para las inversiones en acciones preferentes no convertibles ~~y sin opción de venta~~ y acciones ordinarias ~~o acciones preferentes~~ sin opción de venta que cotizan en bolsa o cuyo valor razonable se puede medir con fiabilidad de otro modo sin esfuerzo o costo desproporcionado, que se miden al valor razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en el resultado.

...

Activos no financieros

- 2.49 La mayoría de los activos no financieros que una entidad reconoció inicialmente al costo histórico son medidas posteriormente sobre otras bases de medición. Por ejemplo:
- (a) Una entidad medirá las propiedades, planta y equipo al importe menor entre el costo ~~depreciado~~ menos cualquier depreciación y deterioro de valor acumulados y el importe recuperable (modelo del costo) o el menor del importe revaluado y el importe recuperable (modelo de revaluación).
- (b) ...
- 2.50 Esta NIIF permite o requiere una medición al valor razonable para los siguientes tipos de activos no financieros:
- (a) ...

- (d) propiedades, planta y equipo que mide una entidad de acuerdo con el modelo de revaluación (véase el párrafo 17.15B).

Modificaciones a la Sección 4 *Estado de Situación Financiera*

Se modifican los párrafos 4,2 y 4,12. El nuevo texto está subrayado.

Información a presentar en el estado de situación financiera

- 4.2 Como mínimo, el estado de situación financiera incluirá partidas que presenten los siguientes importes:
- (a) ...
- (ea) propiedades de inversión registradas al costo menos la depreciación y el deterioro del valor acumulados.
- (f) ...

Información a presentar en el estado de situación financiera o en las notas

- ...
- 4.12 Una entidad con capital en acciones revelará, ya sea en el estado de situación financiera o en las notas, lo siguiente:
- (a) para cada clase de capital en acciones:
- (i) ...
- (iv) una conciliación entre el número de acciones en circulación al principio y al final del periodo; No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.
- (v) ...

Modificaciones a la Sección 5 *Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados*

Se modifican los párrafos 5.4 y 5.5. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Enfoque del estado único

- 5.4 Según el enfoque de un único estado, el estado del resultado integral incluirá todas las partidas de ingreso y gasto reconocidas en un periodo a menos que esta NIIF requiera otro tratamiento. Esta NIIF proporciona un tratamiento diferente para las siguientes circunstancias:
- (a) ...
- (b) Se reconocen ~~tres~~ cuatro tipos de **otro resultado integral** como parte del resultado integral total, fuera del resultado, cuando se producen:
- (i) ...
- (iv) cambios en el superávit de revaluación para las propiedades, planta y equipo medidos de acuerdo con el modelo de revaluación (véase la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo*).

- 5.5 Como mínimo, una entidad incluirá, en el estado del resultado integral, partidas que presenten los siguientes importes del periodo:
- (a) ...
 - (d) El **gasto por impuestos** excluyendo los impuestos asignados a los apartados (e), (g) y (h) a continuación (véase el párrafo 293527).
 - (e) un importe único que comprenda el total de:
 - (i) ...
 - (ii) la ganancia o pérdida después de impuestos ~~reconocida en la medición al valor razonable menos costos de venta, atribuible al deterioro, o reversión de éste, de los activos en las operaciones discontinuadas (véase la Sección 27, *Deterioro del Valor de los Activos*) en el momento de clasificarse como una operación discontinuada, y posteriormente, y en la disposición de los activos netos que constituyan la operación discontinuada.~~
 - (f) ...
 - (g) Cada partida de otro resultado integral [véase el párrafo 5.4(b)] clasificada por naturaleza [excluyendo los importes a los que se hace referencia en el apartado (h)]. Estas partidas se agruparán en las que, de acuerdo con esta NIIF:
 - (i) no se reclasifiquen posteriormente en el resultado del periodo—es decir, las del párrafo 5.4(b)(i), (ii) y (iv), y
 - (ii) se reclasifiquen posteriormente en el resultado del periodo, cuando se cumplan las condiciones específicas—es decir, las del párrafo 5.4(b)(iii).
 - (h) ...

Sección 6 Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas

Se modifican los párrafos 6.2 y 6.3. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Objetivo

- 6.2 El estado de cambios en el patrimonio presenta el resultado del periodo de la entidad **para el periodo sobre el que se informa**, ~~las partidas de ingresos y gastos reconocidas en el otro resultado integral~~ para el periodo, los efectos de los cambios en **políticas contables** y las correcciones de errores reconocidas en el periodo, y los importes de las inversiones hechas, y los dividendos y otras distribuciones a los ~~inversores en patrimonio propietarios, en su calidad de tales,~~ durante el periodo.

Información a presentar en el estado de cambios en el patrimonio

- 6.3 ~~Una entidad presentará un~~ El estado de cambios en el patrimonio ~~mostrando en el estado~~ incluye la información siguiente:
- (a) ...
 - (c) para cada componente del patrimonio, una conciliación entre los importes en libros, al inicio y al final del periodo, revelando por separado los cambios resultantes de:
 - (i) ...
 - (ii) ~~cada partida de~~ otro resultado integral.
 - (iii) Los importes de las inversiones hechas por los propietarios y de los dividendos y otras distribuciones hechas a éstos en su capacidad de propietarios, mostrando por separado las emisiones de acciones, las transacciones de acciones propias en cartera, los dividendos y otras distribuciones a los propietarios, y los cambios en las participaciones en la propiedad en subsidiarias que no den lugar a una pérdida de control.

Modificaciones a la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados*

Se modifican los párrafos 9.1a 9.3, 9.16, 9.18, 9.24 a 9.26 y 9.28 y se añaden los párrafos 9.3A a 9.3C y 9.23A. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Alcance de esta sección

9.1 Esta sección define las circunstancias en las que una entidad que aplica esta NIIF presenta **estados financieros consolidados** y los procedimientos para la preparación de esos estados, de acuerdo con esta NIIF. También incluye una guía sobre **estados financieros separados** y **estados financieros combinados**, si se preparan de acuerdo con esta NIIF. Si una controladora por sí misma no tiene obligación pública de rendir cuentas, puede presentar sus estados financieros separados de acuerdo con esta NIIF, incluso si presenta sus estados financieros consolidados de acuerdo con las NIIF completas u otro conjunto de principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA).

Requerimientos para presentar estados financieros consolidados

9.2 Excepto por lo permitido o requerido en ~~ellos~~ párrafos 9.3 y 9.3C, una **entidad controladora** presentará estados financieros consolidados en los que consolide sus inversiones en **subsidiarias** ~~de acuerdo con lo establecido en esta NIIF~~. Los estados financieros consolidados incluirán todas las subsidiarias de la controladora.

9.3 Una controladora no necesita presentar estados financieros consolidados ~~si se cumplen las dos condiciones siguientes:~~

- (i) la controladora es ella misma una subsidiaria, y
- (ii) su controladora última (o cualquier controladora intermedia) elabora **estados financieros con propósito de información general** consolidados que cumplen las **NIIF completas** o con esta NIIF;
o
- (b) ~~no tiene subsidiarias distintas de la que adquirió con la intención de su venta o disposición en el plazo de un año. Una controladora contabilizará esta subsidiaria:~~
 - (i) ~~al valor razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en el resultado, si el valor razonable de las acciones se puede medir con fiabilidad, o~~
 - (ii) ~~en otro caso, al costo menos el deterioro del valor [véase el párrafo 11.14(e)].~~

9.3A Sujeto al párrafo 9.3B, una subsidiaria no se consolidará si se adquiere y mantiene con la intención de venderla o disponer de ella dentro de un año desde su fecha de adquisición (es decir, la fecha sobre la que la adquirente obtiene el control de la adquirida). Esta subsidiaria se contabilizará de acuerdo con los requerimientos de la Sección 11 como las inversiones a que se refiere el párrafo 11.8(d), en lugar de acuerdo con esta sección. La controladora proporcionará también la información a revelar del párrafo 9.23A.

9.3B Si no se dispone de una subsidiaria, que anteriormente fue excluida de la consolidación de acuerdo con el párrafo 9.3A, dentro de un año desde su fecha de adquisición (es decir, la entidad controladora todavía tiene el control sobre esa subsidiaria):

- (a) La controladora consolidará la subsidiaria desde la fecha de adquisición a menos que cumpla la condición del párrafo 9.3B(b). Por consiguiente, si la fecha de adquisición fuera en un periodo anterior, se reexpresarán los periodos anteriores correspondientes.
- (b) Si el retraso es causado por sucesos o circunstancias fuera del control de la controladora y existe evidencia suficiente en la fecha de presentación de que la controladora mantiene su compromiso con el plan de vender o disponer de la subsidiaria, la controladora continuará contabilizando la subsidiaria de acuerdo con el párrafo 9.3A.

9.3C Si una controladora no tiene subsidiarias distintas de aquellas que no se requiere consolidar de acuerdo con los párrafos 9.3A y 9.3B, no presentará estados financieros consolidados. Sin embargo, la controladora proporcionará la información a revelar del párrafo 9.23A.

...

Fecha de presentación uniforme

- 9.16 Los estados financieros de la controladora y de sus subsidiarias, utilizados para la elaboración de los estados financieros consolidados, deberán estar referidos a la misma **fecha de presentación**, a menos que sea **impracticable**. Si fuera impracticable preparar los estados financieros de una subsidiaria en la misma fecha de presentación de la controladora, ésta consolidará la información financiera de la subsidiaria utilizando los estados financieros más recientes de ésta ajustados por los efectos de transacciones significativas o sucesos que tengan lugar entre la fecha de esos estados financieros y la fecha de los estados financieros consolidados.

...

Adquisición y disposición de subsidiarias

- 9.18 Los ingresos y los gastos de una subsidiaria se incluirán en los estados financieros consolidados desde la fecha de su adquisición. ~~El ingreso y gasto de una subsidiaria se incluyen en los estados financieros consolidados hasta la fecha en la que la controladora deje de controlar a la subsidiaria. Cuando una controladora cese de controlar una subsidiaria, la diferencia entre los recursos obtenidos por la disposición de la subsidiaria y su importe en libros en la fecha en que se pierde el control de la disposición, excluyendo el importe acumulado de cualquier diferencia de cambio relacionada con la subsidiaria extranjera reconocida en el patrimonio de acuerdo con la Sección 30 *Conversión de Moneda Extranjera*, en que pierde el control se reconocerá en el resultado del periodo del estado del resultado integral consolidado (o el estado de resultados, si se presenta) como una ganancia o una pérdida por la disposición de la subsidiaria. El importe acumulado de las diferencias de cambio que se relacionan con una subsidiaria extranjera reconocidas en otro resultado integral de acuerdo con la Sección 30 *Conversión de Moneda Extranjera* no se reclasificará a resultados en el momento de la disposición de la subsidiaria.~~

...

Información a revelar en los estados financieros consolidados

...

- 9.23A Además, de los requerimientos de información a revelar de la Sección 11, una entidad controladora revelará el importe en libros de las inversiones en subsidiarias que no se consolidan (véanse los párrafos 9.3A a 9.3C) en la fecha de presentación, en total, en el estado de situación financiera o en las notas.

Estados financieros separados

Presentación de los estados financieros separados

- 9.24 ~~El párrafo 9.2 requiere que una controladora prepare estados financieros consolidados. Esta NIIF no requiere la presentación de **estados financieros separados** para la entidad controladora o para las subsidiarias individuales.~~
- 9.25 ~~Los estados financieros de una entidad que no tenga una subsidiaria no son estados financieros separados. Por tanto, una entidad que no sea una controladora pero sea una inversora en una asociada o tenga una participación como **partícipe** en un negocio conjunto presentará sus estados financieros de conformidad con la Sección 14 o la Sección 15, según proceda. También puede elegir presentar estados financieros separados. Los estados financieros separados son un segundo conjunto de estados financieros presentados por la entidad, además de cualquiera de los siguientes:~~
- ~~(a) estados financieros consolidados preparados por una controladora,~~
 - ~~(b) estados financieros preparados por una controladora exenta de presentar estados financieros consolidados por el párrafo 9.3C; o~~
 - ~~(c) estados financieros preparados por una entidad que no es una controladora, pero es un inversor en una asociada o que tiene una participación en un negocio conjunto.~~

Elección de política contable

- 9.26 Cuando una controladora, un inversor en una asociada, o un participante con una participación en una entidad controlada de forma conjunta prepare estados financieros separados y los describe como de conformidad con la NIIF para las PYMES, esos estados cumplirán con todos los requerimientos de esta NIIF, excepto por lo

siguiente. La entidad adoptará una política de contabilizar sus inversiones en subsidiarias, asociadas y **entidades controladas de forma conjunta** en sus estados financieros separados:

- (a) al costo menos el deterioro del valor; ~~o~~
- (b) al **valor razonable** con los cambios en el valor razonable reconocidos en resultados; o.
- (c) usando el método de la participación siguiendo los procedimientos del párrafo 14.8.

...

Estados financieros combinados

9.28 Los estados financieros combinados son un único conjunto de estados financieros de dos o más entidades ~~controladas por un único inversor~~ bajo control común [como se describe en el párrafo 19.2(a)]. Esta NIIF no requiere que se preparen estados financieros combinados.

Modificación de la Sección 10 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*

Se añade el párrafo 10.10A. El nuevo texto está subrayado.

Cambios en las políticas contables

...

10.10A La aplicación por primera vez de una política que consista en la revaluación de activos, de acuerdo con la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo* es un cambio de política contable que ha de ser tratado como una revaluación, de acuerdo con la Sección 17. Por consiguiente, un cambio del modelo del costo al modelo de revaluación para una clase de propiedades, planta y equipo se contabilizará de forma prospectiva, en lugar de hacerlo de acuerdo con los párrafos 10.11 y 10.12.

Modificaciones a la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos*

Se añade en el párrafo 11.2(b), la nota a pie de página siguiente. El nuevo texto está subrayado.

Hasta que la NIC 39 se sustituya por la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*, una entidad aplicará la versión de la NIC 39 que esté vigente en la fecha de presentación de la entidad, tomando como referencia la publicación de las NIIF completas tituladas *Normas Internacionales de Información Financiera Consolidadas sin aplicación anticipada* (Libro Azul). Cuando se sustituya la NIC 39 por la NIIF 9, una entidad aplicará la versión de la NIC 39 que se aplique inmediatamente antes de que la NIIF 9 sustituya la NIC 39. Una copia de esa versión se conservará como referencia en la página web de las PYMES del sitio web del IASB (<http://go.ifrs.org/IFRSforSMEs>).

Se modifican los párrafos 11.4, 11.7, 11.9, 11.11, 11.13 a 11.15, 11.27, 11.32 y 11.44 y se añaden los párrafos 11.9A y 11.9B. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Introducción a la Sección 11

- ...
- 11.4 La Sección 11 requiere un modelo de costo amortizado para todos los instrumentos financieros básicos excepto para las inversiones en acciones preferentes no convertibles, ~~y acciones preferentes sin opción de venta~~ y en acciones ordinarias o preferentes sin opción de venta que **cotizan en bolsa** o cuyo valor razonable se pueda medir en otro caso con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado.
- ...

Alcance de la Sección 11

- 11.7 La Sección 11 se aplicará a todos los instrumentos financieros que cumplen las condiciones del párrafo 11.8 excepto por:
- (a) ...
- (b) Instrumentos financieros que cumplan la definición de patrimonio propio de la entidad, incluyendo el componente de patrimonio de instrumentos financieros compuestos emitidos por la entidad (véase la Sección 22 *Pasivos y Patrimonio* y la Sección 26 *Pagos Basados en Acciones*).
- (c) Arrendamientos, a los que se aplica la Sección 20 *Arrendamientos* o el párrafo 12.3(f). Sin embargo, los requerimientos para la baja en cuentas de los párrafos 11.33 a 11.38 se aplicarán a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar de los arrendamientos reconocidos por un arrendador y de las cuentas por pagar por arrendamiento reconocidas por un arrendatario y los requerimientos de deterioro de valor de los párrafos 11.21 a 11.26 se aplicarán a las cuentas por cobrar de arrendamientos reconocidas por un arrendador. Asimismo, ~~la Sección 12 se podría aplicar a los arrendamientos con las características especificadas en el párrafo 12.3(f)~~.
- (d) ...
- (e) instrumentos financieros, contratos y obligaciones bajo transacciones con pagos basados en acciones a los que se aplica la Sección 26.
- (f) los activos de reembolso contabilizados de acuerdo con la Sección 21 *Provisiones y Contingencias* (véase el párrafo 21.9).
- ...

Instrumentos financieros básicos

- ...
- 11.9 Un instrumento de deuda que satisfaga todas las condiciones de (a) a (d) siguientes deberá contabilizarse de acuerdo con la Sección 11:
- (a) Los rendimientos para el tenedor (el prestamista/acreedor) evaluados en la moneda en la que se denomina el instrumento de deuda son:
- (i) ...
- (iv) alguna combinación de dichas tasas fijas y variables ~~(como el LIBOR más 200 puntos básicos)~~, siempre que tanto la tasa fija como la variable sean positivas (por ejemplo, una permuta financiera de tasa de interés con una tasa fija positiva y una tasa variable negativa no cumpliría este criterio). Para rendimientos de tasas de interés fijo y variable, el interés se calcula multiplicando la tasa para el periodo aplicable por el principal pendiente durante el periodo.
- (b) No hay cláusulas contractuales que, por sus condiciones, pudieran dar lugar a que el tenedor (el prestamista/acreedor) pierda el importe principal y cualquier interés atribuible al periodo corriente o a periodos anteriores. El hecho de que un instrumento de deuda esté subordinado a otros instrumentos de deuda no es un ejemplo de esta cláusula contractual.
- (c) Las cláusulas contractuales que permitan o requieran que el emisor (el ~~deudor/prestatario~~) pague anticipadamente un instrumento de deuda o permitan o requieran que el tenedor (el prestamista/acreedor) lo devuelva al emisor (es decir, exigir el reembolso) antes de la fecha de vencimiento no están supeditadas a sucesos futuros- distintos de los de proteger:

- (i) al tenedor contra un cambio en el riesgo crediticio del emisor o del instrumento (por ejemplo incumplimientos, rebajas crediticias o infracciones de cláusulas del préstamo), o de un cambio en el control del emisor; o
- (ii) al tenedor o emisor contra cambios legales o fiscales relevantes.

(d) ...

11.9A Ejemplos de instrumentos de deuda que normalmente satisfacen las condiciones establecidas en el párrafo 11.9(a)(iv) incluyen:

- (a) un préstamo bancario que tiene una tasa de interés fija para un periodo inicial que después revierte a una tasa de interés variable observable o cotizada con posterioridad a ese periodo; y
- (b) un préstamo bancario con interés pagadero a una tasa de interés variable observable o cotizada más una tasa fija a lo largo de la vida del préstamo, por ejemplo la LIBOR más 200 puntos básicos.

11.9B Un ejemplo de un instrumentos de deuda que satisfaría normalmente las condiciones establecidas en el párrafo 11.9(c) sería un préstamo bancario que permite que el prestatario liquide el acuerdo anticipadamente, aun cuando se pueda requerir que el prestatario pague una penalización para compensar al banco por sus costos de cancelación por el prestatario del acuerdo de forma anticipada.

...

11.11 Son ejemplos de instrumentos financieros que no satisfacen las condiciones del párrafo 11.9 (y, por lo tanto, quedan dentro del alcance de la Sección 12):

(a) ...

- (e) ~~Un préstamo por cobrar de un tercero que concede el derecho o la obligación al tercero de pagar de forma anticipada si cambian los requerimientos contables o fiscales aplicables, porque este préstamo no cumple la condición del párrafo 11.9(c).~~

...

Medición inicial

11.13 Al reconocer inicialmente un activo financiero o un pasivo financiero, una entidad lo medirá al precio de la transacción (incluyendo los costos de transacción excepto en la medición inicial de los activos y pasivos financieros que se miden posteriormente al valor razonable con cambios en resultados) excepto si el acuerdo constituye, efectivamente, una transacción de financiación para la entidad (para un pasivo financiero) o la contraparte (para un activo financiero) del acuerdo. ~~Un acuerdo constituye una transacción de financiación puede aparecer relacionada con la venta de bienes o servicios, por ejemplo, si el pago se aplaza más allá de los términos comerciales normales, por ejemplo, proporcionando crédito sin interés a un comprador por la venta de bienes, o se financia a una tasa de interés que no es una tasa de mercado, por ejemplo, un préstamo sin interés o a una tasa de interés por debajo del mercado realizado a un empleado.~~ Si el acuerdo constituye una transacción de financiación, la entidad medirá el activo financiero o pasivo financiero al valor presente de los pagos futuros descontados a una tasa de interés de mercado para un instrumento de deuda similar determinado en el reconocimiento inicial.

...

Medición posterior

11.14 Al final de cada **periodo sobre el que se informa**, una entidad medirá los instrumentos financieros de la siguiente forma, sin deducir los costos de transacción en que pudiera incurrir en la venta u otro tipo de disposición:

- (a) Los instrumentos de deuda que cumplan las condiciones del párrafo 11.8 (b) se medirán al **costo amortizado** utilizando el **método del interés efectivo**. Los párrafos 11.15 a 11.20 proporcionan una guía para determinar el costo amortizado utilizando el método del interés efectivo. Los instrumentos de deuda que se clasifican como activos corrientes o pasivos corrientes se medirán al importe no descontado del efectivo u otra contraprestación que se espera pagar o recibir (por ejemplo, el neto del deterioro de valor—véanse los párrafos 11.21 a 11.26) a menos que el acuerdo constituya, en efecto, una transacción de financiación (véase el párrafo 11.13). ~~Si el acuerdo constituye una transacción de financiación, la entidad medirá el instrumento de deuda al valor presente de los pagos futuros descontados a una tasa de interés de mercado para un instrumento de deuda similar.~~
- (b) ...

- (c) Las inversiones en acciones preferentes no convertibles y en acciones ordinarias o preferentes sin opción de venta ~~que cumplan las condiciones del párrafo 11.8(d)~~ se medirán de la siguiente forma (los párrafos 11.27 a 11.33~~2~~ proporcionan una guía sobre el valor razonable):
- (i) Si las acciones cotizan en bolsa o su valor razonable se puede medir de otra forma con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado, la inversión se medirá al valor razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en el resultado del periodo.
- (ii) ...

Costo amortizado y método del interés efectivo

- 11.15 El costo amortizado de un activo financiero o un pasivo financiero en cada fecha sobre la que se informa es el neto de los siguientes importes:

- (a) ...

Los activos financieros y los pasivos financieros que no tengan establecida una tasa de interés, que no estén relacionados con un acuerdo que constituye una transacción de financiación y que se clasifiquen como activos corrientes o pasivos corrientes se medirán inicialmente a un importe no descontado de acuerdo con el párrafo 11.13~~4(a)~~. Por lo tanto, el apartado (c) anterior no se aplica a estos.

...

Valor razonable

- 11.27 ~~El párrafo 11.14(c)(i) requiere la medición de una inversión en acciones ordinarias o preferentes al valor razonable si se puede medir éste con fiabilidad.~~ Una entidad utilizará la jerarquía siguiente para estimar el valor razonable ~~de las acciones de un activo~~:

- (a) La mejor evidencia del valor razonable es un precio cotizado para un activo idéntico (o un activo similar) en un **mercado activo**. Éste suele ser el precio comprador actual.
- (b) Cuando no están disponibles precios cotizados, el precio ~~de en un acuerdo de venta vinculante o en una transacción reciente para un activo idéntico (o activo similar) en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas~~ proporciona evidencia del valor razonable en la medida en que no haya. Sin embargo, este precio puede no ser una buena estimación del valor razonable si ha habido cambios significativos en las circunstancias económicas o un intervalo periodo de tiempo significativo desde entre la fecha del acuerdo de venta vinculante, o la transacción, y la fecha de medición en que la medición tuvo lugar. Si la entidad puede demostrar que el último precio de transacción no es un buen estimador del valor razonable (por ejemplo, porque refleja el importe que una entidad recibiría o pagaría en una transacción forzada, en una liquidación involuntaria o en una venta urgente), entonces ese precio se ajusta.
- (c) Si el mercado para el activo no está activo y cualquier acuerdo de venta vinculante o las transacciones recientes de un activo idéntico (o un activo similar) por sí solas no constituyen una buena estimación del valor razonable, una entidad estimará el valor razonable utilizando ~~una otra~~ técnica de valoración. El objetivo de utilizar una técnica de valoración es estimar el precio de transacción que se habría alcanzado en la fecha de medición en un intercambio entre partes que actúen en condiciones de independencia mutua, motivado por contraprestaciones normales del negocio.

Otras secciones de esta NIIF hacen referencia a la guía sobre el valor razonable de los párrafos 11.27 a 11.32, incluyendo la Sección 9, Sección 12, Sección 14, Sección 15, y Sección 16 *Propiedades de Inversión, Sección 17 *Propiedades, Planta u Equipo* y la Sección 28*. ~~Al aplicar esa guía a los activos tratados en esas secciones, la referencia a acciones ordinarias o preferentes en este párrafo debe interpretarse que incluye los tipos de activos tratados en esas secciones.~~

...

Mercado no activo ~~:- instrumentos de patrimonio~~

...

- 11.32 Si la medida fiable del valor razonable ya no está disponible para un activo medido al valor razonable (o no está disponible sin un esfuerzo o costo desproporcionado cuando se proporciona esta exención (véanse los párrafos 11.14(c) y 12.8(b), por ejemplo, para un instrumento de patrimonio medido al valor razonable con cambios en resultados), su importe en libros en la última fecha en que se midió el activo con fiabilidad pasará a ser su nuevo costo. La entidad medirá el activo a este importe de costo menos deterioro de valor hasta que se encuentre

disponible una medida fiable del valor razonable (o pase a estar disponible sin un esfuerzo o costo desproporcionado cuando se proporciona esta exención).

...

Estado de situación financiera – categorías de activos financieros y pasivos financieros

...

- 11.44 Si una medida fiable del valor razonable deja de estar disponible, o no está disponible sin esfuerzo o costo desproporcionado cuando se proporciona esta exención para los instrumentos ~~financieros de patrimonio~~ que se requeriría en otro caso que se midiese a valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con esta NIIF, la entidad revelará ese hecho, el importe en libros de los instrumentos financieros, y, si se ha usado la exención por esfuerzo o costo desproporcionado, las razones por las que una medición fiable del valor razonable involucraría un esfuerzo o costo desproporcionado.

Modificaciones a la Sección 12 Otros Temas relacionados con Instrumentos Financieros

Se modifican los párrafos 12.3, 12.8, 12.9, 12.23, 12.25 y 12.29. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Alcance de la Sección 12

- 12.3 La Sección 12 se aplica a todos los instrumentos financieros excepto:
- (a) ...
 - (b) ~~Las participaciones en subsidiarias (véase la Sección 9 Estados Financieros Consolidados y Separados), asociadas (véase la Sección 14 Inversiones en Asociadas) y negocios conjuntos (véase la Sección 15 Inversiones en Negocios Conjuntos)~~ inversiones en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos que se contabilicen de acuerdo con la Sección 9 Estados Financieros Consolidados y Separados, Sección 14 Inversiones en Asociadas o Sección 15 Inversiones en Negocios Conjuntos.
 - (c) ...
 - (e) Instrumentos financieros que cumplan la definición de patrimonio propio de la entidad, incluyendo el componente de patrimonio de los instrumentos financieros compuestos emitidos por la entidad (véase la Sección 22 Pasivos y Patrimonio ~~y la Sección 26 Pagos Basados en Acciones~~).
 - (f) Arrendamientos dentro del alcance de ~~(véase la Sección 20 Arrendamientos)~~. Por consiguiente, la Sección 12 se aplicará a los arrendamientos que a menos que el arrendamiento puedan ocasionar una pérdida para el arrendador o el arrendatario como consecuencia de términos contractuales que no se relacionan con:
 - (i) ...
 - (ii) cambios en las tasas de cambio en moneda extranjera; \emptyset
 - (iii) ~~un incumplimiento por parte de una de las contrapartes~~ cambios en los pagos por arrendamiento basados en tasas de interés de mercado variables; o
 - (iv) un incumplimiento por parte de una de las contrapartes.
 - (g) ...
 - (h) instrumentos financieros, contratos y obligaciones bajo transacciones con pagos basados en acciones a los que se aplica la Sección 26 Pagos basados en Acciones.
 - (i) los activos que se reembolsan contabilizados de acuerdo con la Sección 21 Provisiones y Contingencias (véase el párrafo 21.9).
- ...

Medición posterior

- 12.8 Al final de cada **periodo sobre el que se informa**, una entidad medirá todos los instrumentos financieros que queden dentro del alcance de la Sección 12 al valor razonable y reconocerá los cambios en el valor razonable en el resultado, excepto en el caso de:
- (a) que algunos cambios en el valor razonable de los instrumentos de cobertura en una relación de cobertura designada deban reconocerse inicialmente en otro resultado integral según el párrafo 12.23.
 - (b) instrumentos de patrimonio sin cotización pública y cuyo valor razonable no pueda medirse de otra forma con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado, así como los contratos vinculados con tales instrumentos que, en el caso de ejercerse, darán lugar a la entrega de tales instrumentos, los cuales deberán medirse al costo menos deterioros de valor.
- 12.9 Si la medida fiable del valor razonable ya no está disponible sin esfuerzo o costo desproporcionado para un instrumento de patrimonio, o contrato vinculado a este instrumento que si se ejerciera daría lugar a la entrega de esos instrumentos sin cotización pública pero medidos al valor razonable con cambios en resultados, su valor razonable en la última fecha en la que se midió el instrumento con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado se tratará como el costo del instrumento. La entidad medirá el instrumento a este importe de costo menos deterioro de valor hasta que sea capaz de determinar una medida fiable del valor razonable sin esfuerzo o costo desproporcionado.

...

Cobertura del riesgo de tasas de interés variable de un instrumento financiero reconocido, del riesgo de tasa de cambio de moneda extranjera o del riesgo de precio de materia prima cotizada en un compromiso firme o en una transacción prevista altamente probable, o de una inversión neta en un negocio en el extranjero

- 12.23 Si las condiciones del párrafo 12.16 se cumplen y el riesgo cubierto es:
- (a) ...
- La entidad deberá reconocer en otro resultado integral la parte del cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura que fue eficaz en la compensación del cambio en el valor razonable o flujos de efectivo esperados de la partida cubierta. La entidad reconocerá en el resultado del periodo en cada periodo cualquier exceso (en términos absolutos) del cambio acumulado en el valor razonable del instrumento de cobertura sobre el cambio acumulado en el valor razonable de los flujos de efectivo esperados desde el comienzo de la cobertura (denominado algunas veces ineficacia de cobertura). La ganancia o pérdida en la cobertura reconocida en el otro resultado integral se reclasificará en resultados cuando la partida cubierta se reconozca en el resultado del periodo, ~~o cuando termine la relación de cobertura.~~ sujeta a los requerimientos del párrafo 12.25. Sin embargo, el importe acumulado de cualquier diferencia de cambio que esté relacionada con una cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero reconocida en otro resultado integral no se reclasificará al resultado del periodo en el momento de la disposición o disposición parcial del negocio en el extranjero.
- ...
- 12.25 Una entidad deberá interrumpir de forma prospectiva la contabilidad de coberturas especificada en el párrafo 12.23 si:
- (a) ...
- Si ya no se espera que ocurra la transacción prevista o si el instrumento de deuda cubierto medido al costo amortizado se da de baja en cuentas, cualquier ganancia o pérdida en el instrumento de cobertura que haya sido reconocida directamente en el otro resultado integral se reclasificará ~~desde otro resultado integral~~ al resultado del periodo.

Información a Revelar

- ...
- 12.29 Si una entidad utiliza la contabilidad de coberturas para una cobertura de riesgo de tasa de interés variable, riesgo de tasa de cambio, riesgo de precio de materia prima cotizada en un compromiso en firme o transacción prevista altamente probable, o inversión neta en un negocio en el extranjero (párrafos 12.23 a 12.25), revelará lo siguiente:

- (a) ...
- (d) El importe reclasificado ~~de otro resultado integral~~ al resultado del periodo (párrafos 12.23 a 12.25).
- (e) El importe de cualquier exceso del cambio acumulado en el valor razonable del instrumento de cobertura sobre el cambio acumulado en el valor razonable de los flujos de efectivo esperados que se reconoció en el resultado del periodo (párrafo 12.234).

Modificaciones a la Sección 14 *Inversiones en Asociadas*

Se modifica el párrafo 14.15. El nuevo texto está subrayado.

Información a Revelar

...

- 14.15 Para las inversiones en asociadas contabilizadas por el modelo del valor razonable, un inversor revelará la información requerida por los párrafos 11.41 a 11.44. Si un inversor aplica la exención por esfuerzo o costo desproporcionado del párrafo 14.10 a cualquier asociada, revelará ese hecho, las razones por las que la medición del valor razonable involucraría un esfuerzo o costo desproporcionado y el importe en libros de las inversiones en asociadas contabilizadas según el modelo del costo.

Modificaciones a la Sección 15 *Inversiones en Negocios Conjuntos*

Se modifica el párrafo 15.21. El nuevo texto está subrayado.

Información a Revelar

...

- 15.21 Para las inversiones en entidades controladas de forma conjunta contabilizadas de acuerdo con el modelo del valor razonable, el inversor revelará la información requerida por los párrafos 11.41 a 11.44. Si un participante en un negocio conjunto aplica la exención del esfuerzo o costo desproporcionado del párrafo 15.15 a cualquiera de las entidades controladas de forma conjunta, revelará ese hecho, las razones por las que la medición del valor razonable involucraría un esfuerzo o costo desproporcionado y el importe en libros de las inversiones en entidades controladas de forma conjunta contabilizadas según el modelo del costo.

Modificaciones a la NIC 16 *Propiedades de Inversión*

Se modifica el párrafo 16.10. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Información a Revelar

- 16.10 Una entidad revelará la siguiente información para todas las propiedades de inversión contabilizadas por el valor razonable con cambios en resultados (párrafo 16.7):

- (a) ...
- (e) Una conciliación entre el importe en libros de las propiedades de inversión al inicio y al final del periodo, que muestre por separado lo siguiente:
 - (i) ...
 - (iii) transferencias a, y desde, propiedades de inversión, propiedades, planta y equipo cuando ya no esté disponible una medición fiable del valor razonable sin un esfuerzo o costo desproporcionado registradas al costo menos la depreciación y el deterioro de valor acumulados (véase el párrafo 16.8).
 - (iv) ...

Modificaciones a la NIC 17 *Propiedades, Planta y Equipo*

Se modifican los párrafos 17.5, 17.6, 17.31 y 17.32. El párrafo 17.15 se renumera como párrafo 17.15A y se añade un párrafo 17.15 nuevo. También se añaden los párrafos 17.15B a 17.15D, los encabezamientos relacionados y el párrafo 17.33. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Reconocimiento

- ...
- 17.5 Partidas tales como las piezas de repuesto, equipo de reserva y el equipo auxiliar se reconocerán de acuerdo con esta sección cuando cumplan con la definición de propiedades, planta y equipo. En otro caso, estos elementos se clasificarán como inventarios. ~~habitualmente como inventarios y se reconocen en el resultado del periodo cuando se consumen. Sin embargo, las piezas de repuesto importantes y el equipo de mantenimiento permanente, que la entidad espera utilizar durante más de un ejercicio, cumplen las condiciones para ser considerados elementos de propiedades, planta y equipo. De forma similar, si las piezas de repuesto y el equipo auxiliar solo pueden ser utilizados con relación a un elemento de propiedades, planta y equipo, se considerarán como propiedades, planta y equipo.~~
- 17.6 Ciertos componentes de algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden requerir su reemplazo a intervalos regulares (por ejemplo, el techo de un edificio). Una entidad añadirá el costo de reemplazar componentes de tales elementos al **importe en libros** de un elemento de propiedades, planta y equipo cuando se incurra en ese costo, si se espera que el componente reemplazado proporcione beneficios futuros adicionales a la entidad. El importe en libros de estos componentes sustituidos se **dará de baja** en cuentas de acuerdo con los párrafos 17.27 a 17.30, independientemente de si los elementos sustituidos han sido depreciados por separado o no. Si no fuera practicable para la entidad determinar el importe en libros del elemento sustituido, podrá utilizar el costo de la sustitución como indicativo de cuál era el costo del elemento sustituido en el momento en el que fue adquirido o construido. El párrafo 17.16 establece que si los principales componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo tienen patrones significativamente diferentes de consumo de beneficios económicos, una entidad distribuirá el costo inicial del activo entre sus componentes principales y **depreciará** estos componentes por separado a lo largo de su **vida útil**.
- ...

Medición posterior al reconocimiento inicial

- 17.15 La entidad elegirá como política contable el modelo del costo del párrafo 17.15A o el modelo de revaluación del párrafo 17.15B, y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una misma clase de propiedades, planta y equipo. Una entidad aplicará el modelo del costo a propiedades de inversión cuyo valor razonable no puede medirse con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado. Una entidad reconocerá los costos del mantenimiento diario de un elemento de propiedad, planta y equipo en los resultados del periodo en el que incurra en dichos costos.

Modelo del costo

- 17.15A Una entidad medirá ~~todos los~~ un elemento de propiedades, planta y equipo tras su reconocimiento inicial al costo menos la depreciación acumulada y cualesquiera **pérdidas por deterioro del valor acumuladas**.
~~Una entidad reconocerá los costos del mantenimiento diario de un elemento de propiedad, planta y equipo en los resultados del periodo en el que incurra en dichos costos.~~

Modelo de revaluación

- 17.15B Una entidad medirá un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor posteriores. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable al final del periodo sobre el que se informa. Los párrafos 11.27 a 11.32 proporcionan una guía para determinar el valor razonable. Si se revalúa un elemento de propiedades, planta y equipo, se revaluarán también todos los elementos que pertenezcan a la misma clase de activos.
- 17.15C Si se incrementa el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, este aumento se reconocerá directamente en otro resultado integral y se acumulará en el patrimonio, bajo el encabezamiento de superávit de revaluación. Sin embargo, el incremento se reconocerá en el resultado del periodo en la medida en que sea una reversión de un decremento por revaluación del mismo activo reconocido anteriormente en el resultado del periodo.
- 17.15D Cuando se reduzca el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, tal disminución se reconocerá en el resultado del periodo. Sin embargo, la disminución se reconocerá en otro resultado integral en la medida en que existiera saldo acreedor en el superávit de revaluación en relación con ese activo. La disminución reconocida en otro resultado integral reduce el importe acumulado en el patrimonio contra la cuenta de superávit de revaluación.

...

Información a Revelar

- 17.31 Una entidad revelará la siguiente información para cada clase de propiedades, planta y equipo determinada que se juzgue apropiada de acuerdo con el párrafo 4.11(a) y de forma separada las propiedades de inversión registradas al costo menos la depreciación y deterioro de valor acumulados:
- (a) ...
 - (e) Una conciliación entre los importes en libros al principio y al final del periodo sobre el que se informa, que muestre por separado:
 - (i) ...
 - (iv) los incrementos o disminuciones, resultantes de las revaluaciones, de acuerdo con los párrafos 17.15B a 17.15D, así como las pérdidas por deterioro del valor reconocidas, o revertidas en otro resultado integral, en función de lo establecido en la Sección 27.
 - (i) transferencias a y desde propiedades de inversión si una medición fiable del valor razonable pasa a estar disponible registradas a valor razonable con cambios en resultados (véase el párrafo 16.8).
 - (v) ...
- 17.32 La entidad revelará también:
- (a) ...
 - (c) Si una entidad tiene propiedades de inversión cuyo valor razonable no puede medirse con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado revelará ese hecho y las razones por las que la medición del valor razonable involucraría un esfuerzo o costo desproporcionado para los elementos de propiedades de inversión.
- 17.33 Cuando los elementos de propiedades, planta y equipo se contabilicen por sus importes revaluados, se revelará la siguiente información:

- (a) la fecha efectiva de la revaluación;
- (b) si se han utilizado los servicios de un tasador independiente;
- (c) los métodos y suposiciones significativas aplicadas al estimar los valores razonables de las partidas;
- (d) para cada clase de propiedades, planta y equipo que se haya revaluado, el importe en libros al que se habría reconocido si se hubieran contabilizado según el modelo del costo; y
- (e) el superávit de revaluación, indicando los movimientos del periodo, así como cualquier restricción sobre la distribución de su saldo a los accionistas.

Modificaciones a la Sección 18 *Activos Intangibles distintos de la Plusvalía*

Se modifican los párrafos 18.8 y 18.20. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Adquisición como parte de una combinación de negocios

18.8 Un activo intangible adquirido en una **combinación de negocios** se reconocerá normalmente como activo, a menos que su valor razonable no pueda medirse con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado en la fecha de adquisición. ~~porque su valor razonable puede medirse con suficiente fiabilidad. Sin embargo, un activo intangible adquirido en una combinación de negocios no se reconocerá cuando surja de derechos legales u otros derechos contractuales y su valor razonable no pueda ser medido con fiabilidad porque el activo:~~

- (a) ~~no es separable de la plusvalía, o~~
- (b) ~~es separable, de la plusvalía pero no existe un historial o evidencia de transacciones de intercambio para el mismo activo u otros similares, y aparte de ello, la estimación del valor razonable dependería de variables que no se pueden medir.~~

...

Amortización a lo largo de la vida útil

...

18.20 Si ~~una entidad no es capaz de hacer una estimación fiable de~~ la vida útil de un activo intangible, no puede establecerse con fiabilidad se supondrá que esta se determinará sobre la base de la mejor estimación de la gerencia y no excederá de diez años

Modificaciones a la Sección 19 *Combinaciones de Negocio y Plusvalía*

Se modifican los párrafos 19.2, 19.11, 19.14, 19.15, 19.23, 19.25 y 19.26. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Alcance de esta sección

19.2 Esta sección especifica la contabilidad de todas las combinaciones de negocios excepto:

- (a) Las combinaciones de entidades o **negocios** bajo **control** común. El control común significa que todas las entidades o negocios que se combinan están controlados, en última instancia, por una misma parte o partes, tanto antes como después de la combinación de negocios, y que ese control no es transitorio.
- (b) ...

Costo de una combinación de negocios

- 19.11 El adquirente deberá medir el costo de la combinación de negocios como la suma de:
- (a) los valores razonables, en la fecha de ~~intercambio~~ adquisición, de los activos entregados, los pasivos incurridos o asumidos y los instrumentos de patrimonio emitidos por la adquirente a cambio del control de la entidad adquirida; más
 - (b) ...

Distribución del costo de una combinación de negocios entre los activos adquiridos y los pasivos y pasivos contingentes asumidos

- 19.14 La adquirente distribuirá, en la fecha de adquisición, el costo de una combinación de negocios a través del reconocimiento de los activos y pasivos, y una provisión para los pasivos contingentes identificables de la adquirida que satisfagan los criterios de reconocimiento del párrafo 19.20-15 por sus valores razonables en esa fecha, excepto por lo siguiente:-
- (a) un activo o pasivo por impuestos diferidos que surja de los activos adquiridos y pasivos asumidos en una combinación de negocios se reconocerá y medirá de acuerdo con la Sección 29 *Impuesto a las Ganancias*.
 - (b) un pasivo (o activo, si procede) relacionado con acuerdos de beneficios a los empleados de la adquirida se reconocerá y medirá de acuerdo con la Sección 28 *Beneficios a los Empleados*.

Cualquier diferencia entre el costo de la combinación de negocios y la participación de la entidad adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables así reconocidos, deberá contabilizarse de acuerdo con lo establecido en los párrafos 19.22 a 19.24 (como plusvalía o como la denominada "plusvalía negativa"). Cualquier **participación no controladora** en la adquirida se medirá como la parte proporcional de la participación no controladora de los importes reconocidos de los activos netos identificables de la adquirida.

- 19.15 La entidad adquirente deberá reconocer por separado los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirida, en la fecha de la adquisición, solo si cumplen las siguientes condiciones en dicha fecha:
- (a) ...
 - (c) En el caso de un activo intangible ~~o de un pasivo contingente~~, que sus valores razonables puedan ser medidos de forma fiable sin un esfuerzo o costo desproporcionado.
 - (d) En el caso de un pasivo contingente, que su valor razonable pueda ser medido de forma fiable.
- ...

Plusvalía

- 19.23 Después del reconocimiento inicial, la entidad adquirente deberá medir la plusvalía adquirida en una combinación de negocios por el costo menos la **amortización** acumulada y las pérdidas por **deterioro del valor** acumuladas:
- (a) Una entidad seguirá los principios establecidos en los párrafos 18.19 a 18.24 para la amortización de la plusvalía. Si ~~una entidad no es capaz de hacer una estimación fiable de la vida útil de la plusvalía, no puede establecerse con fiabilidad se supondrá que se determinará sobre la base de la mejor estimación de la gerencia y no excederá de diez años~~
 - (b) ...

Para combinaciones de negocios efectuadas durante el periodo sobre el que se informa

- 19.25 Para cada combinación de negocios ~~efectuada~~ durante el periodo, la adquirente revelará la siguiente información:
- (a) ...

- (g) Una descripción cualitativa de los factores que constituyen la plusvalía reconocida, tales como sinergias esperadas de las operaciones combinadas de la adquirida y la adquirente, activos intangibles u otras partidas no reconocidas de acuerdo con el párrafo 19.15.

Para todas las combinaciones de negocios

- 19.26 La adquirente revelará información sobre las vidas útiles utilizadas para la plusvalía y una conciliación del importe en libros de la plusvalía al principio y al final del periodo, mostrando por separado:
- (a) ...

Modificaciones a la Sección 20 Arrendamientos

Se modifican los párrafos 20.1 y 20.3. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Alcance de esta sección

- 20.1 Esta sección trata la contabilización de todos los **arrendamientos**, distintos de:
- (a) ...
- (e) Los arrendamientos que pueden dar lugar a una pérdida para el arrendador o el arrendatario como consecuencia de cláusulas contractuales que no estén relacionadas con cambios en el precio del activo arrendado, variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera, cambios en los pagos por arrendamiento basados en tasas de interés de mercado variable o con incumplimientos por una de las contrapartes [véase el párrafo 12.3(f)].
- (f) ...
- 20.3 Ciertos acuerdos, tales como algunos de subcontratación, los contratos de telecomunicaciones que proporcionan derechos sobre capacidad y los contratos de compra obligatoria, no toman la forma legal de un arrendamiento, pero transmiten derechos de utilización de activos a cambio de pagos. Estos acuerdos son en esencia arrendamientos de activos y ~~deben contabilizarse~~ se contabilizarán según lo establecido en esta sección.

Modificaciones a la Sección 21 Provisiones y Contingencias

Se modifica el párrafo 21.16. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Información a revelar sobre activos contingentes

- 21.16 Si es probable una entrada de beneficios económicos (más probable que no) pero no prácticamente cierta, una entidad revelará una descripción de la naturaleza de los activos contingentes al final del **periodo sobre el que se informa** y, ~~cuando sea practicable sin a menos que involucraran~~ costos o esfuerzos desproporcionados, una estimación de su efecto financiero, medido utilizando los principios establecidos en los párrafos 21.7 a 21.11. Si ~~es impracticable revelar esta información se indicará~~ esta estimación involucrara esfuerzo o costo desproporcionado, la entidad revelará ese hecho y las razones por las que la estimación del efecto financiero involucraría dicho esfuerzo o costo desproporcionado.

Modificaciones a la Sección 22 Pasivos y Patrimonio

Se modifican los párrafos 22.8, 22.9, 22.15, 22.17 y 22.18 y se añaden los párrafos 22.3A, 22.15A a 22.15C, sus encabezamientos relacionados, así como los párrafos 22.18A, 22.18B y 22.20 y sus encabezamientos relacionados. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Clasificación de un instrumento financiero como pasivo o patrimonio

...

22.3A Una entidad clasificará un instrumento financiero como un pasivo financiero o como patrimonio de acuerdo con la esencia del acuerdo contractual, no simplemente por su forma legal, y de acuerdo con las definiciones de un pasivo financiero y de un instrumento de patrimonio. A menos que una entidad tenga un derecho incondicional de evitar la entrega de efectivo u otro activo financiero para liquidar una obligación contractual, la obligación cumple la definición de un pasivo financiero, y se clasificará como tal, excepto en el caso de los instrumentos clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo con el párrafo 22.4.

...

Emisión inicial de acciones u otros instrumentos de patrimonio

...

22.8 Una entidad medirá los instrumentos de patrimonio, distintos a los emitidos como parte de una combinación de negocios o los contabilizados de acuerdo con los párrafos 22.15A y 22.15B, al valor razonable del efectivo u otros recursos recibidos o por recibir, neto de costos de transacción ~~los costos directos de emisión de los instrumentos de patrimonio~~. Si se aplaza el pago y el valor del dinero en el tiempo es significativo, la medición inicial se hará sobre la base del **valor presente**.

22.9 Una entidad contabilizará los costos de transacción en una transacción de patrimonio como una deducción del patrimonio, ~~neto de cualquier beneficio fiscal relacionado~~. El impuesto a las ganancias relacionado con los costos de transacción se contabilizará de acuerdo con la Sección 29 *Impuesto a las Ganancias*.

...

Deuda convertible o instrumentos financieros compuestos similares

...

22.15 En periodos posteriores a la emisión de los instrumentos, la entidad contabilizará el componente de pasivo de la forma siguiente:

- (a) De acuerdo con la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos* si el componente de pasivo cumple las condiciones del párrafo 11.9. En estos casos la entidad reconocerá sistemáticamente cualquier diferencia entre el componente de pasivo y el importe principal por pagar al vencimiento como un gasto por intereses adicional utilizando el **método de la tasa de interés efectiva** (véanse los párrafos 11.15 a 11.20). El Apéndice de esta sección ilustra la contabilización de la deuda convertible del emisor cuando el componente de pasivo cumple con las condiciones del párrafo 11.9.
- (b) De acuerdo con la Sección 12 *Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros* si el componente de pasivo cumple las condiciones del párrafo 11.9.

Cancelación de pasivos financieros con instrumentos de patrimonio

22.15A Una entidad puede renegociar las condiciones de un pasivo financiero con un acreedor suyo con el resultado de que cancela el pasivo total o parcialmente mediante la emisión de instrumentos de patrimonio para el acreedor. La emisión de instrumentos de patrimonio constituye la contraprestación pagada de acuerdo con el párrafo 11.38. Una entidad medirá los instrumentos de patrimonio emitidos a su valor razonable. Sin embargo, si el valor razonable de los instrumentos de patrimonio emitidos no puede medirse con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado, dichos instrumentos de patrimonio deberán medirse al valor razonable del pasivo financiero cancelado. Una entidad dará de baja en cuentas el pasivo financiero, o parte de éste, de acuerdo con los párrafos 11.36 a 11.38.

22.15B Si parte de la contraprestación pagada está relacionada con una modificación de las condiciones de la parte del pasivo que permanece, la entidad distribuirá la contraprestación pagada entre la parte del pasivo cancelado y la parte del pasivo que queda pendiente. Esta distribución debe realizarse sobre una base razonable. Si el pasivo que permanece ha sido sustancialmente modificado, la entidad contabilizará la modificación como la cancelación del pasivo original y el reconocimiento de un pasivo nuevo conforme requiere el párrafo 11.37.

22.15C Una entidad no aplicará los párrafos 22.15A y 22.15B a transacciones en situaciones en las que:

- (a) El acreedor sea también un accionista directo o indirecto y esté actuando en tal condición.
- (b) El acreedor y la entidad están controlados por la misma parte o partes antes y después de la transacción y la esencia de la transacción incluye una distribución de patrimonio por parte de la entidad, o una contribución de patrimonio a ésta.
- (c) La cancelación del pasivo financiero mediante la emisión de instrumentos de patrimonio es acorde con las condiciones iniciales del pasivo financiero (véanse los párrafos 22.13 a 22.15).

...

Distribuciones a los propietarios

22.17 Una entidad reducirá del patrimonio el importe de las distribuciones a los propietarios (tenedores de sus instrumentos de patrimonio), ~~neto de cualquier beneficio fiscal relacionado. El párrafo 29.26 proporciona una guía sobre la contabilización de las retenciones fiscales sobre dividendos.~~ El impuesto a las ganancias relacionado con la distribución a los propietarios se contabilizará de acuerdo con la Sección 29.

22.18 En ocasiones, una entidad distribuye activos distintos al efectivo ~~como dividendos~~ a los propietarios ("distribuciones distintas al efectivo"). Cuando una entidad declare este tipo de distribución y tenga obligación de distribuir activos distintos al efectivo a los propietarios, reconocerá un pasivo. Medirá el pasivo al valor razonable de los activos a distribuir a menos que cumpla las condiciones del párrafo 22.18A. Al final de cada **periodo sobre el que se informa**, así como en la fecha de liquidación, la entidad revisará y ajustará el importe en libros del dividendo a pagar para reflejar los cambios en el valor razonable de los activos a distribuir, reconociendo cualquier variación en el patrimonio como ajuste al importe de la distribución. Cuando una entidad liquide el dividendo por pagar, reconocerá en el resultado del periodo la diferencia, si la hubiera, entre el importe en libros de los activos distribuidos y el importe en libros del dividendo por pagar.

22.18A Si el valor razonable de los activos distribuidos no puede medirse con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado, el pasivo se medirá al importe en libros de los activos a distribuir. Si con anterioridad a la determinación el valor razonable de los activos a distribuir puede medirse con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado, el pasivo se medirá nuevamente a valor razonable con el ajuste correspondiente realizado al importe de la distribución contabilizada de acuerdo con el párrafo 22.18.

22.18B Los párrafos 22.18 y 22.18A no se aplicarán a las distribuciones de activos distintos al efectivo que estén controlados finalmente por la misma parte o partes antes y después de la distribución. Esta exclusión se aplicará a los estados financieros separados, individuales y consolidados de la entidad que realice la distribución.

...

Información a Revelar

22.20 Si el valor razonable de los activos a distribuir, como se describe en los párrafos 22.18 y 22.18A no puede medirse con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado, la entidad revelará ese hecho y las razones por las que una medición del valor razonable fiable involucraría un esfuerzo o costo desproporcionado.

Modificaciones a la Sección 26 Pagos basados en Acciones

Se modifican los párrafos 26.1, 26.9, 26.12, 26.16, 26.17 y 26.22 y sus encabezamientos relacionados y se añaden los párrafos 26.1A y 26.1B. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Alcance de esta sección

- 26.1 Esta sección especifica la contabilidad de todas las **transacciones con pagos basados en acciones**, incluyendo las que se liquidan con instrumentos de patrimonio o en efectivo o aquellas en que los términos del acuerdo permiten a la entidad la opción de liquidar la transacción en efectivo (u otros activos) o por la emisión de instrumentos de patrimonio.:
- (a) ~~transacciones con pagos basados en acciones, en las que la entidad adquiere bienes o servicios en contraprestación de sus instrumentos de patrimonio (incluyendo acciones u opciones sobre acciones),~~
 - (b) ~~Transacciones con pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo, en las que la entidad adquiere bienes o servicios incurriendo en pasivos con el proveedor de esos bienes o servicios, por importes que están basados en el precio (o valor) de las acciones o de otros instrumentos de patrimonio de la entidad; y~~
 - (c) ~~transacciones en las que la entidad reciba o adquiera bienes o servicios, y los términos del acuerdo proporcionen a la entidad o al proveedor de dichos bienes o servicios, la opción de liquidar la transacción en efectivo (o con otros activos) o mediante la emisión de instrumentos de patrimonio.~~
- 26.1A Una transacción con pagos basados en acciones puede liquidarse por otra entidad del grupo (o un accionista de cualquier entidad del grupo) en nombre de la entidad que recibe o adquiere los bienes o servicios. Esta sección también se aplicará a una entidad que:
- (a) reciba bienes o servicios cuando otra entidad en el mismo grupo (o un accionista de cualquier entidad del grupo) tenga la obligación de liquidar la transacción con pagos basados en acciones, o
 - (b) tenga la obligación de liquidar una transacción con pagos basados en acciones cuando otra entidad en el mismo grupo reciba los bienes o servicios
- a menos que la transacción sea, claramente, para un propósito distinto del pago por los bienes o servicios suministrados a la entidad que los recibe.
- 26.1B En ausencia de bienes o servicios específicamente identificables, otras circunstancias pueden indicar que los bienes o servicios se han recibido (o se recibirán), en cuyo caso se aplicará esta sección (véase el párrafo 26.17).

Principio de medición

- 26.9 Una concesión de instrumentos de patrimonio podría estar condicionada al cumplimiento por parte de los empleados de determinadas **condiciones para la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión** relacionadas con el servicio o el rendimiento. ~~Por ejemplo, Un ejemplo de condiciones para la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión relacionada con servicios se da cuando la concesión de acciones o de opciones sobre acciones a un empleado habitualmente está condicionada a que el empleado siga prestando sus servicios, en la entidad, a lo largo de un determinado periodo de tiempo. También podrían existir condiciones de Ejemplos de condiciones de irrevocabilidad (consolidación) de la concesión relacionadas con el rendimiento que deben satisfacerse, tales como son cuando una concesión de acciones u opciones sobre acciones se condiciona a un periodo especificado de servicio y a que la entidad alcance un crecimiento específico en sus beneficios [una condición para la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión no referida al mercado] o un determinado incremento en el precio de las acciones de la entidad [una condición para la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión referida al mercado]. Las condiciones para la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión se contabilizarán de la forma siguiente:~~
- (a) Al estimar el número de instrumentos de patrimonio que se espera que sean irrevocables, se tendrán en cuenta todas las condiciones para la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión relacionadas exclusivamente con el servicio de empleados o con una condición de rendimiento no referida al mercado. Posteriormente, la entidad revisará esa estimación, ~~si fuera necesario,~~ si las informaciones nuevas indicasen que el número de instrumentos de patrimonio, que se espera que sean irrevocables, difiera de las estimaciones previas. En la fecha de irrevocabilidad (consolidación) de la concesión, la entidad revisará la estimación para que sea igual al número de instrumentos de patrimonio que finalmente queden irrevocables (consolidados). Las condiciones de irrevocabilidad (consolidación) de la concesión relacionada con el servicio de los empleados o con una condición de rendimiento que no es de mercado no se tendrán en cuenta al estimar el valor razonable de las acciones, opciones sobre acciones u otros instrumentos de patrimonio en la fecha de la medición.
 - (b) Todas las condiciones para la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión y todas las condiciones distintas a las de irrevocabilidad (consolidación) de la concesión referidas al mercado se tendrán en

cuenta, al estimar el valor razonable de las acciones, o de las opciones sobre acciones u otros instrumentos de patrimonio en la fecha de medición, sin ningún ajuste posterior al valor razonable estimado no importa cuál sea el resultado de las condiciones distintas a las de la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión o a las de mercado siempre que se satisfagan el resto de condiciones para la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión.

...

Modificaciones en los plazos y condiciones con que se concedieron los instrumentos de patrimonio

- 26.12 ~~Si una entidad puede modificar las condiciones para la consolidación (irrevocabilidad) de la concesión y términos sobre los que se conceden los instrumentos de patrimonio de una forma que resulta beneficiosa para el empleado, por ejemplo, con una reducción del precio de ejercicio de una opción o la reducción del periodo de irrevocabilidad de la concesión modificando o eliminando una condición de rendimiento. De forma alternativa, una entidad puede modificar los términos y condiciones de forma que no sea beneficioso para el empleado, por ejemplo, incrementando el periodo de irrevocabilidad de la concesión o añadiendo una condición de rendimiento. La entidad tendrá en cuenta las condiciones modificadas para la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión en la contabilidad de la transacción con pagos basados en acciones, tal y como se describe a continuación:~~

(a) ...

~~Los requerimientos de este párrafo se expresan en el contexto de transacciones con pagos basados en acciones con los empleados. Los requerimientos también se aplicarán a las transacciones con pagos basados en acciones con partes distintas de los empleados si estas transacciones se miden por referencia al valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos, pero la referencia a la fecha de la concesión que se entiende hecha a la fecha en que la entidad obtiene los bienes o la contraparte presta el servicio.~~

...

Planes del grupo

- 26.16 Si se concede un incentivo de un pago basado en acciones por una entidad a sus empleados de uno o más grupos de entidades y el grupo presenta ~~Si una controladora concede un incentivo con pagos basados en acciones a los empleados de una o más subsidiarias del grupo y el grupo presenta~~ estados financieros consolidados utilizando la NIIF para las PYMES o las NIIF completas, ~~se permite que estas subsidiarias se permite a las entidades del grupo como una alternativa al tratamiento establecido en los párrafos 26.3 a 26.15 reconocer y medir el gasto por pagos basados en acciones (y la aportación de capital relacionada por la controladora) sobre la base de una distribución razonable del gasto reconocido entre el grupo.~~

Planes establecidos por el gobierno Bienes o servicios no identificables

- 26.17 ~~Si la contrapartida identificable recibida parece ser menor que el valor razonable del instrumento de patrimonio concedido o el pasivo incurrido, habitualmente, esta circunstancia indica que han sido (o serán) recibidas contraprestaciones adicionales (por ejemplo bienes o servicios no identificables). Por ejemplo, A algunas jurisdicciones tienen programas establecidos por ley que permiten a los propietarios a los inversores en patrimonio (tales como los empleados) adquirir instrumentos de patrimonio sin proporcionar bienes o servicios que se puedan identificar de forma específica (o suministrando bienes o servicios con un valor claramente inferior al valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos). Esto indica que se ha recibido o se recibirá una contraprestación adicional (tal como servicios pasados o futuros del empleado). Estas son transacciones con pagos basados en acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio dentro del alcance de esta sección. La entidad medirá los bienes o servicios recibidos (o por recibir) no identificables como la diferencia entre el valor razonable del pago basado en acciones y el valor razonable de los bienes o servicios identificables recibidos (o por recibir) medido en la fecha de la concesión. Para las transacciones liquidadas en efectivo, el pasivo se medirá nuevamente al final de cada periodo sobre el que se informa, hasta que sea cancelado de acuerdo con el párrafo 26.14.~~

Información a Revelar

...

- 26.22 Si la entidad participa en un plan de grupo de pagos basados en acciones, ~~y reconoce~~ y mide los gastos relativos a los pagos basados en acciones sobre la base de una distribución razonable del gasto reconocido del grupo, revelará ese hecho y la base de la distribución (véase el párrafo 26.16).

Modificaciones a la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*

Se modifican los párrafos 27.1, 27.6, 27.14, 27.30 y 27.31. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Objetivo y alcance

- 27.1 Una **pérdida por deterioro de valor** tiene lugar cuando el **importe en libros** de un activo supera su **importe recuperable**. Esta sección se aplicará a la contabilización de los deterioros de valor de todos los activos distintos de los siguientes, para los que establecen requerimientos de deterioro de valor otras secciones de esta NIIF:
- (a) ...
- (f) activos que surgen de contratos de construcción (véase la Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias*).
- ...

Principios generales

- 27.6 Una entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor inmediatamente en resultados, a menos que el activo se registre a un importe revaluado de acuerdo con el modelo de revaluación de la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo*. Cualquier pérdida por deterioro del valor en los activos revaluados se tratará como un decremento de la revaluación efectuada de acuerdo con el párrafo 17.15D.
- ...

Valor razonable menos costos de venta

- 27.14 El valor razonable menos los costos de venta es el importe que se puede obtener por la venta de un activo, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, menos los costos de disposición (los párrafos 11.27 a 11.32 proporcionan guías sobre el valor razonable). La mejor evidencia del valor razonable del activo menos los costos de venta es la existencia de un precio, dentro de un acuerdo vinculante de venta, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua o al precio de mercado en un mercado activo. Si no existiese ni un acuerdo vinculante de venta ni un mercado activo, el valor razonable menos los costos de venta se calculará a partir de la mejor información disponible para reflejar el importe que una entidad podría obtener, en la fecha sobre la que se informa, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, una vez deducidos los costos de disposición. Para determinar este importe, una entidad considerará el resultado de transacciones recientes con activos similares en el mismo sector industrial.
- ...

Reversión cuando el importe recuperable se estimó para un activo individual con deterioro de valor

- 27.30 Cuando la anterior pérdida por deterioro del valor se basó en el importe recuperable del activo individual con deterioro de valor, se aplican los siguientes requerimientos:
- (a)

- (b) Si el importe recuperable estimado del activo excede su importe en libros, la entidad incrementará el importe en libros al importe recuperable, sujeto a las limitaciones descritas en el apartado (c) siguiente. Ese incremento es una reversión de una pérdida por deterioro del valor. Una entidad reconocerá la reversión de inmediato en el resultado del periodo, a menos que el activo se registre a un importe revaluado de acuerdo con el modelo de revaluación del párrafo 17.15B. Cualquier reversión de la pérdida por deterioro del valor en un activo previamente revaluado, se tratará como un aumento por revaluación de acuerdo con el párrafo 17.15C.
- (c) ...

Reversión cuando el importe recuperable se estimó para una unidad generadora de efectivo

- 27.31 Cuando la pérdida por deterioro del valor original se basó en el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece el activo, se aplicarán los siguientes requerimientos:
- (a) ...
- (b) Si el importe recuperable estimado de la unidad generadora de efectivo excede su importe en libros, ese exceso constituye una reversión de una pérdida por deterioro del valor. La entidad distribuirá el importe de esa reversión a los activos de la unidad, excepto a la plusvalía, de forma proporcional con los importes en libros de esos activos, sujeto a las limitaciones que se describen en el apartado (c) siguiente. Esos incrementos del importe en libros se tratarán como reversiones de las pérdidas por deterioro del valor para los activos individuales, y se reconocerán de inmediato en el resultado del periodo, a menos que el activo se registre por un importe revaluado de acuerdo con el modelo de revaluación del párrafo 17.15B. Cualquier reversión de la pérdida por deterioro del valor en un activo previamente revaluado, se tratará como un aumento por revaluación de acuerdo con el párrafo 17.15C.
- (c) ...

Modificaciones a la Sección 28 *Beneficios a los Empleados*

Se modifican los párrafos 28,30, 28,41 y 28,43. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Otros beneficios a los empleados a largo plazo

- ...
- 28.30 Una entidad reconocerá un pasivo por otros beneficios a largo plazo y los medirá por el total neto de los siguientes importes:
- (a) ...
- Una entidad deberá reconocer el cambio neto en el pasivo ~~de acuerdo con el párrafo 28.23~~ durante el periodo, distinto de un cambio atribuible a beneficios pagados a empleados durante el periodo o a aportaciones del empleador, como el costo de sus otros beneficios a los empleados a largo plazo durante el periodo. Ese costo se reconocerá en su totalidad en el resultado como un gasto, a menos que otra sección de esta NIIF requiera que se reconozcan como parte del costo de un activo, tales como inventarios o propiedades, planta y equipo.
- ...

Información a revelar sobre los planes de beneficios definidos

- 28.41 Una entidad revelará la siguiente información sobre los planes de beneficios definidos (excepto para cualesquiera planes multi-patronales de beneficios definidos que se contabilicen como planes de aportaciones definidas de acuerdo con el párrafo 28.11, para los que se aplica en su lugar la información a revelar del párrafo 28.40). Si una entidad tiene más de un plan de beneficios definidos, estas informaciones pueden ser reveladas

sobre el conjunto de los planes, sobre cada plan por separado o agrupadas de la manera que se considere más útil:

- (a)
- (c) ~~Una explicación~~ si la entidad utiliza cualquier simplificación del párrafo 28.19 para medir la obligación por beneficios definidos, revelará ese hecho y las razones por las que usar el método de la unidad de crédito proyectada para medir su obligación y el costo bajo un plan de beneficios definidos involucraría un esfuerzo o costo desproporcionado.
- (d)
- ...

Informaciones a revelar sobre los beneficios por terminación

- 28.43 Para cada categoría de beneficios por terminación que una entidad proporciona a sus empleados, la entidad deberá revelar la naturaleza de los beneficios, ~~su política contable,~~ el importe de su obligación y la situación del financiamiento en la fecha de presentación.

Sección 29 Impuesto a las Ganancias

La Sección 29 ha sido revisada. Se añaden los párrafos 29.1 a 29.41 y sus encabezamientos correspondientes.

Alcance de esta sección

- 29.1 Para los propósitos de esta NIIF, el término **impuesto a las ganancias** incluye todos los impuestos, nacionales y extranjeros, que estén basados en **ganancias fiscales**. El impuesto a las ganancias incluye también impuestos, tales como retenciones de impuestos que una subsidiaria, asociada o negocio conjunto tienen que pagar por repartos de ganancias a la entidad que informa.
- 29.2 Esta sección trata la contabilidad del impuesto a las ganancias. Se requiere que una entidad reconozca las consecuencias fiscales actuales y futuras de transacciones y otros sucesos que se hayan reconocido en los estados financieros. Estos importes fiscales reconocidos comprenden el **impuesto corriente** y el **impuesto diferido**. El impuesto corriente es el impuesto por pagar (recuperable) por las ganancias (o pérdidas) fiscales del periodo corriente o de periodos anteriores. El impuesto diferido es el impuesto por pagar o por recuperar en periodos futuros, generalmente como resultado de que la entidad recupera o liquida sus **activos** y **pasivos** por su importe en libros actual, y el efecto fiscal de la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores.
- 29.3 Esta sección no trata sobre los métodos de contabilización de las **subvenciones del gobierno** (véase la Sección 24 *Subvenciones del Gobierno*). Sin embargo, esta sección se ocupa de la contabilización de las diferencias temporarias que pueden derivarse de tales subvenciones.

Reconocimiento y medición de impuestos corrientes

- 29.4 Una entidad reconocerá un pasivo por impuestos corrientes por el impuesto a pagar por las ganancias fiscales del periodo actual y los periodos anteriores. Si el importe pagado, correspondiente al periodo actual y a los anteriores, excede el importe por pagar de esos periodos, la entidad reconocerá el exceso como un activo por impuestos corrientes.
- 29.5 Una entidad reconocerá un activo por impuestos corrientes por los beneficios de una pérdida fiscal que pueda ser aplicada para recuperar el impuesto pagado en un periodo anterior.
- 29.6 Una entidad medirá un pasivo (o activo) por impuestos corrientes a los importes que se esperen pagar (o recuperar) usando las tasas impositivas y la legislación que haya sido aprobada, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la **fecha de presentación**. Una entidad considerará las tasas impositivas y las leyes fiscales cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado cuando los pasos restantes requeridos

por el proceso de aprobación no hayan afectado históricamente al resultado ni sea probable que lo hagan. Los párrafos 29.23 a 29.33 proporcionan una guía adicional de medición.

Reconocimiento de impuestos diferidos

Principio de reconocimiento general

- 29.7 Es inherente al reconocimiento de un activo o un pasivo que la entidad que informa espere recuperar o cancelar el importe en libros de ese activo o pasivo respectivamente. Cuando sea probable que la recuperación o liquidación de ese importe en libros vaya a dar lugar a pagos fiscales futuros mayores (menores) de los que se tendrían si esta recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, esta sección exige que la entidad reconozca un pasivo por **impuestos diferidos (activo por impuestos diferidos)**, con ciertas excepciones limitadas. Si la entidad espera recuperar el importe en libros de un activo, o liquidar el importe en libros de un pasivo, sin afectar las ganancias imponibles, no surgirá ningún impuesto diferido con respecto al activo o pasivo.
- 29.8 Una entidad reconocerá un activo o pasivo por impuestos diferidos por el impuesto por recuperar o pagar en periodos futuros como resultado de transacciones o sucesos pasados. Este impuesto surge de la diferencia entre los importes en libros de los activos y pasivos de la entidad en el estado de situación financiera y los importes atribuidos a los mismos por parte de las autoridades fiscales (estas diferencias se denominan "**diferencias temporarias**"), y la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores.

Bases fiscales y diferencias temporarias

- 29.9 La **base fiscal** de un activo es el importe que será deducible de los beneficios económicos que, para efectos fiscales, obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal del activo será igual a su importe en libros.
- 29.10 La base fiscal de un pasivo es igual a su importe en libros menos cualquier importe que sea deducible fiscalmente respecto de ese pasivo en periodos futuros. En el caso de ingresos de actividades ordinarias que se reciben de forma anticipada, la base fiscal del pasivo correspondiente es su importe en libros, menos cualquier importe de ingresos de actividades ordinarias que no resulte imponible en periodos futuros.
- 29.11 Algunas partidas tienen base fiscal pero no se reconocen como activos ni pasivos en el estado de situación financiera. Por ejemplo, los costos de investigación y desarrollo reconocidos como un gasto, al determinar la **ganancia contable** en el periodo en que se incurren, pero cuya deducción no se permite para la determinación de la ganancia (pérdida) fiscal hasta un periodo posterior. La diferencia entre la base fiscal de los costos de investigación y desarrollo, esto es el importe que la autoridad fiscal permitirá deducir en periodos futuros, y el importe en libros de cero es una **diferencia temporaria deducible** que produce un activo por impuestos diferidos.
- 29.12 Las diferencias temporarias son las que existen entre el importe en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal. En los estados financieros consolidados, las diferencias temporarias se determinarán comparando el importe en libros de los activos y pasivos incluidos en ellos con la base fiscal que resulte apropiada. La base fiscal se calculará tomando como referencia la declaración fiscal consolidada en aquellas jurisdicciones en las que esta declaración se presenta. En otras jurisdicciones, la base fiscal se determinará tomando como referencia las declaraciones fiscales de cada entidad del grupo.
- 29.13 Ejemplos de situaciones en las que surgen diferencias temporarias incluyen:
- Los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos en una combinación de negocios se reconocen a sus valores razonables de acuerdo con la Sección 19 *Combinaciones de negocios y Plusvalía*, pero no se realiza un ajuste equivalente a efectos fiscales (por ejemplo, la base fiscal de un activo puede mantenerse al costo del propietario anterior). El activo o pasivo por impuestos diferidos resultante afecta al importe de la plusvalía que reconoce la entidad.
 - activos que se miden nuevamente, sin hacer un ajuste similar a efectos fiscales. Por ejemplo, esta NIIF permite o requiere que ciertos activos se midan nuevamente a valor razonable o se revalúen (por ejemplo, la Sección 16 *Propiedades de Inversión* y la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo*).
 - La plusvalía surge en una combinación de negocios, por ejemplo, la base fiscal de la plusvalía será cero si las autoridades fiscales no permiten la amortización o los deterioros de valor de la plusvalía como un gasto deducible cuando se determina la ganancia fiscal y no permite que se trate el costo de la plusvalía como un gasto deducible en el momento de la disposición de la subsidiaria.

- (d) La base fiscal de un activo o un pasivo difiere, en el momento de su reconocimiento inicial, de su importe en libros inicial.
- (e) El importe en libros de las inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o el de la participación en negocios conjuntos, difiere de la base fiscal de la inversión o participación.

Ninguna de las diferencias temporarias anteriores dará lugar a activos y pasivos por impuestos diferidos (véanse los párrafos 29.14 a 29.16).

Diferencias temporarias imponibles

- 29.14 Se reconocerá un pasivo por impuestos diferidos por toda **diferencia temporaria imponible**, a menos que el pasivo por impuestos diferidos haya surgido por:
- (a) el reconocimiento inicial de una plusvalía; o
 - (b) el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:
 - (i) no es una combinación de negocios; y
 - (ii) en el momento en que fue realizada no afectó ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal.

Sin embargo, debe ser reconocido un pasivo por impuestos diferidos, con las precauciones establecidas en el párrafo 29.25, por las diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en entidades subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en negocios conjuntos.

- 29.15 Ciertas diferencias temporarias surgen cuando los gastos o los ingresos se registran contablemente en un periodo, mientras que se computan fiscalmente en otro. Tales diferencias temporarias son conocidas también con el nombre de diferencias temporales. Los que siguen son ejemplos de diferencias temporarias de esta naturaleza, que constituyen diferencias temporarias imponibles y que por tanto dan lugar a pasivos por impuestos diferidos:
- (a) ingresos por intereses, que se incluyen en la ganancia contable en proporción al tiempo transcurrido, pero pueden, en algunas jurisdicciones, incluirse en la ganancia fiscal en el momento en que se cobran. La base fiscal de cualquier cuenta por cobrar con respecto a este ingreso es cero porque dicho ingreso no afectará a la ganancia fiscal hasta que sean cobrados; y
 - (b) la depreciación utilizada para determinar la ganancia (pérdida) fiscal, puede ser diferente de la utilizada para determinar la ganancia contable. La diferencia temporaria es la diferencia entre el importe en libros del activo y su base fiscal, que será igual al costo original menos todas las deducciones respecto del citado activo que hayan sido permitidas por las autoridades fiscales, para determinar la ganancia fiscal del periodo actual y de los anteriores. Una diferencia temporaria imponible surge, y da lugar a un pasivo por impuestos diferidos cuando la depreciación fiscal es acelerada. Si la depreciación fiscal no es tan rápida como la depreciación contable, surge una diferencia temporaria deducible dando lugar a un activo por impuestos diferidos (véase el párrafo 29.16).

Diferencias temporarias deducibles

- 29.16 Se reconocerá un activo por impuestos diferidos, para todas las diferencias temporarias deducibles, en la medida en que resulte probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras contra las que utilizar esas diferencias temporarias deducibles, salvo que el activo por impuestos diferidos aparezca del reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:
- (a) no es una combinación de negocios; y
 - (b) en el momento en que fue realizada no afectó ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal.

Sin embargo, por las diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, y por participaciones en negocios conjuntos, se reconocerá un activo por impuestos diferidos, de acuerdo con el párrafo 29.26.

- 29.17 Los siguientes son ejemplos de diferencias temporarias deducibles que dan lugar a activos por impuestos diferidos:
- (a) los costos por beneficios por retiro, que pueden deducirse para determinar la ganancia contable, a medida que se reciben los servicios de los empleados, pero que se deducen al determinar la ganancia fiscal cuando la entidad paga las aportaciones a un fondo, o cuando paga los beneficios por retiro.

Una diferencia temporaria existe entre el importe en libros del pasivo y su base fiscal; la base fiscal del pasivo es habitualmente cero. Esta diferencia temporaria deducible hará surgir el activo por impuestos diferidos a medida que los beneficios económicos fluyan a la entidad, en la forma de una deducción del beneficio fiscal cuando se paguen los beneficios por retiro o se realicen las aportaciones;

- (b) ciertos activos pueden ser contabilizados por su valor razonable, sin que se haga un ajuste similar para fines fiscales. En tal caso, aparecerá una diferencia temporaria deducible, siempre que la base fiscal del activo exceda a su importe en libros.

29.18 La reversión de las diferencias temporarias deducibles dará lugar a deducciones en la determinación de las ganancias fiscales de periodos futuros. ES probable que se disponga de ganancias fiscales, contra las que utilizar las deducciones por diferencias temporarias, siempre que existan diferencias temporarias imponibles en cuantía suficiente, relacionadas con la misma autoridad fiscal y referidas a la misma entidad fiscal cuya reversión se espere:

- (a) en el mismo periodo en el que se prevea que reviertan las diferencias temporarias deducibles; o
- (b) en periodos en los que una pérdida fiscal, surgida por un activo por impuestos diferidos, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores.

En tales circunstancias, se reconocerá un activo por impuestos diferidos en el periodo en que aparezcan las diferencias temporarias deducibles.

29.19 Cuando la cuantía de las diferencias temporarias imponibles, relacionadas con la misma autoridad fiscal y la misma entidad sujeta a impuesto sea insuficiente, solo se reconocerá un activo por impuestos diferidos en la medida que se den cualquiera de estos supuestos:

- (a) cuando sea probable que la entidad vaya a tener suficientes ganancias fiscales, relacionadas con la misma autoridad fiscal y a la misma entidad fiscal, en el mismo periodo en el que reviertan las diferencias temporarias deducibles (o en los periodos en los que la pérdida fiscal, procedente de un activo por impuestos diferidos, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores). Al evaluar si la entidad tendrá suficientes ganancias fiscales en periodos futuros, se han de ignorar las partidas imponibles que procedan de diferencias temporarias deducibles que se esperen en periodos futuros, puesto que el activo por impuestos diferidos, que surja por causa de esas diferencias temporarias deducibles, requerirá él mismo ganancias futuras para poder ser utilizados, o
- (b) cuando la entidad tenga la posibilidad de aprovechar oportunidades de planificación fiscal para crear ganancias fiscales en los periodos oportunos.

29.20 Cuando la entidad tiene un historial de pérdidas recientes, habrá de considerar las guías que se ofrecen en los párrafos 29,21 y 29,22.

Pérdidas y créditos fiscales no utilizados

29.21 Debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, siempre que se puedan compensar, con ganancias fiscales de periodos posteriores, pérdidas o créditos fiscales no utilizados, pero solo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras, contra las cuales utilizar esas pérdidas o créditos fiscales no usados. Al evaluar la probabilidad de disponer de ganancias fiscales contra las que cargar las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, la entidad puede considerar los siguientes criterios:

- (a) si la entidad tiene suficientes diferencias temporarias imponibles, relacionadas con la misma autoridad fiscal, y referidas a la misma entidad fiscal, que puedan dar lugar a importes imponibles, en cantidad suficiente como para cargar contra ellos las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, antes de que el derecho de utilización expire;
- (b) si es probable que la entidad tenga ganancias fiscales antes de que prescriba el derecho de compensación de las pérdidas o créditos fiscales no utilizados;
- (c) si las pérdidas fiscales no utilizadas han sido producidas por causas identificables, cuya repetición es improbable; y
- (d) si la entidad dispone de oportunidades de planificación fiscal que vayan a generar ganancias fiscales en los periodos en que las pérdidas o los créditos fiscales puedan ser utilizados.

En la medida en que no sea probable disponer de ganancias fiscales contra las cuales usar las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, no se procederá a reconocer el activo por impuestos diferidos.

29.22 La existencia de pérdidas fiscales no utilizadas puede ser una evidencia importante de que, en el futuro, no se dispondrá de ganancias fiscales. Por tanto, cuando una entidad tiene en su historial pérdidas recientes, procederá a reconocer un activo por impuestos diferidos surgido de pérdidas o créditos fiscales no utilizados, solo si

dispone de una cantidad suficiente de diferencias temporarias imponibles, o bien si existe alguna otra evidencia convincente de que dispondrá en el futuro de suficiente ganancia fiscal, contra la que utilizar dichas pérdidas o créditos.

Reconsideración de activos por impuestos diferidos no reconocidos

- 29.23 Al final del periodo sobre el que se informa, una entidad evaluará nuevamente los activos por impuestos diferidos no reconocidos. En ese momento la entidad procederá a registrar un activo de esta naturaleza, anteriormente no reconocido, siempre que sea probable que las futuras ganancias fiscales permitan la recuperación del activo por impuestos diferidos.

Inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, y participaciones en negocios conjuntos

- 29.24 Aparecen diferencias temporarias cuando el importe en libros de las inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, y de las participaciones en negocios conjuntos (por ejemplo, el importe en libros de una subsidiaria en los estados financieros consolidados de la controladora son los activos netos consolidados de esa subsidiaria, incluyendo el importe en libros de cualquier plusvalía relacionada) pase a ser diferente de la base fiscal (que a menudo coincide con el costo) de la inversión o participación. Estas diferencias pueden surgir en las más variadas circunstancias, como por ejemplo:

- (a) por la existencia de ganancias no distribuidas en las subsidiarias, sucursales, asociadas o negocios conjuntos;
- (b) por las diferencias de cambio, cuando la controladora y su subsidiaria estén situadas en diferentes países; y
- (c) por una reducción en el importe en libros de las inversiones en una asociada hasta su importe recuperable.

Las inversiones pueden contabilizarse de forma diferente en los estados financieros separados de la controladora, en comparación con los estados financieros consolidados, en cuyo caso la diferencia temporaria asociada con esa inversión también puede diferir. Por ejemplo, en los estados financieros separados de la controladora el importe en libros de una subsidiaria dependerá de la política contable elegida del párrafo 9.26.

- 29.25 Una entidad debe reconocer un pasivo por impuestos diferidos en todos los casos de diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, y con participaciones en negocios conjuntos, excepto que se den conjuntamente las dos condiciones siguientes:

- (a) la controladora, inversor o participante en un negocio conjunto sea capaz de controlar el momento de la reversión de la diferencia temporaria; y
- (b) es probable que la diferencia temporaria no revierta en un futuro previsible.

- 29.26 Una entidad reconocerá un activo por impuestos diferidos, para todas las diferencias temporarias deducibles procedentes de inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o de participaciones en negocios conjuntos, solo en la medida que sea probable que:

- (a) las diferencias temporarias reviertan en un futuro previsible; y
- (b) se disponga de ganancias fiscales contra las cuales puedan utilizarse esas diferencias temporarias.

Medición del impuesto diferido

- 29.27 Una entidad medirá un pasivo (o activo) por impuestos diferidos usando las tasas impositivas y la legislación fiscal que hayan sido aprobadas, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la fecha de presentación. Una entidad considerará las tasas impositivas y las leyes fiscales cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado cuando los pasos restantes requeridos por el proceso de aprobación no hayan afectado históricamente al resultado ni sea probable que lo hagan.
- 29.28 Cuando se apliquen diferentes tasas impositivas a distintos niveles de ganancia imponible, una entidad medirá los pasivos (activos) por impuestos diferidos utilizando las tasas promedio aprobadas, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, que se espera que sean aplicables a la ganancia (o pérdida) fiscal de los periodos en los que se espere que el pasivo por impuestos diferidos se liquide (el activo por impuestos diferidos se realice).

- 29.29 La medición de los pasivos por impuestos diferidos y de los activos por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la entidad espera, en la fecha sobre la que se informa, recuperar o liquidar el importe en libros de los activos y pasivos relacionados. Por consiguiente, una entidad medirá los activos y pasivos por impuestos diferidos utilizando la tasa y la base fiscal que sean congruentes con la forma en que espere recuperar o pagar la partida correspondiente. Por ejemplo, si la diferencia temporaria surge de una partida de ingreso que se espera sea gravable como una ganancia de capital en un periodo futuro, el gasto por impuesto diferido se mide utilizando la tasa impositiva de las ganancias de capital y la base fiscal que sea congruente con la recuperación del importe en libros mediante la venta.
- 29.30 Si un pasivo por impuestos diferidos o un activo por impuestos diferidos surge de un activo no depreciable medido utilizando el modelo de revaluación de la Sección 17, la medición del pasivo por impuestos diferidos o del activo por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales de la recuperación del importe en libros del activo no depreciable mediante la venta. Si un activo o pasivo por impuestos diferidos surge de propiedades de inversión que se miden a valor razonable existe una presunción refutable de que el importe en libros de la propiedad de inversión se recuperará mediante la venta. Por consiguiente, a menos de que la presunción sea refutada, la medición del pasivo por impuestos diferidos o activos por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales de la recuperación del importe en libros de la propiedad de inversión en su totalidad mediante la venta. Esta presunción es refutada si la propiedad de inversión es depreciable y se mantiene dentro de un modelo de negocio cuyo objetivo es consumir sustancialmente todos los beneficios económicos incorporados en dicha propiedad de inversión a lo largo del tiempo, en lugar de mediante su venta. Si la presunción es refutada, se observarán los requerimientos del párrafo 29.29.
- 29.31 El importe en libros de un activo por impuestos diferidos debe someterse a revisión al final de cada periodo sobre el que se informe. Una entidad reducirá el importe en libros de un activo por impuestos diferidos, en la medida que estime probable que no dispondrá de suficiente ganancia fiscal como para permitir que se utilice la totalidad o una parte del activo por impuestos diferidos reconocido. Esta reducción deberá ser objeto de reversión, en la medida en que pase a ser probable que haya disponible suficiente ganancia fiscal.

Medición de impuestos corrientes y diferidos

- 29.32 Una entidad no descontará los activos y pasivos por impuestos corrientes o diferidos.
- 29.33 En algunas jurisdicciones, el impuesto a las ganancias es pagadero a una tasa mayor o menor, si una parte o la totalidad de la ganancia neta o de las ganancias acumuladas se pagan como dividendos a los accionistas de la entidad. En algunas otras jurisdicciones, el impuesto a las ganancias puede ser devuelto o pagado si una parte o la totalidad de la ganancia neta o de las ganancias acumuladas se pagan como dividendos a los accionistas de la entidad. En ambas circunstancias, una entidad deberá medir los impuestos corrientes y diferidos a la tasa impositiva aplicable a las ganancias no distribuidas hasta que la entidad reconozca un pasivo para pagar un dividendo. Cuando la entidad reconozca un pasivo para pagar un dividendo, reconocerá el pasivo (activo) por impuestos corrientes o diferidos resultantes y el **gasto** (ingreso) relacionado.

Retenciones fiscales sobre dividendos

- 29.34 Una entidad que pague dividendos a sus accionistas puede estar obligada a pagar una porción de dichos dividendos a las autoridades fiscales, en nombre de los accionistas. Estos montos, pagados o por pagar a las autoridades fiscales, se cargan al patrimonio como parte de los dividendos.

Presentación

Distribución en el resultado integral y en el patrimonio

- 29.35 Una entidad reconocerá el gasto por impuestos en el mismo componente del resultado integral total (es decir, operaciones continuadas, **operaciones discontinuadas** u **otro resultado integral**) o en patrimonio, en función de la transacción u otro suceso que diera lugar al gasto por impuestos.

Distinción entre partidas corrientes y no corrientes

- 29.36 Cuando una entidad presente activos corrientes o no corrientes y pasivos corrientes o no corrientes, como clasificaciones separadas en su estado de situación financiera no clasificará ningún activo (pasivo) por impuestos diferidos como activo (o pasivo) corriente.

Compensación

- 29.37 Una entidad compensará los activos por impuestos corrientes y los pasivos por impuestos corrientes, o los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos, si y solo si tiene el derecho, exigible legalmente, de compensar los importes y puede demostrar sin esfuerzo o costo desproporcionado que tenga planes de liquidarlos en términos netos o de realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente.

Información a Revelar

- 29.38 Una entidad revelará información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar la naturaleza y el efecto financiero de las consecuencias de los impuestos corrientes y diferidos de transacciones y otros eventos reconocidos.
- 29.39 Una entidad revelará separadamente, los principales componentes del gasto (ingreso) por impuestos. Estos componentes del gasto (ingreso) por impuestos pueden incluir:
- (a) el gasto (ingreso) por impuesto a las ganancias corriente;
 - (b) cualesquiera ajustes de los impuestos corrientes del periodo presente o de los anteriores;
 - (c) el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con el nacimiento y reversión de diferencias temporarias;
 - (d) el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con cambios en las tasas fiscales o con la aparición de nuevos impuestos;
 - (e) El importe de los beneficios de carácter fiscal, procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en periodos anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos.
 - (f) Los ajustes al gasto (ingreso) por impuestos diferidos que surjan de un cambio en el estatus fiscal de la entidad o sus accionistas.
 - (g) El impuesto diferido surgido de la baja, o la reversión de bajas anteriores, de saldos de activos por impuestos diferidos, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 29.31.
 - (h) el importe del gasto (ingreso) por el impuesto relacionado con los cambios en las políticas y los errores contables, que se ha incluido en la determinación del resultado del periodo, de acuerdo con la Sección 10 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* porque no ha podido ser contabilizado de forma retroactiva.
- 29.40 Una entidad revelará la siguiente información de forma separada:
- (a) Los impuestos corrientes y diferidos agregados relacionados con partidas reconocidas como partidas de otro resultado integral.
 - (b) El importe total de los impuestos, corrientes y diferidos, relacionados con las partidas cargadas o acreditadas directamente a patrimonio.
 - (c) Una explicación de cualquier diferencia significativa entre el gasto (ingreso) por impuestos y la ganancia contable multiplicada por la tasa impositiva aplicable. Por ejemplo, estas diferencias pueden surgir de transacciones tales como ingresos de actividades ordinarias que están exentas de impuestos o gastos que no son deducibles para la determinación de la ganancia fiscal (pérdida fiscal).
 - (d) Una explicación de los cambios en la tasa o tasas impositivas aplicables, en comparación con las del periodo sobre el que se informa anterior.
 - (e) Para cada tipo de diferencia temporaria y para cada tipo de pérdidas y créditos fiscales no utilizados:
 - (i) el importe de los activos por impuestos diferidos y pasivos por impuestos diferidos al final del periodo sobre el que se informa, y
 - (ii) un análisis de los cambios en los activos por impuestos diferidos y pasivos por impuestos diferidos durante el periodo.
 - (f) el importe (y fecha de validez, si la tuvieran), de las diferencias temporarias deducibles, pérdidas o créditos fiscales no utilizados para los cuales no se hayan reconocido activos por impuestos diferidos en el estado de situación financiera;
 - (g) En las circunstancias descritas en el párrafo 29.33, una explicación de la naturaleza de las consecuencias potenciales que podrían producirse en el impuesto a las ganancias por el pago de dividendos a sus accionistas.

- 29.41 Si una entidad no compensa activos y pasivos por impuestos de acuerdo con el párrafo 29.37 porque no puede demostrar sin esfuerzo o costo desproporcionado que tiene previsto liquidarlos sobre una base neta o realizarlos de forma simultánea, la entidad revelará los importes que no han sido compensados y las razones por las que la aplicación del requerimiento involucraría esfuerzo o costo desproporcionado.

Modificaciones a la Sección 30 *Conversión de moneda extranjera*

Se modifican los párrafos 30.1 y 30.18. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Alcance de esta sección

- 30.1 Una entidad puede llevar a cabo actividades en el extranjero de dos formas diferentes. Puede tener transacciones en moneda extranjera o puede tener **negocios en el extranjero**. Además, una entidad puede presentar sus estados financieros en una moneda extranjera. Esta sección prescribe cómo incluir las transacciones en moneda extranjera y los negocios en el extranjero, en los estados financieros de una entidad, y cómo convertir los estados financieros a la **moneda de presentación**. La contabilización de **instrumentos financieros que deriven su valor razonable de variaciones en la tasa de cambio de una moneda extranjera especificada (por ejemplo, un contrato de intercambio a término en moneda extranjera)** ~~denominados en una moneda extranjera~~ y la contabilidad de coberturas de partidas en moneda extranjera se tratan ~~en la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos*~~ y en la Sección 12 *Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros*.

...

Conversión a la moneda de presentación

...

- 30.18 Una entidad, cuya moneda funcional no se corresponda con la moneda de una economía hiperinflacionaria, convertirá sus resultados y situación financiera a una moneda de presentación diferente utilizando los siguientes procedimientos:
- (a) ...
- (c) Todas las diferencias de cambio resultantes se reconocerán en otro resultado integral y presentarán como un componente de patrimonio. No se reclasificarán posteriormente al resultado del periodo.

Modificaciones a la Sección 31 *Hiperinflación*

Se modifican los párrafos 31.8 y 31.9. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Estado de situación financiera

...

- 31.8 Todos los demás activos y pasivos son de carácter no monetario:
- (a) ...
- (ba) Algunas partidas no monetarias se llevan según valores corrientes en fechas distintas a la de la adquisición o de la fecha de presentación, por ejemplo, las propiedades, planta y equipo que se han revaluado en una fecha previa. En tales casos, los valores en libros se reexpresarán desde la fecha de la revaluación.
- (c) ...

- 31.9 Al comienzo del primer periodo de aplicación de esta Sección, los componentes del **patrimonio** de los propietarios, excepto las ganancias acumuladas y cualquier superávit de revaluación, se reexpresarán aplicando un índice general de precios a las diferentes partidas, desde la fechas en que fueron aportados, o desde el momento en que surgieron por cualquier otra vía. Por su parte, cualquier superávit de revaluación surgido con anterioridad se eliminará. Las ganancias acumuladas reexpresadas se derivarán a partir del resto de importes del estado de situación financiera.

Modificaciones a la Sección 33 Información a Revelar sobre Partes Relacionadas

Se modifica el párrafo 33.2. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Definición de parte relacionada

- 33.2 Una parte relacionada es una persona o entidad que está relacionada con la entidad que prepara sus estados financieros (la entidad que informa).
- (a) Una persona, o un **familiar cercano a esa persona**, está relacionada con una entidad que informa si esa persona:
- (i) ...
 - (ii) ejerce control o control conjunto sobre la entidad que informa; o
 - (iii) ejerce ~~control conjunto o~~ influencia significativa sobre la entidad que informa, ~~o tiene poder de voto significativo en ella.~~
- (b) Una entidad está relacionada con una entidad que informa si le son aplicables cualquiera de las condiciones siguientes:
- (i) ...
 - (ii) Una entidad es una asociada o un negocio conjunto de la otra entidad (o una asociada o negocio conjunto de un miembro de un grupo del que la otra entidad es miembro).
 - (iii) Ambas entidades son negocios conjuntos de la misma tercera parte.
 - (iv) Una entidad es un negocio conjunto de una tercera entidad y la otra entidad es una asociada de la tercera entidad.
 - (v) La entidad es un plan de beneficios post-empleo de los trabajadores de la entidad que informa o de una entidad que sea parte relacionada de ésta. Si la propia entidad que informa es un plan, los empleadores patrocinadores también son parte relacionada ~~del plan de la entidad que informa.~~
 - (vi) ...
 - (vii) una persona identificada en (a)(i) tiene poder de voto significativo en la entidad. La entidad o cualquier miembro de un grupo del cual es parte proporciona los servicios del personal clave de la gerencia a la entidad que informa o a la controladora de la entidad que informa.
 - (viii) Una persona identificada en (a)(ii) tiene influencia significativa sobre la entidad o ~~poder de voto significativo sobre ella~~ es un miembro del personal clave de la gerencia de la entidad (o de una controladora de la entidad).
 - (ix) ~~Una persona, o un familiar cercano a esa persona, tiene influencia significativa sobre la entidad o poder de voto significativo en ella, y control conjunto sobre la entidad que informa.~~
 - (x) ~~Un miembro del personal clave de la gerencia de la entidad o de una controladora de la entidad, o un familiar cercano a ese miembro, ejerce control o control conjunto sobre la entidad que informa o tiene poder de voto significativo en ella.~~

Modificaciones a la Sección 34 *Actividades Especializadas*

Se modifican el párrafo 34.7 y los párrafos 34.10 y 34.11 y sus encabezamientos relacionados y se añaden los párrafos 34.11A a 34.11F. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Información a revelar – modelo del valor razonable

- 34.7 Una entidad revelará lo siguiente con respecto a sus activos biológicos medidos al valor razonable:
- (a) ...
 - (c) Una conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el comienzo y el final del periodo corriente. La conciliación incluirá:
 - (i) ...

No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.
- ...

Información a revelar – modelo del costo

- 34.10 Una entidad revelará lo siguiente con respecto a los activos biológicos medidos utilizando el modelo del costo:
- (a) ...
 - (b) una explicación de por qué el valor razonable no se puede medir con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado
 - (c) ...

~~actividades de extracción~~ Exploración y evaluación de recursos minerales

- 34.11 Una entidad que utilice esta NIIF y se dedique a la exploración o evaluación de ~~o extracción de~~ recursos minerales ~~(actividades de extracción)~~ contabilizará los desembolsos por la adquisición o el desarrollo de activos tangibles o intangibles para su uso en actividades de extracción aplicando la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo* y la Sección 18 *Activos Intangibles distintos a la Plusvalía*, respectivamente determinará una política contable que especifique qué desembolsos se reconocerán como activos de exploración y evaluación de acuerdo con los párrafos 10.4 y aplicará dicha política congruentemente. Cuando una entidad tenga una obligación de desmantelar o trasladar un elemento o restaurar un emplazamiento, estas obligaciones y costos se contabilizarán según la Sección 17 y la Sección 21 *Provisiones y Contingencias*. Una entidad estará exenta de aplicar el párrafo 10.5 a sus políticas contables para el reconocimiento y medición de los activos de exploración y evaluación.
- 34.11A Los siguientes son ejemplos de desembolsos que podrían incluirse en la medición inicial de los activos para exploración y evaluación (la lista no es exhaustiva):
- (a) adquisición de derechos de exploración;
 - (b) estudios topográficos, geológicos, geoquímicos y geofísicos;
 - (c) perforaciones exploratorias;
 - (d) excavaciones de zanjas y trincheras;
 - (e) toma de muestras; y
 - (f) actividades relacionadas con la evaluación de la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de un recurso mineral.
- Los desembolsos relacionados con el desarrollo de los recursos minerales no se reconocerán como activos para exploración y evaluación.
- 34.11B Los activos para exploración y evaluación se medirán en su reconocimiento inicial por su costo. Después del reconocimiento inicial, una entidad aplicará la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo*, y la Sección 18 *Activos Intangibles distintos a la Plusvalía* a los activos de exploración y evaluación de acuerdo con la naturaleza de los activos adquiridos sujeto a los párrafos 34.11D a 34.11F. Cuando una entidad tenga una

obligación de dismantelar o trasladar un elemento o restaurar un emplazamiento, estas obligaciones y costos se contabilizarán según la Sección 17 y la Sección 21 *Provisiones y Contingencias*.

- 34.11C Se evaluará el deterioro del valor de los activos para exploración y evaluación cuando los hechos y circunstancias sugieran que el importe en libros de un activo para exploración y evaluación puede superar a su importe recuperable. Una entidad medirá, presentará y revelará las pérdidas por deterioro de valor resultantes de acuerdo con la Sección 27, excepto por lo previsto en el párrafo 34.11F.
- 34.11D Al identificar si se ha deteriorado un activo para exploración o evaluación, y sólo para este tipo de activos, se aplicará el párrafo 34.11E en lugar de los párrafos 27.7 a 27.10. El párrafo 34.11E emplea el término “activos”, pero es aplicable por igual tanto a los activos para exploración y evaluación separados como a una unidad generadora de efectivo.
- 34.11E Uno o más de los siguientes hechos y circunstancias indican que la entidad debería comprobar el deterioro del valor de los activos para exploración y evaluación (la lista no es exhaustiva):
- (a) El término durante el que la entidad tiene el derecho a explorar en un área específica ha expirado durante el período, o lo hará en un futuro cercano, y no se espera que sea renovado.
 - (b) No se han presupuestado ni planeado desembolsos significativos para la exploración y evaluación posterior de los recursos minerales en esa área específica.
 - (c) La exploración y evaluación de recursos minerales en un área específica no han conducido al descubrimiento de cantidades comercialmente viables de recursos minerales, y la entidad ha decidido interrumpir dichas actividades en la misma.
 - (d) Existen datos suficientes para indicar que, aunque es probable que se produzca un desarrollo en un área determinada, resulta improbable que el importe en libros del activo para exploración y evaluación pueda ser recuperado por completo a través del desarrollo exitoso o a través de su venta.

La entidad realizará pruebas de deterioro de valor, y reconocerá cualquier pérdida por deterioro de valor, de acuerdo con la Sección 27.

- 34.11F Una entidad establecerá una política contable para asignar los activos para exploración y evaluación a unidades generadoras de efectivo o grupos de unidades generadoras de efectivo, con la finalidad de comprobar si tales activos han sufrido un deterioro en su valor.

Modificaciones a la Sección 35 *Transición a la NIIF para las PYMES*

Se modifican los párrafos 35.2 y 35.9 a 35.11 y se añade el párrafo 35.12A. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Alcance de esta sección

- ...
- 35.2 Una entidad solo puede adoptar por primera vez la *NIIF para las PYMES* en una única ocasión que haya aplicado la *NIIF para las PYMES* en un periodo sobre el que se informa anterior, pero cuyos estados financieros anuales anteriores más recientes no contenían una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con la *NIIF para las PYMES*, deberá aplicar esta sección o la *NIIF para las PYMES* de forma retroactiva de acuerdo con la Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores*, como si la entidad nunca hubiera dejado de aplicar la *NIIF para las PYMES*. Si una entidad que utiliza la *NIIF para las PYMES* deja de usarla durante uno o más periodos sobre los que se informa y si posteriormente se le requiere o elige adoptarla nuevamente, las exenciones especiales, simplificaciones y otros requerimientos de esta sección no serán aplicables a la nueva adopción. Cuando esta entidad decide no aplicar esta sección, todavía se le requiere que aplique los requerimientos de información a revelar del párrafo 35.12A, además de los requerimientos de información a revelar de la Sección 10.
- ...

Procedimientos para preparar los estados financieros en la fecha de transición

- ...
- 35.9 En la adopción por primera vez de esta NIIF, una entidad no cambiará retroactivamente la contabilidad llevada a cabo según su marco de información financiera anterior para ninguna de las siguientes transacciones:
- (a) ...
- (f) préstamos del gobierno. Una entidad que adopta por primera vez esta NIIF aplicará los requerimientos de la Sección 11 Instrumentos Financieros Básicos, Sección 12 y Sección 24 Subvenciones del Gobierno de forma prospectiva a los préstamos del gobierno existentes en la fecha de transición a esta NIIF. Por consiguiente, si una entidad que adopta por primera vez esta NIIF no reconoció y midió, según sus PCGA anteriores, un préstamo del gobierno sobre una base congruente con esta NIIF, utilizará el importe en libros del préstamo de sus PCGA anteriores en la fecha de transición a esta NIIF como el importe en libros del préstamo en esa fecha y no reconocerá el beneficio de cualquier préstamo del gobierno con una tasa de interés inferior a la de mercado como una subvención del gobierno.
- 35.10 Una entidad podrá utilizar una o más de las siguientes exenciones al preparar sus primeros estados financieros en conformidad con esta NIIF:
- (a) ...
- (da) **Valor razonable derivado de algún suceso como costo atribuido.** Una entidad que adopta por primera vez esta NIIF puede haber establecido un costo atribuido, según PCGA anteriores, para algunos o para todos sus activos y pasivos, midiéndolos a su valor razonable a una fecha concreta, por causa de algún suceso, por ejemplo, una valoración de un negocio, o parte de un negocio, a efectos de una venta prevista. Si la fecha de medición:
- (i) Es la fecha de transición a esta NIIF o una fecha anterior a ésta, la entidad podrá usar tales mediciones del valor razonable derivadas de algún suceso, como el costo atribuido a la fecha de la medición.
- (ii) Es posterior a la fecha de transición a esta NIIF, pero durante el periodo cubierto por los primeros estados financieros conforme a esta NIIF, las mediciones al valor razonable derivadas del suceso pueden utilizarse como costo atribuido cuando el suceso tenga lugar. Una entidad reconocerá los ajustes resultantes, directamente en las ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, en otra categoría del patrimonio) en la fecha de medición. En la fecha de transición a esta NIIF, la entidad establecerá el costo atribuido mediante la aplicación de los criterios de los párrafos 35.10(c) y (d) o medirá los activos y pasivos de acuerdo con los otros requerimientos de esta sección.
- (e) ...
- (f) **Estados financieros separados.** Cuando una entidad prepara estados financieros separados, el párrafo 9.26 requiere que contabilice sus inversiones en subsidiarias, asociadas y entidades controladas de forma conjunta de alguna de las formas siguientes:
- (i) al costo menos el deterioro del valor;~~o~~
- (ii) al **valor razonable** con los cambios en el valor razonable reconocidos en resultados; o
- (iii) usando el método de la participación siguiendo los procedimientos del párrafo 14.8.
- Si una entidad que adopta por primera vez la NIIF mide esta inversión al costo, medirá dicha inversión en su estado de situación financiera separado de apertura, ~~preparado conforme a esta NIIF,~~ mediante uno de los siguientes importes en la fecha de transición:
- (i) ...
- (g) ...
- (h) **Impuestos diferidos.** ~~No se requiere que~~ Una entidad que adopta por primera vez la NIIF ~~reconozca en~~ puede aplicar la Sección 29 de forma prospectiva desde la fecha de transición a la ~~NIIF para las PYMES, activos por impuestos diferidos ni pasivos por impuestos diferidos relacionados con diferencias entre la base fiscal y el importe en libros de cualesquiera activos o pasivos cuyo reconocimiento por impuestos diferidos conlleve un esfuerzo o costo desproporcionado.~~
- (i) ...

- (m) **Operaciones sujetas a regulación de tarifas.** Si una entidad que adopta por primera vez esta NIIF mantiene partidas de propiedades, planta y equipo o activos intangibles que se utilizan, o se utilizaban con anterioridad, en operaciones sujetas a regulación de tarifas (es decir proporcionar bienes o servicios a los clientes a precios/tarifas establecidas por un organismo autorizado) puede optar por utilizar el importe en libros de los PCGA anteriores de esas partidas en la fecha de transición a esta NIIF como su costo atribuido. Si una entidad aplica esta exención a una partida, no necesitará aplicarla a todas. La entidad comprobará el deterioro de valor de esos activos en la fecha de transición a esta NIIF de acuerdo con la Sección 27.
- (n) **Hiperinflación grave.** Si una entidad que adopta por primera vez esta NIIF tiene una moneda funcional que está sujeta a hiperinflación grave:
- (i) si su fecha de transición a esta NIIF es la **fecha de normalización de la moneda funcional**, o posterior, la entidad puede optar por medir todos los activos y pasivos mantenidos antes de la fecha de normalización de la moneda funcional al valor razonable en la fecha de transición a esta NIIF y utilizar ese valor razonable como el costo atribuido de esos activos y pasivos en esa fecha; y
 - (ii) si la fecha de normalización de la moneda funcional queda dentro de los doce meses de un periodo comparativo, una entidad puede utilizar un periodo comparativo menor que doce meses, siempre que se proporcione un conjunto completo de estados financieros (tal como requiere el párrafo 3.17) para ese periodo más corto.

35.11 Cuando sea **impracticable** para una entidad ~~realizar la reexpresión del estado de situación financiera de apertura, en la fecha de transición, con relación a uno o varios de los ajustes requeridos por el párrafo 35.7 en la fecha de transición,~~ la entidad aplicará los párrafos 35.7 a 35.10 para dichos ajustes en el primer periodo para el que resulte practicable hacerlo, e identificará ~~los datos presentados en periodos anteriores que no sean comparables con datos del periodo anterior en que prepara sus estados financieros conforme a esta NIIF~~ qué importes de los estados financieros no han sido reexpresados. Si es impracticable para una entidad proporcionar cualquier información a revelar requerida por esta NIIF, ~~para cualquiera de los periodos anteriores al periodo en el que prepara sus primeros estados financieros conforme a esta NIIF,~~ incluyendo la referida a los periodos comparativos revelará dicha omisión

Información a Revelar

Explicación de la transición a la NIIF para las PYMES

...

35.12A Una entidad que haya aplicado la NIIF para las PYMES en un periodo anterior, tal como se describe en el párrafo 35.2, revelará:

- (a) la razón por la que dejó de aplicar la NIIF para las PYMES;
- (b) la razón por la que reanuda la aplicación de la NIIF para las PYMES;
- (c) si ha aplicado esta sección o ha aplicado la NIIF para las PYMES retroactivamente de acuerdo con la Sección 10.

Se añade el Apéndice A.

Apéndice A Fecha de vigencia y transición

- A1 *Modificaciones de 2015 a la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF para las PYMES)*, emitida en mayo de 2015, párrafos modificados 1.3, 2.22, 2.47, 2.49, 2.50, 4.2, 4.12, 5.4, 5.5, 6.2, 6.3, 9.1 a 9.3, 9.16, 9.18, 9.24 a 9.26, 9.28, 11.2, 11.4, 11.7, 11.9, 11.11, 11.13 a 11.15, 11.27, 11.32, 11.44, 12.3, 12.8, 12.9, 12.23, 12.25, 12.29, 14.15, 15.21, 16.10, 17.5, 17.6, 17.15, 17.31, 17.32, 18.8, 18.20, 19.2, 19.11, 19.14, 19.15, 19.23, 19.25, 19.26, 20.1, 20.3, 21.16, 22.8, 22.9, 22.15, 22.17, 22.18, 26.1, 26.9, 26.12, 26.16, 26.17, 26.22, 27.1, 27.6, 27.14, 27.30, 27.31, 28.30, 28.41, 28.43, 30.1, 30.18, 31.8, 31.9 33.2, 34.7, 34.10, 34.11, 35.2, 35.9 a 35.11 y el glosario de términos, revisada la Sección 29 párrafos añadidos 1.7, 2.14A a 2.14D, 9.3A a 9.3C, 9.23A, 10.10A, 11.9A, 11.9B, 17.15A a 17.15D, 17.33, 22.3A, 22.15A a 22.15C, 22.18A, 22.18B, 22.20, 26.1A, 26.1B, 34.11A a 34.11F, 35.12A, A2 y A3. Una entidad aplicará estos párrafos a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Las modificaciones a las Secciones 2 a 34 se aplicarán retroactivamente de acuerdo con la Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores* excepto por lo que se señala en el párrafo A2. Se permite la aplicación anticipada de *Modificaciones de 2015 a la NIIF para las PYMES*. Si una entidad aplicase *Modificaciones de 2015 a la NIIF para las PYMES* en un período que comience con anterioridad, revelará este hecho.
- A2 Si es impracticable para una entidad aplicar cualquier requerimiento nuevo o revisado de las modificaciones a las Secciones 2 a 34 de forma retroactiva, la entidad aplicará esos requerimientos en el primer periodo para el que sea practicable hacerlo. Además, una entidad:
- Puede optar por aplicar la Sección 29 revisada de forma prospectiva desde el comienzo del periodo en el que aplique por primera vez *Modificaciones de 2015 a la NIIF para las PYMES*.
 - Puede optar por aplicar las modificaciones al párrafo 19.11 de forma prospectiva desde el comienzo del periodo en el que aplique por primera vez *Modificaciones de 2015 a la NIIF para las PYMES*. Este párrafo solo es aplicable si la entidad tiene combinaciones de negocios dentro del alcance de la Sección 19.
 - Aplicará las modificaciones a los párrafos 2.49, 2.50, 5.4, 17.15, 27.6, 27.30, 27.31, 31.8 y 31.9 y los nuevos párrafos 10.10A, 17.15A a 17.15D y 17.33 de forma prospectiva desde el comienzo del periodo en que aplica por primera vez las *Modificaciones de 2015 a la NIIF para las PYMES*. Estos párrafos son solo aplicables si la entidad aplica el modelo de revaluación de las clases de propiedades, planta y equipo de acuerdo con el párrafo 17.15.
- A3 La entidad identificará qué importes en los estados financieros no han sido reexpresados como resultado de la aplicación del párrafo A2.

Modificaciones al glosario de términos

El glosario se sitúa en el Apéndice B. Solo se muestran las definiciones modificadas, añadidas o eliminadas. El texto nuevo está subrayado y el texto eliminado está tachado.

Apéndice B Glosario de términos

...

ganancia contable (accounting)

Ganancia o pérdida del periodo antes de deducir el gasto por el impuesto a las

profit)	<u>ganancias.</u>
...	
mercado activo (active market)	<u>Un mercado en el que las transacciones de los activos o pasivos tienen lugar con frecuencia y volumen suficiente para proporcionar información de cara a fijar precios sobre una base de negocio en marcha.</u>
...	
transacción con pagos basados en acciones liquidadas en efectivo (cash-settled share-based payment transaction)	<u>Una transacción con pagos basados en acciones en la que la entidad adquiere bienes o servicios incurriendo en un pasivo para transferir efectivo u otros activos al proveedor de esos bienes o servicios por importes que están basados en el precio (o valor) de acciones de la entidad u otros instrumentos de patrimonio (incluyendo acciones u opciones sobre acciones) de la entidad o de otra entidad del grupo.</u>
...	
familiares cercanos a una persona; (close members of the family of a person)	<u>Miembros de la familia de quienes podría esperarse que influyan sobre esa persona, o que esa persona sea influida por ellos, en sus relaciones con la entidad, incluyendo:</u> <ul style="list-style-type: none"> (a) <u>los hijos de esa persona y el cónyuge o persona con análoga relación de afectividad;</u> (b) <u>los hijos del cónyuge de esa persona o persona con análoga relación de afectividad; y</u> (c) <u>personas dependientes de esa persona o el cónyuge de esa persona, o persona con análoga relación de afectividad.</u>
estados financieros combinados (combined financial statements)	<u>Los estados financieros de dos o más entidades controladas por un único accionista.</u>
...	
diferencias temporarias deducibles (deductible temporary differences)	<u>Diferencias temporarias que dan lugar a importes que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.</u>
...	
activos por impuestos diferidos (deferred tax assets)	<u>Importes de impuestos sobre las ganancias a recuperar en periodos sobre los que se informa futuros, relacionadas con:</u> <ul style="list-style-type: none"> (a) las diferencias temporarias <u>deducibles;</u> (b) la compensación de pérdidas fiscales obtenidas en periodos anteriores, que todavía no hayan sido objeto de utilización fiscal; y (c) la compensación de créditos fiscales no utilizados procedentes de periodos anteriores.
pasivo por impuestos diferidos (deferred tax liabilities)	<u>Importes de impuestos sobre las ganancias a pagar en periodos sobre los que se informa futuros que se derivan de diferencias temporarias <u>imponibles.</u></u>
...	
transacción con pagos basados en acciones liquidada mediante instrumentos de patrimonio (equity-settled share-based payment transaction)	<u>Una transacción con pagos basados en acciones en la que la entidad:</u> <ul style="list-style-type: none"> (a) <u>recibe bienes o servicios como contraprestación de sus instrumentos de patrimonio de la entidad propios (incluyendo acciones u opciones sobre acciones); o</u> (b) <u>recibe bienes o servicios pero no tiene obligación de liquidar la transacción con el proveedor.</u>
...	

negocio en el extranjero (foreign operation) Una entidad subsidiaria, asociada, negocio conjunto o sucursal de la entidad que informa, cuyas actividades se fundamentan o se llevan a cabo en un país o moneda distintos a los de la entidad que informa.

...

fecha de normalización de la moneda funcional (functional currency normalisation date) La fecha en que la moneda funcional de una entidad deja de tener una o ambas características de hiperinflación grave o cuando se produce un cambio en la moneda funcional de la entidad a una moneda que no está sujeta a hiperinflación grave.

...

condición referida al mercado (market condition) Una condición de la que depende el precio de ejercicio, la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión o la posibilidad de ejercicio de un instrumento de patrimonio, que está relacionada con el precio de mercado de los instrumentos de patrimonio de la entidad, tal como que se alcance un determinado precio de la acción o un determinado importe de valor intrínseco de una opción sobre acciones, o que se consiga un determinado objetivo basado en el precio de mercado de los instrumentos de patrimonio de la entidad en relación a un índice de precios de mercado de instrumentos de patrimonio de otras entidades.

...

pagos mínimos del arrendamiento (minimum lease payments) Pagos que el arrendatario, durante el plazo del arrendamiento, hace o puede ser requerido para que haga, excluyendo tanto las cuotas de carácter contingente como los costos de los servicios y los impuestos que ha de pagar el arrendador y le hayan de ser reembolsados, junto con:

- (a) en el caso del arrendatario, cualquier importe garantizado por él mismo o por un tercero vinculado con él; o
- (b) en el caso del arrendador, cualquier valor residual que se le garantice, ya sea por:
 - (i) parte del arrendatario;
 - (ii) una parte relacionada con éste; o
 - (iii) una parte no vinculada con el arrendatario que sea financieramente capaz de atender a las obligaciones derivadas de la garantía prestada.

Sin embargo, si el arrendatario posee la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente más reducido que el valor razonable del mismo en el momento en que la opción sea ejercitable, de forma que, al inicio del arrendamiento, se puede prever con razonable certeza que la opción será ejercida, los pagos mínimos del arrendamiento comprenderán tanto los pagos mínimos a satisfacer en el plazo del mismo hasta la fecha esperada de ejercicio de la citada opción de compra, como el pago necesario para ejercitar esta opción de compra.

...

obligación pública de rendir cuentas ~~La obligación pública de rendir cuentas hacia aquellos suministradores de recursos existentes y potenciales y hacia terceros externos a la entidad que toman decisiones económicas pero que no están en posición de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información.~~ Una entidad tiene obligación pública de rendir cuentas cuando:

- (a) sus instrumentos de deuda o de patrimonio se negocian en un mercado público o están en proceso de emitir estos instrumentos para negociarse en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado fuera de la bolsa de valores, incluyendo mercados locales o regionales), o
- (b) una de sus principales actividades es mantener activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros. ~~Este suele ser el caso de los bancos, las cooperativas de crédito, las compañías de seguros, los intermediarios de bolsa, los fondos de inversión y los bancos de inversión.~~

partes relacionadas (related party) Una parte relacionada es una persona o entidad que está relacionada con la entidad que prepara sus estados financieros (la entidad que informa).

- (a) Una persona, o un familiar cercano a esa persona, está relacionada con una entidad que informa si esa persona:

- (i) es un miembro del personal clave de la gerencia de la entidad que informa o de una controladora de la entidad que informa;
 - (ii) ejerce control o control conjunto sobre la entidad que informa; o
 - (iii) ~~ejerce control conjunto o influencia significativa sobre la entidad que informa, o tiene poder de voto significativo en ella.~~
- (b) Una entidad está relacionada con una entidad que informa si le son aplicables cualquiera de las condiciones siguientes:
- (i) La entidad y la entidad que informa son miembros del mismo grupo (lo cual significa que cada controladora, subsidiaria u otra subsidiaria de la misma controladora, son partes relacionadas entre sí).
 - (ii) Una de las dos entidades es una asociada o un negocio conjunto de la otra entidad (o una asociada o negocio conjunto de un miembro de un grupo del que la otra entidad es miembro).
 - (iii) Ambas entidades son negocios conjuntos de la misma tercera parte.
 - (iv) Una entidad es un negocio conjunto de una tercera entidad y la otra entidad es una asociada de la tercera entidad.
 - (v) La entidad es un plan de beneficios post-empleo de los trabajadores de la entidad que informa o de una entidad que sea parte relacionada de ésta. Si la propia entidad que informa es un plan, los empleadores patrocinadores también son parte relacionada de la entidad que informa.
 - (vi) La entidad está controlada o controlada conjuntamente por una persona identificada en (a).
 - (vii) ~~una persona identificada en (a)(i) tiene poder de voto significativo en la entidad~~La entidad o cualquier miembro de un grupo del cual es parte proporciona los servicios del personal clave de la gerencia a la entidad que informa o a la controladora de la entidad que informa.
 - (viii) Una persona identificada en (a)(i) tiene influencia significativa sobre la entidad o es un miembro del personal clave de la gerencia de la entidad (o de una controladora de la entidad), o poder de voto significativo sobre ella.
 - (ix) ~~Una persona, o un familiar cercano a esa persona, tiene influencia significativa sobre la entidad o poder de voto significativo en ella, y control conjunto sobre la entidad que informa.~~
 - (x) ~~Un miembro del personal clave de la gerencia de la entidad o de una controladora de la entidad, o un familiar cercano a ese miembro, ejerce control o control conjunto sobre la entidad que informa o tiene poder de voto significativo en ella.~~

...

estados financieros separados (separate financial statements)

Aquellos presentados por una ~~controladora, un inversor en una asociada o un participante en una entidad controlada conjuntamente~~ entidad, en los que ~~las inversiones se contabilizan a partir de las cantidades directamente invertidas, y no en función de los resultados obtenidos y de los activos netos poseídos por la entidad participada~~ puede optar, de acuerdo con los párrafos 9.25 y 9.26, por contabilizar sus inversiones en subsidiarias, entidades controladas de forma conjunta y asociadas al costo menos el deterioro de valor, el valor razonable con cambios en el valor razonable reconocido en el resultado del periodo, o usando el método de la participación siguiendo los procedimientos del párrafo 14.8.

...

Hiperinflación grave (severe hyperinflation)

La moneda de una economía hiperinflacionaria está sujeta a una hiperinflación grave si tiene las dos características siguientes:

- (a) No tiene disponible un índice general de precios fiable para todas las entidades con transacciones y saldos en la moneda; y
- (b) No existe intercambiabilidad entre la moneda y una moneda extranjera relativamente estable.

acuerdo con pagos basados

Un acuerdo entre la entidad (u otra entidad del grupo o cualquier accionista de cualquier

<u>en acciones (share-based payment arrangement)</u>	<p>entidad del grupo) y un tercero (incluyendo un empleado) que otorga el derecho a dicho tercero a recibir:</p> <p>(a) <u>efectivo u otros activos de la entidad por importes que están basados en el precio (o valor) de instrumentos de patrimonio (incluyendo acciones u opciones sobre acciones) de la entidad o de otra entidad del grupo; o</u></p> <p>(b) <u>instrumentos de patrimonio (incluyendo acciones u opciones sobre acciones) de la entidad o de otra entidad del grupo,</u></p> <p><u>siempre que se cumplan las condiciones para la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión, si las hubiera.</u></p>
transacción con pagos basados en acciones (share-based payment transaction)	<p>Una transacción en la que la entidad;</p> <p>(a) <u>recibe bienes o servicios del proveedor de dichos bienes o servicios (incluyendo servicios de un empleado) en un acuerdo con pagos basados en acciones; o</u></p> <p>(b) <u>como contraprestación de instrumentos de patrimonio de la misma entidad (incluyendo acciones u opciones sobre acciones), o adquiere bienes y servicios incurriendo en pasivos con el proveedor de esos bienes o servicios, por importes que se basan en el precio de las acciones de la entidad o de otros instrumentos de patrimonio de la misma incurre en una obligación de liquidar la transacción con el proveedor en un acuerdo con pagos basados en acciones cuando otra entidad del grupo recibe esos bienes o servicios.</u></p>
...	
<u>bases base fiscales</u>	<p>La medición, conforme a una ley aplicable a punto de aprobarse, de un activo, pasivo o instrumento de patrimonio base fiscal de un activo o pasivo es el importe atribuido, para fines fiscales, a dicho activo o pasivo.</p>
...	
<u>diferencias temporarias imponibles (taxable temporary differences)</u>	<p><u>Diferencias temporarias que darán lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal de periodos futuros cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.</u></p>
diferencias temporarias (temporary differences)	<p>Diferencias entre el importe en libros de un activo, o un pasivo u otra partida en el estado de situación financiera los estados financieros y en su base fiscal base que la entidad espera que afectará a la ganancia fiscal cuando el importe del activo o pasivo se recupere o liquide (o, en el caso de partidas distintas a activo o pasivo, que afectará a la ganancia fiscal en el futuro).</p>
...	
<u>costos de transacción (instrumentos financieros) [transaction costs (financial instruments)]</u>	<p><u>Costos incrementales que son directamente atribuibles a la adquisición, emisión o disposición de un instrumento financiero. Un costo incremental es aquél en el que no se habría incurrido si la entidad no hubiese adquirido, emitido o dispuesto del instrumento financiero.</u></p>
...	
<u>Condiciones para la irrevocabilidad (o consolidación) de la concesión (vesting conditions)</u>	<p><u>Son las condiciones que determinan si la entidad recibe los servicios que dan derecho a la otra parte a recibir efectivo, otros activos o instrumentos de patrimonio de la entidad en un acuerdo de pagos basados en acciones. Las condiciones para la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión son condiciones de servicio o condiciones de rendimiento. Las condiciones de servicio requieren que la otra parte complete un periodo determinado de servicio. Las condiciones de rendimiento requieren que la otra parte complete un periodo determinado de servicio y determinados objetivos de rendimiento (tales como un incremento determinado en el beneficio de la entidad en un determinado periodo). Una condición de rendimiento puede incluir una condición referida al mercado.</u></p>
<u>periodo para la irrevocabilidad (o consolidación) de la</u>	<p><u>El periodo a lo largo del cual tienen que ser satisfechas todas las condiciones para la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión especificadas en un acuerdo de pagos</u></p>

concesión (vesting period) basados en acciones.

Aprobación por el Consejo de la *Modificaciones de 2015 a la Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)* publicada en mayo de 2015.

Modificaciones de 2015 a la Norma Internacional de Información Financieras para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES) fue aprobada para su emisión por trece de los catorce miembros el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. La Sra. Tokar votó en contra de su publicación. Su opinión en contrario se expone después de los Fundamentos de las Conclusiones.

Hans Hoogervorst	Presidente
Ian Mackintosh	Vicepresidente
Stephen Cooper	
Philippe Danjou	
Amaro Luiz de Oliveira Gomes	
Martin Edelmann	
Patrick Finnegan	
Gary Kabureck	
Suzanne Lloyd	
Takatsugu Ochi	
Darrel Scott	
Chungwoo Suh	
Mary Tokar	
Wei-Guo Zhang	

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

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan a las *Modificaciones de 2015 a la Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)* (emitida en mayo de 2015, véase el folleto separado) y se emitió por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

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

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

Copyright © 2015 IFRS Foundation®

ISBN de esta parte: 978-1-909704-79-4; ISBN para el conjunto de las dos partes: 978-1-909704-77-0

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

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

IFRS		Foundation		Publications		Department
30	Cannon	Street,	London	EC4M	6XH,	United Kingdom
Tel:	+44	(0)20	7332	Fax:	+44	(0)20 7332 2749

Correo electrónico: publications@ifrs.org Web: www.ifrs.org



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

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

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

CONTENTS

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

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

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

Introducción

BC1A Estos Fundamentos de las Conclusiones resumen las consideraciones del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) al desarrollar la *Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)*. Cada uno de los miembros individuales del Consejo sopesó de diferente forma los distintos factores.

BC1B En mayo de 2015 el IASB emitió *Modificaciones de 2015 a la Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)*. Estas modificaciones se analizan en los párrafos FC166 a FC272.

Antecedentes

~~BC1~~ BC1C En su informe de transición de diciembre de 2000 al recién formado Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), el Consejo saliente del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad dijo: “Existe una demanda para una versión especial de las Normas Internacionales de Contabilidad para Pequeñas Empresas”.

...

BC82 Más del 60 por ciento de las cartas con comentarios que trataban el asunto de la “independencia” eliminarían todas las referencias cruzadas a las NIIF completas. Aproximadamente otro 35 por ciento (a) mantendrían el mínimo posible de referencias o (b) les daba igual mantener un número mínimo de referencias o quitarlas todas. Asimismo, los miembros del grupo de trabajo recomendaron que la *NIIF para las PYMES* debía ser un documento totalmente independiente. Los principales motivos que alegaron los que recomendaban una NIIF independiente fueron los siguientes:

(a) ...

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

...

BC165 Sopesando lo anterior, el Consejo encontró ~~en general~~ convincentes los argumentos establecidos en el párrafo FC163 para las actualizaciones periódicas, y no contemporáneas, de la *NIIF para las PYMES*. ~~Por consiguiente, el Consejo decidió:~~

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

Los párrafos P16 a P18 del Prólogo de la *NIIF para las PYMES* explican el plan del Consejo para el mantenimiento de la *NIIF para las PYMES*.

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

Revisión integral inicial (Modificaciones de 2015)

Antecedentes de la revisión integral inicial

Razones para llevar a cabo la revisión inicial

- BC166 Cuando se emitió la *NIIF para las PYMES*, el IASB señaló su plan de llevar a cabo una revisión integral inicial de la *NIIF para las PYMES* que permitiera la evaluación de la experiencia que las entidades habrían tenido para implementarla y considerar si había necesidad de introducir modificaciones. Las jurisdicciones no comenzaron a usar la *NIIF para las PYMES* en una fecha congruente. Sin embargo, en 2010, algunas entidades en varias jurisdicciones habían adoptado esta NIIF. Por consiguiente, el IASB decidió comenzar su revisión integral inicial en 2012. El IASB también señaló que, después de la revisión inicial, esperaba considerar las modificaciones a la *NIIF para las PYMES* aproximadamente una vez cada tres años. El párrafo FC264 cubre el tratamiento del IASB sobre el procedimiento para revisiones futuras de la *NIIF para las PYMES*.

Petición de Información (PdI)

- BC167 En junio de 2012, el IASB emitió una Petición de Información (PdI) como el primer paso de su revisión integral inicial. La PdI se desarrolló junto con el Grupo de Implementación de las PYMES (GIPYMES). El GIPYMES es un organismo asesor del IASB que fue establecido por la Fundación IFRS en 2010. El objetivo del GIPYMES es apoyar la adopción internacional de la *NIIF para las PYMES* y seguir su implementación.
- BC168 El objetivo de la PdI era solicitar las opiniones de quienes habían estado aplicando la *NIIF para las PYMES*, quienes habían estado utilizando la información financiera preparada de acuerdo con la *NIIF para las PYMES* y el resto de partes interesadas, sobre si había necesidad de realizar modificaciones a esta norma y, si es así, qué modificaciones deben realizarse. La PdI no contenía opiniones preliminares del IASB o del SMEIG. El IASB recibió 89 cartas de comentarios sobre la PdI. Un resumen detallado del análisis de las cartas de comentarios se proporcionó a los miembros del GIPYMES en su reunión de febrero de 2013 y a los miembros del IASB en los documentos de la agenda para sus reuniones de marzo-mayo 2013. Estos documentos de la agenda están disponibles en el sitio web del IASB (www.ifrs.org).

Proyecto de Norma (PN 2013)

- BC169 En octubre de 2013, el IASB emitió un Proyecto de Norma de modificaciones propuestas a la *NIIF para las PYMES* (el "PN de 2013"). Tras considerar la información recibida sobre la PdI, y teniendo en cuenta el hecho de que la *NIIF para las PYMES* es, todavía, una NIIF nueva, el IASB propuso realizar modificaciones relativamente limitadas a la *NIIF para las PYMES*.
- BC170 En total, el IASB propuso 57 modificaciones en el PN de 2013. Con la excepción de las modificaciones propuestas a la Sección 29 *Impuesto a las Ganancias*, cada modificación individual solo afectó a unas pocas frases o palabras de la *NIIF para las PYMES*. Además, la mayoría de las modificaciones propuestas pretendían aclarar los requerimientos existentes o añadir guías de apoyo, en lugar de proponer cambios a los requerimientos subyacentes de la *NIIF para las PYMES*. Por consiguiente, para la mayoría de las PYMES, se esperaba que las

propuestas mejoraran la comprensión de los requerimientos existentes, sin que dieran lugar necesariamente a cambios en las prácticas o a cambios que afectasen a los estados financieros.

- BC171 El Consejo recibió 57 cartas de comentarios sobre el PN de 2013. Un resumen detallado del análisis de las cartas de comentarios se proporcionó al IASB en su reunión de mayo de 2014 y al GIPYMES en julio de 2014. De marzo a mayo de 2014, el personal técnico realizó actividades de difusión externa adicionales con suministradores de financiación a las PYMES para complementar las opiniones que había recibido de otras partes interesadas sobre la PdI y el PN de 2013. Un resumen de estas actividades de difusión externa se proporcionó al IASB en octubre de 2014. Estos resúmenes están disponibles en los documentos de la agenda en el sitio web del IASB.

Recomendaciones GIPYMES

- BC172 En febrero de 2013 el GIPYMES se reunió para tratar los comentarios recibidos sobre la PdI y para desarrollar un informe de recomendaciones para el IASB sobre modificaciones posibles a la *NIIF para las PYMES*. El informe se publicó en el sitio web del IASB en marzo de 2013. En julio de 2014, el GIPYMES también consideró los comentarios del público recibidos sobre el PN de 2013 y desarrolló un segundo informe de recomendaciones para el IASB sobre las propuestas del PN de 2013. El segundo informe se publicó en el sitio web del IASB en octubre de 2014. Todas menos una de las recomendaciones que fueron apoyadas por una mayoría de miembros del GIPYMES en el segundo informe son congruentes con las decisiones del IASB durante sus nuevas deliberaciones sobre el PN de 2013. La excepción está considerando permitir el modelo de revaluación para propiedades, planta y equipo para las cuales las opiniones de los miembros del GIPYMES estaban muy igualadas.

Cambios en las propuestas del PN de 2013

- BC173 La mayoría de los que respondieron al PN de 2013 apoyaron la mayoría de los cambios propuestos en el PN de 2013. Lo siguiente es un resumen de las cuestiones principales planteadas por los que respondieron:
- (a) La preocupación más común era la decisión del IASB de no proponer una opción de política contable para la revaluación de las propiedades, planta y equipo. Algunos de los que respondieron también expresaron su preocupación de que el IASB no hubiera propuesto opciones para capitalizar los costos de desarrollo o por préstamos (véanse los párrafos FC208 a FC214).
 - (b) Muchos de los que respondieron comentaron el enfoque propuesto por el IASB para tratar las NIIF nuevas y revisadas (véanse los párrafos FC185 a FC207). Las cuestiones más comunes planteadas fueron las siguientes:
 - (i) Los criterios usados para evaluar los cambios en las NIIF completas deben aclararse.
 - (ii) Algunos de los que respondieron dijeron que no deben introducirse cambios en la *NIIF para las PYMES* hasta que exista experiencia de implementación suficiente bajo las NIIF completas. Por el contrario, otros dijeron que la *NIIF para las PYMES* debe alinearse estrechamente con las NIIF completas sin un lapso importante de tiempo.
 - (iii) La identificación mejor de las necesidades de los usuarios de los estados financieros de las PYMES.
 - (iv) Las simplificaciones según la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*, emitida en junio de 2011 deben incorporarse durante esta revisión.
 - (c) Muchos de los que respondieron comentaron sobre el alcance de la *NIIF para las PYMES* (véanse los párrafos FC178 a FC184 y FC191 a FC193). Las cuestiones más comunes planteadas fueron las siguientes:
 - (i) El alcance no debe restringirse a entidades sin obligación pública de rendir cuentas;
 - (ii) Existe una discrepancia entre el alcance (todas las entidades sin obligación pública de rendir cuentas) y el objetivo principal del IASB, al desarrollar la *NIIF para las PYMES* en el PN de 2013 (repetido en el párrafo FC187), que parece centrarse en las entidades sin obligación pública de rendir cuentas más pequeñas/menos complejas; y
 - (iii) la *NIIF para las PYMES* es demasiado compleja para entidades pequeñas gestionadas por el propietario.
 - (d) La mayoría de los que respondieron apoyaron la alineación de la Sección 29 con la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*. Sin embargo, alrededor de la mitad de los que respondieron también sugerían simplificaciones o modificaciones a las propuestas (véanse los párrafos FC219 a FC223).

- (e) Relativamente pocos de los que respondieron hicieron comentarios sobre muchas de las otras modificaciones propuestas en el PN de 2013 o hicieron otros comentarios sobre requerimientos específicos en la *NIIF para las PYMES*. Sin embargo, el IASB deliberó nuevamente sobre las cuestiones siguientes, que fueron las principales sobre las que enviaron comentarios:
- (i) aplicación del "esfuerzo o costo desproporcionado" (modificación propuesta (MP) 3 en el PN de 2013)—véase el párrafo FC233;
 - (ii) definición de los instrumentos financieros básicos (MP 14)—véase el párrafo FC246;
 - (iii) requerimientos para estimar la vida útil de la plusvalía/otros activos intangibles (MP21/26)—véase el párrafo FC247;
 - (iv) exención de los requerimientos para compensar los activos y pasivos por impuesto a las ganancias (MP 45)—véase el párrafo FC222;
 - (v) consolidación de las entidades del grupo con fechas de información diferentes (MP 9)—véase el párrafo FC255(f);
 - (vi) uso de la exención por esfuerzo o costo desproporcionado en una combinación de negocios (MP 25)—véase el párrafo FC241;
 - (vii) contabilización de las actividades extractivas (MP 49)—véanse los párrafos FC224 a FC226;
 - (viii) agrupación de partidas en otro resultado integral (MP 6)—véase el párrafo FC203;
 - (ix) diferencias de cambio acumuladas en la disposición de una subsidiaria (MP 10)—véase el párrafo FC234;
 - (x) información a revelar sobre la política contable para beneficios por terminación (MP 43)—véase el párrafo FC253;
 - (xi) subsidiarias adquiridas y mantenidas para la venta (MP 8)—véase el párrafo FC255(e);
 - (xii) distribución de activos distintos al efectivo (MP 34)—véase el párrafo FC239;
 - (xiii) evidencia mejor del valor razonable (MP 15)—véase el párrafo FC255(k); y
 - (xiv) clasificación de las piezas de repuesto (MP 20)—véase el párrafo FC205.
- (f) La mayoría de los que respondieron apoyaron las propuestas del PN de 2013, para los requerimientos de transición y la fecha de vigencia. Sin embargo, una minoría significativa pensaba que debe haber una exención de la aplicación retroactiva para algunas o todas las modificaciones propuestas, en concreto para los cambios propuestos en la Sección 29 (véanse los párrafos FC256 a FC263).

BC174 El resultado de las nuevas deliberaciones sobre las cuestiones planteadas es que se han realizado tres cambios significativos y otros diez cambios más a las propuestas del PN de 2013, excluyendo cambios menores de diseño.

BC175 Los tres cambios significativos son:

- (a) permitir un modelo de revaluación para las propiedades, planta y equipo (véanse los párrafos FC208 a FC212);
- (b) simplificar los requerimientos de transición (véanse los párrafos FC256 a FC260); y
- (c) alinear los requerimientos principales para el reconocimiento y medición de activos para exploración y evaluación con la NIIF 6 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales* (véanse los párrafos FC224 a FC226).

BC176 El resto de cambios son:

- (a) requerir que para cada exención por esfuerzo o costo desproporcionado en la *NIIF para PYMES*, una PYME deba revelar cuándo ha usado la exención y las razones para hacerlo;
- (b) requerir que las propiedades de inversión medidas al costo menos la depreciación y deterioro de valor acumulados se presenten por separado en el cuerpo del estado de situación financiera;
- (c) añadir guías que aclaren la contabilización de una subsidiaria adquirida con intención de venderla o disponer de ella dentro de un año si dicha subsidiaria no se ha vendido o dispuesto durante ese marco temporal;
- (d) permitir que una PYME contabilice las inversiones en subsidiarias, asociadas y entidades controladas de forma conjunta en sus estados financieros separados usando el método de la participación, sobre la base de los cambios similares en *Método de la Participación en los Estados Financieros Separados* (Modificaciones a la NIC 27), emitida en agosto de 2014;

- (e) aclarar el criterio para los instrumentos financieros básicos en el párrafo 11.9 de la *NIIF para las PYMES* y añadir ejemplos de acuerdo de préstamo simples que cumplan ese criterio;
- (f) incorporar la exención en el párrafo 70 de la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* que permite que una entidad use el costo de la pieza de sustitución como un indicador de cuál fue el costo de la pieza sustituida en el momento en que se adquirió o construyó, si no fuera practicable determinar el importe en libros de una parte del elemento de propiedades, planta y equipo que ha sido sustituido;
- (g) añadir una exención por esfuerzo o costo desproporcionado al requerimiento de medir el pasivo para pagar un dividendo distinto al efectivo a valor razonable de los activos distintos al efectivo a distribuir;
- (h) unas pocas modificaciones adicionales a la Sección 29, incluyendo la aclaración de la redacción de la exención de los requerimientos para compensar activos y pasivos por impuesto a las ganancias;
- (i) modificar la definición de una parte relacionada para incluir una entidad de gestión que proporciona los servicios del personal clave de la gerencia, sobre la base de cambios similares a los de *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012*, emitida en diciembre de 2013; y
- (j) no modificar la definición de un pasivo financiero como propuso el PN de 2013 para incorporar *Clasificación de las Emisiones de Derechos* (Modificaciones a la NIC 32), emitida en octubre de 2009.

BC177 Los párrafos FC178 a FC234 y FC264 cubren el tratamiento del IASB de las principales cuestiones identificadas durante la revisión integral y cómo se resolvieron. Los párrafos FC235 a FC255 enumeran todos los cambios realizados a la *NIIF para las PYMES* y proporcionan las razones del IASB para hacer esos cambios en la medida en que la explicación no está ya cubierta en FC178 a FC234. Los párrafos FC256 a FC263 explican las consideraciones del IASB para establecer los requerimientos de transición y la fecha de vigencia. Los párrafos FC265 a FC272 proporcionan un análisis de los efectos probables de las modificaciones.

Principales cuestiones identificadas en la revisión integral inicial

Alcance de la *NIIF para las PYMES*

BC178 El IASB abordó en primer lugar las cuestiones relacionadas con el alcance. El IASB destacó que era importante para aclarar las entidades a las que está dirigida la *NIIF para las PYMES* antes de decidir qué tipo de modificaciones a esta Norma deben realizarse.

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

BC179 Algunos de los que respondieron a la PdI y al PN de 2013 señalaron que el alcance no debe restringirse a entidades con obligación pública de rendir cuentas. Por consiguiente, el IASB consideró si el párrafo 1.5 de la *NIIF para las PYMES* es demasiado restrictivo y si las jurisdicciones deberían tener la autoridad de decidir si las entidades con obligación pública de rendir cuentas deben poder utilizar y declarar el cumplimiento con la *NIIF para las PYMES*.

BC180 El IASB observó que la *NIIF para las PYMES* estaba específicamente diseñada para PYMES y los usuarios de los estados financieros de las PYMES y, por ello, podría no ser apropiada para un grupo más amplio de entidades. Además, el IASB destacó que si se ampliaba el alcance para incluir algunas entidades con obligación pública de rendir cuentas, ello podía conducir a realizar cambios en la *NIIF para las PYMES*, para abordar cuestiones que pudieran surgir de ese grupo más amplio, lo cual incrementaría su complejidad. El IASB también tuvo reservas sobre los riesgos asociados con el uso inapropiado de la *NIIF para las PYMES* si se eliminaba la restricción del párrafo 1.5 de la *NIIF para las PYMES* sobre que las entidades con obligación pública de rendir cuentas utilicen esta Norma. Una mayoría de miembros del Consejo Asesor de las NIIF y del GIPYMES compartieron las reservas del IASB y recomendaron conservar el requerimiento del párrafo 1.5 que impide que las entidades con obligación pública de rendir cuentas declaren el cumplimiento con la *NIIF para las PYMES*.

BC181 Después de considerar las respuestas al PN de 2013, el IASB decidió que no había información nueva que condujera al IASB a reconsiderar su decisión anterior. Por consiguiente, decidió conservar el párrafo 1.5 de la *NIIF para las PYMES*. El IASB destacó que las jurisdicciones ya pueden incorporar la *NIIF para las PYMES* en sus PCGA locales si desean permitir que ciertas entidades con obligación pública de rendir cuentas la utilicen. Sin embargo, esas entidades señalarían que cumplen con los PCGA locales, pero no con la *NIIF para las PYMES*.

Significado de en calidad de fiduciario

- BC182 Algunos de quienes respondieron a la PdI dijeron que el significado de "en calidad de fiduciario" de la definición de obligación pública de rendir cuentas no estaba claro, ya que es un término con implicaciones diferentes en las distintas jurisdicciones. Sin embargo, quienes respondieron generalmente no sugirieron formas alternativas de describir la obligación pública de rendir cuentas ni indicaron qué guías ayudarían a aclarar el significado de "en calidad de fiduciario". Por consiguiente, el IASB hizo una pregunta en el PN de 2013 para averiguar más sobre las preocupaciones planteadas.
- BC183 La mayoría de los que respondieron al PN de 2013 señalaron que no hay necesidad de aclarar o sustituir el término "en calidad de fiduciario". Sin embargo, unos pocos de los que respondieron destacaron que el término había creado incertidumbre sobre la implementación de la *NIIF para las PYMES* en sus jurisdicciones. El IASB observó que sería difícil proporcionar una definición del término "en calidad de fiduciario" o proporcionar guías que fueran aplicables en todas las jurisdicciones que apliquen la *NIIF para las PYMES*, debido a los requerimientos legales diferentes y tipos de entidades en jurisdicciones distintas. Además, el IASB destacó que las autoridades legislativas y reguladoras locales, y los emisores de normas en jurisdicciones individuales, pueden estar mejor situados para identificar las clases de entidades en sus jurisdicciones que mantienen activos en calidad de fiduciario para un grupo amplio de terceros como un negocio principal. Por esto, el IASB no quiere decir que esas autoridades y emisores de normas estén mejor situados para elegir qué entidades en sus jurisdicciones cumplen el criterio del párrafo 1.3(b) de la *NIIF para las PYMES*. En su lugar, el objetivo del IASB era asegurar que la definición del párrafo 1.3 se aplica en sus jurisdicciones de forma congruente de acuerdo con el alcance previsto de la *NIIF para las PYMES*. Además, el IASB destacó que esas autoridades y emisores de normas locales están también mejor situadas para decidir si otros factores pueden querer decir en sus jurisdicciones, que las *NIIF* completas puede ser más adecuadas para ciertas *PYMES* que la *NIIF para las PYMES*. Por consiguiente, el IASB decidió no proporcionar guías sobre la aplicación del término "en calidad de fiduciario".

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

- BC184 Algunas partes interesadas han preguntado si la solicitud y aceptación de aportaciones harían automáticamente a una entidad sin fines de lucro una entidad con obligación pública de rendir cuentas porque esta actividad involucra que la entidad mantenga recursos financieros confiados a la misma por sus aportantes. El IASB destacó que una entidad solo tiene obligación pública de rendir cuentas si cumple los criterios del párrafo 1.3 de la *NIIF para las PYMES*. El IASB, además, destacó que el párrafo 1.4 enumera las organizaciones de beneficencia como un ejemplo de una entidad que no tiene automáticamente obligación pública de rendir cuentas si solo mantiene recursos financieros confiados a ella por otros, por razones secundarias a su actividad principal. El IASB, por ello, decidió que la *NIIF para las PYMES* es suficientemente clara en que solicitar y aceptar aportaciones no hace que las entidades sin fines de lucro tengan obligación pública de rendir cuentas.

NIIF nuevas y revisadas

Introducción

- BC185 La *NIIF para las PYMES* se desarrolló utilizando las *NIIF* completas como punto de partida y, a partir de ahí, se consideró qué modificaciones eran apropiadas en función de las necesidades de los usuarios de los estados financieros de las *PYMES* y de consideraciones costo-beneficio (véanse los párrafos FC95 a FC97). Por consiguiente, una de las cuestiones más significativas a la que se enfrentó el IASB fue cómo debe actualizarse la *NIIF para las PYMES* en función de las *NIIF* nuevas y revisadas publicadas después de que fuera emitida la *NIIF para las PYMES* en 2009—en concreto, cómo equilibrar la importancia de mantener el alineamiento con las *NIIF* completas y a la vez tener una Norma estable e independiente que se centre en las necesidades de las *PYMES*.
- BC186 Quienes respondieron a la PdI y al PN de 2013 estaban divididos sobre cómo debe actualizarse la *NIIF para las PYMES* durante la revisión integral de *NIIF* nuevas y revisadas. Las opiniones expresadas por los que respondieron estaban generalmente influidas por su comprensión del propósito de la *NIIF para las PYMES* y a qué entidades debería atender, por ejemplo:
- (a) Algunos de los que respondieron destacaron que la *NIIF para las PYMES* debería atender a subsidiarias que cumplen los requisitos para utilizar la *NIIF para las PYMES* pero que necesitan proporcionar información conforme a las *NIIF* completas a efectos de consolidación. Otros de entre quienes respondieron pensaban que la *NIIF para las PYMES* debería actuar como una *NIIF* intermedia para una empresa que espera la transición a las *NIIF* completas en el futuro. Ambos grupos preferían que la *NIIF para las PYMES* estuviera totalmente alineada con las *NIIF* completas,

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

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

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

- BC187 El IASB observó que el principal propósito al desarrollar la *NIIF para las PYMES* fue proporcionar un conjunto simplificado e independiente de principios contables para entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas y que habitualmente tienen transacciones menos complejas, recursos limitados para aplicar las NIIF completas y que operan en circunstancias en las que la comparabilidad con sus pares cotizados no es una consideración importante. El IASB también destacó su decisión de no ampliar el alcance de la *NIIF para las PYMES* para permitir que entidades con obligación pública de rendir cuentas la utilicen.
- BC188 Con este propósito principal en mente, el IASB consideró un marco sobre cómo tratar las NIIF nuevas y revisadas durante esta revisión integral y revisiones futuras de la *NIIF para las PYMES*. El IASB desarrolló los siguientes principios:
- (a) Cada NIIF nueva y revisada debe considerarse individualmente y caso por caso para decidir si, y cómo, deben incorporarse sus requerimientos en la *NIIF para las PYMES*.
- (b) Las NIIF nuevas y revisadas no deberían considerarse hasta que hayan sido emitidas. Sin embargo, generalmente, no sería necesario esperar hasta que se hubieran completado sus revisiones posteriores a la implementación (RPI).
- (c) Las mejoras anuales/cambios menores a las NIIF completas deberían considerarse también sobre la base de caso por caso.
- (d) Los cambios a la *NIIF para las PYMES* podrían considerarse al mismo tiempo que se emitan las NIIF nuevas y revisadas. Sin embargo, la *NIIF para las PYMES* solo sería actualizada por razón de dichos cambios en la próxima revisión periódica, con el fin de proporcionar una plataforma estable para las PYMES.
- BC189 El IASB, además, observó que, al aplicar los principios del párrafo FC188, deben ponderarse decisiones sobre qué cambios incorporar en la *NIIF para las PYMES* y el momento apropiado para la incorporación de dichos cambios contra la necesidad de proporcionar a las PYMES una plataforma estable y la adecuación de estos cambios para las PYMES y usuarios de sus estados financieros. El IASB destacó que se puede decidir incorporar cambios procedentes de NIIF nuevas y revisadas complejas solo después de que se haya evaluado la experiencia de implementación de esa NIIF. Sin embargo, esta evaluación se realizará en la revisión periódica que siga a la emisión de NIIF nuevas o revisadas, en lugar de esperar automáticamente hasta que haya experiencia sustancial de entidades que hayan aplicado la NIIF nueva y revisada o hasta que haya tenido lugar una RPI de una NIIF.
- BC190 El IASB decidió que las NIIF nuevas y revisadas no deberían considerarse hasta que hayan sido emitidas. Esto es así porque, hasta que se emite una NIIF final, las opiniones del IASB son siempre provisionales y sujetas a cambio.
- BC191 Algunos de los que respondieron al PN de 2013 expresaron su preocupación por que el objetivo principal del IASB fuera desarrollar la *NIIF para las PYMES* como se establece en el FC187, lo que significa que las necesidades de información de las entidades "grandes" sin obligación pública de rendir cuentas no se abordaba efectivamente. El IASB estuvo de acuerdo en que la *NIIF para las PYMES* está dirigida a todas las PYMES, que se definen como aquellas entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas a las que se les requiere, o bien eligen, publicar estados financieros con propósito de información general para usuarios externos. El IASB destacó que sus razones para desarrollar una NIIF dirigida a todas las PYMES se explican en los párrafos FC55 a FC77. No obstante, el IASB observó que al decidir sobre el contenido de la *NIIF para las PYMES*, su principal objetivo fue centrarse en las clases de transacciones, sucesos y condiciones con las que se encuentran las PYMES típicas que están probablemente aplicando la *NIIF para las PYMES*. Si el IASB hubiera intentado atender todas las posibles transacciones que pueden realizar las PYMES, la *NIIF para las PYMES* tendría que haber mantenido la mayoría del contenido de las NIIF completas. En concreto, el IASB tuvo en mente que muchas PYMES tienen recursos limitados, y que la *NIIF para las PYMES* debería acomodarse a esa limitación. Por el contrario, las entidades con transacciones y actividades más complejas, incluyendo PYMES, es probable que tengan sistemas más sofisticados y mayores recursos para gestionar esas transacciones.
- BC192 Si una PYME tiene transacciones muy complejas o determina que la comparabilidad con sus entidades similares con obligación pública de rendir cuentas es de importancia clave para su negocio, el IASB observó que se

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

- BC193 Algunos de quienes respondieron al PN de 2013 señalaron que la *NIIF para las PYMES* era demasiado complicada para las entidades gestionadas por el propietario. El IASB destacó que la *NIIF para las PYMES* está diseñada para entidades a las que se les requiere que publiquen estados financieros con propósito de información general para usuarios externos, o que opten por hacerlo. Los estados financieros con propósito de información general son los que pretenden atender las necesidades generales de información financiera de un amplio espectro de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. El Prólogo a la *NIIF para las PYMES* explica que las PYMES, a menudo, elaboran estados financieros solo para uso de los gerentes -propietarios o solo para el uso de las autoridades fiscales u otras autoridades gubernamentales, y que los estados financieros elaborados solo para estos propósitos no son necesariamente estados financieros con propósito de información general. El IASB destacó que la *NIIF para las PYMES* no está diseñada para entidades pequeñas gestionadas por el propietario que elaboran estados financieros solo por razones fiscales o de cumplimiento con la legislación local. Sin embargo, las entidades pequeñas gestionadas por el propietario pueden encontrar en la *NIIF para las PYMES* ayuda para preparar dichos estados financieros
- BC194 Algunos de los que respondieron al PN de 2013 señalaron que el IASB debería establecer un marco formal o principios más claros para determinar si y cuándo deben incorporarse los cambios en las NIIF completas en la *NIIF para las PYMES*. Quienes respondieron destacaron que los principios desarrollados por el IASB en el párrafo FC188 no son suficientemente robustos o no ayudan a las partes interesadas a predecir cuándo se considerarán los cambios en las NIIF completas. Algunos de los que respondieron proporcionaron sugerencias que pensaban mejorarían los criterios. El IASB destacó que existen consideraciones especiales aplicables a esta revisión inicial de la *NIIF para las PYMES*, que condujeron al IASB a dar mayor énfasis sobre la necesidad de cambios limitados. Sin embargo, el IASB tratará en qué medida debe establecerse un marco más desarrollado para revisiones futuras de la *NIIF para las PYMES* antes de la próxima revisión periódica de la *NIIF para las PYMES*.
- BC195 Algunos de los que respondieron al PN de 2013 señalaron que encontraban difícil comprender la base conceptual de las diferencias entre la *NIIF para las PYMES* y las NIIF completas y que el IASB debería identificar claramente las necesidades de los usuarios de los estados financieros de las PYMES. El IASB destacó que estos Fundamentos de las Conclusiones son claros en estos dos puntos. En concreto:
- (a) el párrafo FC95 destaca que la *NIIF para las PYMES* se desarrolló considerando las modificaciones que son adecuadas a las NIIF completas a la luz de las necesidades de los usuarios y las consideraciones costo-beneficio; y
 - (b) los párrafos FC44 a FC47 y FC157 describen las necesidades de los usuarios de los estados financieros de las PYMES y explican cómo difieren de las necesidades de los usuarios de los estados financieros de las entidades con obligación pública de rendir cuentas.
- BC196 Algunos de los que respondieron al PN de 2013 dijeron que si las consideraciones costo-beneficio son el principal motivo de las diferencias entre la *NIIF para las PYMES* y las NIIF completas, la obligación pública de rendir cuentas no es un criterio apropiado. El IASB está de acuerdo en que los costos relacionados con las entidades con y sin obligación pública de rendir cuentas pueden no diferir significativamente. Sin embargo, destacó que el lado de los "beneficios" del equilibrio costo-beneficio considera las distintas necesidades de información de los diferentes usuarios de los estados financieros como se explicó en los párrafos FC44 a FC47.

Las NIIF individuales nuevas y revisadas durante la revisión actual

- BC197 El IASB consideró la forma de tratar las NIIF individuales nuevas y revisadas durante esta revisión integral en función de los principios del párrafo FC188. El IASB observó que esta revisión integral está sujeta a consideraciones adicionales en comparación con revisiones futuras porque es la primera revisión desde la publicación inicial de la *NIIF para las PYMES*. Aunque la *NIIF para las PYMES* se emitió en 2009 en muchas jurisdicciones que la han adoptado, ha sido efectiva desde un periodo más corto. Además, en jurisdicciones que permiten en lugar de requerir, la *NIIF para las PYMES*, muchas PYMES recientemente han comenzado la transición a ésta. Como resultado, para la mayoría de las PYMES que utilizan o van a utilizar la *NIIF para las PYMES* es aún una NIIF nueva. Por estas razones, el IASB decidió que existe una necesidad mayor de estabilidad durante esta revisión inicial de la que pueda haber en revisiones futuras. Una mayoría de los

miembros del Consejo Asesor de las NIIF también recomendaron priorizar la necesidad de proporcionar a las PYMES una NIIF estable, independiente y única por sobre la de maximizar el alineamiento con las NIIF completas.

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

- (a) Las NIIF 10, NIIF 11 y NIIF 13 tienen vigencia reciente e introducen cambios complejos que se espera que den lugar, y se beneficien de las guías de implementación significativas en la práctica. Además, esperarían tener un impacto práctico limitado sobre la mayoría de las PYMES porque los requerimientos nuevos es improbable que afecten a muchas mediciones del valor razonable comunes y a la contabilidad para grupos de entidades con una estructura de grupo simple.
- (b) El principal cambio de la NIC 19 (2011), si se incorpora para las PYMES, sería un requerimiento de presentar ganancias y pérdidas actuariales en el otro resultado integral. Como parte de su proyecto de *Marco Conceptual*, el IASB está considerando actualmente su tratamiento del otro resultado integral y esto puede dar lugar a cambios en los requerimientos relativos a éste según las NIIF completas. Dados estos posibles cambios, el IASB decidió que podía ser mejor continuar permitiendo a las PYMES optar por reconocer las ganancias y pérdidas actuariales en el resultado del periodo o en el otro resultado integral hasta que este tema se trate más adelante.
- (c) Los cambios en la NIIF 3 (2008) darían lugar a una complejidad significativa para las PYMES en concreto debido a las mediciones del valor razonable adicionales requeridas. Sobre la base de la información recibida de la PdI, de los miembros del SMEIG y de otras partes interesadas, el enfoque actual de la *NIIF para las PYMES* [basado en la NIIF 3 (2004) *Combinaciones de Negocios*] está funcionando bien en la práctica y se entiende y acepta bien por preparadores y usuarios de los estados financieros de las PYMES. Además, tiene el mismo enfoque subyacente básico que la NIIF 3 (2008) pero simplificado.

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

- (a) *Presentación de Partidas de Otro Resultado Integral* (Modificaciones a la NIC 1) emitida en junio de 2011;
- (b) La CINIIF 19 *Cancelación de Pasivos Financieros con Instrumentos de Patrimonio* emitida en noviembre de 2009; y
- (c) dos modificaciones a la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*:
 - (i) *Hiperinflación Grave y Eliminación de las Fechas Fijadas para Entidades que Adoptan por Primera vez las NIIF* emitido en diciembre de 2010; y
 - (ii) *Préstamos del Gobierno* emitido en marzo de 2012.
- (a) Para completar los cambios realizados con respecto a la presentación de partidas de otro resultado integral, el IASB decidió aclarar que la *NIIF para las PYMES* no recomienda cómo, cuándo o si pueden transferirse importes entre componentes de patrimonio (véase el párrafo 2.22 de la *NIIF para las PYMES*).
- (b) El IASB destacó que la medición de instrumentos de patrimonio no cotizados es, con frecuencia, difícil para las PYMES porque involucra un juicio sustancial y cálculos complejos. El IASB también observó que esperaría habitualmente que los beneficios para los usuarios de los estados financieros de una PYME de tener información sobre el valor razonable sobre los instrumentos de patrimonio de la PYME no justificaría que la PYME incurriese en un esfuerzo o costo desproporcionado para proporcionar la información. Por consiguiente, el IASB decidió incluir una exención por esfuerzo o costo desproporcionado del requerimiento de medir los instrumentos de patrimonio propios a valor razonable en la CINIIF 19, y alinear de otra forma los requerimientos con la CINIIF 19.
- (a) *Mejoras a las NIIF*, emitida en mayo de 2010
 - (i) bases de revaluación como costo atribuido (NIIF 1);
 - (ii) uso del costo atribuido para operaciones sujetas a regulación de tarifas (NIIF 1); y

- (iii) aclaración del estado de cambios en el patrimonio (NIC 1).
- (b) *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2009-2011* fue emitida en mayo de 2012.
 - (i) aplicación reiterada de la NIIF 1 (NIIF 1);
 - (ii) clasificación del equipo auxiliar (NIC 16); y
 - (iii) efecto fiscal de las distribuciones a los tenedores de instrumentos de patrimonio (NIC 32).

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

- (a) La modificación de la definición de una parte relacionada para una entidad de gestión que proporciona los servicios de personal clave de la gerencia en *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012*. El IASB destacó que el PN de 2013 propuso alinear la definición de una parte relacionada con la NIC 24 *Transacciones entre Partes Relacionadas* durante esta revisión integral y este cambio menor permitiría la alineación completa.
- (b) El cambio principal según el *Método de la Participación en los Estados Financieros Separados* (Modificaciones a la NIC 27), es decir, permitir que las entidades utilicen el método de la participación para contabilizar subsidiarias, asociadas y entidades controladas de forma conjunta en los estados financieros separados. El IASB destacó que este cambio no afectaría a los estados financieros principales de las PYMES y que la *NIIF para las PYMES* no requeriría la preparación de estados financieros separados. Por consiguiente, el IASB decidió permitir a las PYMES esta flexibilidad si preparan estos estados financieros adicionales.

Opciones de política contable

- BC208 El IASB destacó que los usuarios de los estados financieros de las PYMES, que necesitan comprender las políticas contables utilizadas y que hacen comparaciones entre distintas PYMES, han dicho que prefieren que las PYMES no tengan opciones de política contable o éstas sean solo limitadas. Además, el IASB destacó que aunque las PYMES todavía podrían optar por aplicar la opción más simple, añadir opciones complejas a la *NIIF para las PYMES* incorporaría complejidad en toda la NIIF. Por consiguiente, el IASB continúa apoyando sus razones iniciales para restringir las opciones de política contable en la *NIIF para las PYMES* como establecen los párrafos FC89 a FC94.
- BC209 Las actividades de difusión externa del personal técnico del IASB con los suministradores de financiación, que están considerados como el grupo de usuarios externos principales de las PYMES, confirmó la importancia para ese grupo de usuarios de restringir las opciones de política contable para las PYMES. Los participantes en las actividades de difusión externa destacaron que generalmente introducen la información de los estados financieros auditados de una PYME directamente en sus modelos al tomar decisiones de préstamo. Por consiguiente, es importante para estas partes que las PYMES debieran proporcionar información comparable y que no necesiten hacer ajustes a esa información.

Modelo de revaluación de propiedades, planta y equipo

- BC210 La preocupación más común planteada por los que respondieron al PN de 2013 era la decisión del IASB de no proponer una opción de política contable para la revaluación de las propiedades, planta y equipo. El IASB ha recibido información de preparadores, emisores de normas, firmas de contabilidad y otras partes interesadas de que no tener una opción de revaluación es una barrera a la adopción de la *NIIF para las PYMES* en jurisdicciones en la que las PYMES comúnmente revalúan sus propiedades, planta y equipo o se requiere por ley la revaluación de las propiedades, planta y equipo. Esas partes interesadas destacan que, para entidades que están aplicando actualmente el modelo de revaluación según los PCGA locales, un cambio en el modelo del costo puede tener implicaciones para los acuerdos de préstamos actuales y afectar a su capacidad de obtener financiación en el futuro. Además, algunos de los que respondieron han destacado que la opción de revaluación es importante en jurisdicciones que están experimentando inflación alta. Aproximadamente la mitad de los miembros del GIPYMES también recomendaron que el IASB debería reconsiderar su propuesta de no permitir un modelo de revaluación para las propiedades, planta y equipo.
- BC211 Durante sus nuevas deliberaciones sobre el PN de 2013, y a la luz de las amplias y constantes preocupaciones planteadas por los que respondieron, el IASB decidió permitir una opción para las PYMES de revaluar las propiedades, planta y equipo. Aunque el IASB piensa que limitar las opciones es importante por las razones

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

- BC212 En congruencia con las NIIF completas la *NIIF para las PYMES* no recomienda generalmente cómo, cuándo o si los importes pueden transferirse entre componentes del patrimonio [véase el párrafo FC202(a)]. En su lugar, estas decisiones se dejan a la discreción de los preparadores, sujetas a las restricciones impuestas por la Sección 2 *Conceptos y Principios Fundamentales*. La Sección 2 requiere que la información presentada debe ser comprensible, relevante y fiable. El IASB destacó que, en ciertas circunstancias, puede ser apropiado transferir todo o parte del otro resultado integral acumulado del superávit de revaluación de las propiedades, planta y equipo directamente a las ganancias acumuladas u otro componente de patrimonio. El IASB destacó también que en otras circunstancias, estas transferencias pueden ser exigidas o prohibidas por la legislación local. Por consiguiente, en congruencia con los requerimientos para otros elementos del otro resultado integral acumulado, al añadir una opción de usar el modelo de revaluación para propiedades, planta y equipo, el IASB decidió no recomendar cómo, cuándo o si las partidas del otro resultado integral acumulado deben transferirse a otros componentes de patrimonio.

Capitalización de costos por préstamos o de desarrollo

- BC213 Solo un pequeño número de quienes respondieron a la PdI y al PN de 2013 apoyaban un requerimiento para las PYMES de capitalizar los costos de desarrollo o por préstamos basándose en criterios similares a las NIIF completas. Sin embargo, varios de los que respondieron apoyaban dar a las PYMES una opción de capitalizar los costos de desarrollo o por préstamos basándose en criterios similares a los de las NIIF completas. Éstos apoyaban introducir esta opción por razones similares a las expresadas en el párrafo FC210 por los que respondieron, es decir el efecto sobre acuerdos de préstamo actuales y futuros y entornos de alta inflación. Sin embargo, muchos de los que respondieron no apoyaron cambiar los requerimientos actuales y por ello continuaron requiriendo a las PYMES contabilizar como gasto todos los costos de desarrollo o por préstamos.
- BC214 La *NIIF para las PYMES* requiere que todos los costos de desarrollo o por préstamos se reconozcan como gastos. Las NIIF completas requieren la capitalización de los costos de desarrollo o por préstamos que cumplan ciertos criterios; en otro caso se reconocen como gastos. Por consiguiente, la *NIIF para las PYMES* simplifica los requerimientos de las NIIF completas, en lugar de eliminar una opción permitida en éstas. El IASB, por ello, destacó que permitir opciones de capitalizar ciertos costos de desarrollo o por préstamos involucraría consideraciones diferentes que las de permitir una opción de revaluación para propiedades, planta y equipo. En concreto, el IASB observó que permitir opciones de política contable para capitalizar los costos por préstamos o de desarrollo que cumplan los criterios para la capitalización de las NIC38/NIC23, además del enfoque actual, daría lugar a más opciones de política contable que en las NIIF completas. El IASB destacó que continúa sosteniendo sus razones para requerir el reconocimiento como gastos de todos los costos de desarrollo o por préstamos, por razones de costo-beneficio como establecen los párrafos FC113, FC114 y FC120, y para no proporcionar las opciones de política contable adicionales más complejas como establecen los párrafos FC208 y FC209. El IASB destacó que una PYME puede revelar información adicional sobre sus préstamos o costos de desarrollo si lo considera relevante para los usuarios de sus estados financieros.

Uso subsidiario opcional de las NIIF completas para instrumentos financieros

- BC215 La *NIIF para las PYMES* permite que las entidades opten por aplicar alternativamente (véase el párrafo 11.2 de la *NIIF para las PYMES*):
- (a) las disposiciones de las Secciones 11 y 12 en su totalidad; o
 - (b) las disposiciones sobre reconocimiento y medición de la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* y los requerimientos de información a revelar de las Secciones 11 y 12

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

- BC216 Los párrafos FC187 a FC196 explican los principios del IASB que tratan de las NIIF nuevas y revisadas. En línea con esos principios, el IASB decidió que la NIIF 9 no debe considerarse al desarrollar el PN de 2013 porque, en ese momento, no había sido todavía completada. Además, las razones del IASB para no considerar los cambios en las NIIF completas después de que el PN de 2013 hubiera sido emitido se establecen en los párrafos FC206 y FC207. El IASB destacó que sus razones para no considerar las NIIF 10, NIIF 11, NIIF 12 y NIIF 13 durante esta revisión (véase el párrafo FC198) son igualmente aplicables a la NIIF 9.
- BC217 En congruencia con el propósito principal de desarrollar un conjunto de principios independientes y simplificados para las PYMES, el IASB preferiría que se eliminase, en última instancia, la subsidiariedad de las NIIF completas. Sin embargo, el IASB decidió que la subsidiariedad a la NIC 39 debe mantenerse hasta que la NIIF 9 se considere en la revisión futura por las siguientes razones:
- Cuando se emitió la *NIIF para las PYMES*, el IASB decidió que debía permitirse a las PYMES tener las mismas opciones de política contable que en la NIC 39, estando pendiente de completar el proyecto de *Instrumentos Financieros* del IASB y este razonamiento se mantiene válido hasta que sea considerada la NIIF 9 (véase el párrafo FC106).
 - Si las entidades están actualmente aplicando la NIC 39, el IASB no considera que sea apropiado requerirles que cambien a las Secciones 11 y 12, puesto que se espera que la NIIF 9 se considere en una revisión futura de la *NIIF para las PYMES*.
 - El IASB destaca que, sobre la base de sus actividades de difusión externa, la mayoría de las PYMES, excepto las subsidiarias de los grupos que aplican las NIIF completas, parece que han encontrado onerosa la subsidiariedad de éstas y han optado por seguir las Secciones 11 y 12 en su totalidad. Sin embargo, sin evidencia suficiente, el IASB no considera que deba eliminarse la subsidiariedad de las NIIF completas durante esta revisión integral.

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

- BC218 El IASB destacó que una PYME que elige seguir los principios de reconocimiento y medición de la NIC 39 en lugar de los de las Secciones 11 y 12, aplicaría actualmente la versión de la NIC 39 en la publicación de las NIIF completas titulada Normas Internacionales de Información Financiera Consolidadas sin aplicación anticipada (Libro Azul) que está en vigencia en la fecha de presentación de la entidad (es decir, sin aplicación anticipada de las partes de la NIIF 9). El IASB también observó que cuando la NIC 39 se sustituya por la NIIF 9, se necesitará conservar en la página web de las PYMES del sitio web del IASB una copia de la versión de la NIC 39 que se aplique inmediatamente antes de la NIIF 9 para referencia de las PYMES mientras se mantenga la subsidiariedad de la NIC 39.

Contabilidad del impuesto a las ganancias

- BC219 Cuando la *NIIF para las PYMES* se emitió en 2009, la Sección 29 se basó en el Proyecto de Norma del IASB *Impuesto a las Ganancias* (el "Proyecto de Norma de la NIC 12 de 2009") que fue emitido en marzo de 2009. Sin embargo, los cambios propuestos en el PN de la NIC 12 de 2009 nunca fueron finalizados por el IASB. Por consiguiente, el IASB decidió alinear los requerimientos principales para reconocer y medir los impuestos diferidos de la Sección 29 con el enfoque de la NIC 12, modificado para ser congruente con los otros requerimientos de la *NIIF para las PYMES*. El IASB destacó que la mayoría de los que respondieron a la PdI apoyaron este enfoque. El IASB observó también que en muchas jurisdicciones la NIC 12 ha sido aplicada por entidades, incluyendo PYMES, desde hace años. La alineación de los requerimientos con la NIC 12 tendría la ventaja de permitir a las PYMES hacer uso de su experiencia, así como del material educativo disponible sobre la NIC 12 para comprender los requerimientos. El IASB continúa apoyando sus razones como establece el párrafo FC145 de no permitir en enfoque del impuesto por pagar. Sin embargo, aunque el IASB considera que el principio de reconocimiento de los activos y pasivos por impuestos diferidos es apropiado para las PYMES, planteó una pregunta en el PN de 2013 para obtener información sobre si la Sección 29 (revisada) puede hacerse operativa por las PYMES, o si deben considerarse guías o simplificaciones adicionales.
- BC220 Algunos de los que respondieron al PN de 2013 apoyaron tener una exención por esfuerzo o costo desproporcionado para todos o parte de los requerimientos de la Sección 29 (revisada). Sin embargo, los que respondieron que sugerían tener una exención por esfuerzo o costo desproporcionado para algunos requerimientos de la Sección 29 (revisada) no identificaron qué requerimientos debería cumplir los requisitos para la exención. Además, la única solución de subsidiariedad simplificada sugerida, que podría aplicarse de usar una exención de esfuerzo o costo desproporcionado, era la del enfoque del impuesto por pagar con revelación de información. El IASB decidió no considerar esta exención porque piensa que la mayoría de las PYMES tendrán, año tras año, tipos similares de transacciones. El IASB destacó que una vez que las PYMES comprendan los cálculos del impuesto diferido para esas transacciones, el tratamiento contable debe ser relativamente sencillo de ahí en adelante.

- BC221 Algunos de los que respondieron apoyaron incluir material adicional de la NIC 12. En respuesta a algunas preocupaciones planteadas, el IASB decidió añadir el párrafo 29.21(c) a la *NIIF para las PYMES* y modificar los párrafos 29.30 y 29.40(c).
- BC222 El IASB decidió conservar los requerimientos de presentación simplificados en la Sección 29 existente con una simplificación adicional. El IASB destacó que la NIC 12 tiene requerimientos separados para compensar activos y pasivos por impuestos diferidos para evitar la necesidad de detallar la distribución temporal, mientras que según la Sección 29 los requerimientos de compensación de activos y pasivos por impuestos diferidos son los mismos que para compensar los activos y pasivos corrientes por impuestos. El IASB, por ello, decidió añadir una exención por "esfuerzo o costo desproporcionado" de forma que, si se requiere una distribución temporal detallada, no se requeriría la compensación de activos y pasivos por impuestos diferidos. La exención pretende proporcionar una exención similar a la de la NIC 12, sin incluir la redacción más compleja utilizada en la NIC 12. En respuesta a las preocupaciones de que la exención propuesta en el PN de 2013 no estaba clara, el IASB aclaró la redacción en las modificaciones finales.
- BC223 El IASB también decidió mantener el mismo nivel de información a revelar que en la Sección 29 existente. La información a revelar existente se redujo y simplificó con respecto al Proyecto de Norma de la NIC 12 de 2009 sobre la base de las necesidades de los usuarios y del costo-beneficio. Sin embargo, debido a las modificaciones para alinear los requerimientos de reconocimiento y medición con la NIC 12, el IASB ha realizado un número de modificaciones consiguientes en la información a revelar.

Exploración y evaluación de recursos minerales

- BC224 El PN de 2013 proponía describir con mayor claridad los requerimientos de contabilización para entidades involucradas en la exploración o evaluación de recursos minerales en respuesta a las solicitudes de los que respondieron a la PdI. Sin embargo, algunos de los que respondieron al PN de 2013 afirmaron que los requerimientos propuestos eran más onerosos que los requerimientos relacionados en las NIIF completas. Quienes respondieron destacaron que el párrafo 7 de la NIIF 6 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales* exige a una entidad bajo las NIIF completas de aplicar los párrafos 11 y 12 de la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* al desarrollar políticas contables para el reconocimiento y medición de los activos de exploración y evaluación. Quienes respondieron observaron que el párrafo 34.11 del PN de 2013 requeriría que una entidad determinara una política contable de acuerdo con la jerarquía de políticas contables de los párrafos 10.4 a 10.6 de la *NIIF para las PYMES*, que requeriría que una entidad considere los conceptos y principios de la Sección 2. Quienes respondieron sugerían proporcionar una exención similar a la de las NIIF completas del párrafo 34.11. Además, unos pocos de los que respondieron también señalaron que deben proporcionarse guías específicas para la contabilización del deterioro de valor de activos de exploración y evaluación, en lugar de requerir que las entidades sigan los requerimientos generales de la Sección 27 *Deterioro de Valor de los Activos*. Quienes respondieron afirmaron que desarrollar guías específicas para el deterioro de valor de los activos de exploración y evaluación fue una cuestión importante en la NIIF 6.
- BC225 Algunos de los que respondieron dijeron que permitir una subsidiariedad de la NIIF 6 sería una buena solución para abordar dichas preocupaciones. Sin embargo, el IASB destacó que la *NIIF para las PYMES* pretende ser una NIIF independiente y, por ello, no apoyaba introducir otra subsidiariedad de la NIIF completas (véase el párrafo FC217) Por consiguiente, el IASB decidió añadir requerimientos a la Sección 34 que alineen los requerimientos principales de reconocimiento y medición para los activos de exploración y evaluación con la NIIF 6. El IASB destacó que esto aseguraría que la *NIIF para las PYMES* proporcione la misma exención que las NIIF completas para estas actividades. El IASB piensa que esto es importante por las razones establecidas en los párrafos FC2 a FC5 de la NIIF 6. El IASB destacó que estos cambios son congruentes con el mantenimiento de la estabilidad durante los primeros años de implantación de la *NIIF para las PYMES*, porque solo afectan a PYMES con un tipo específico de actividad y responden a la necesidad de claridad y constituyen una simplificación para esas entidades, concretamente, las que realizan la transición a la *NIIF para las PYMES*.
- BC226 Sin embargo, el IASB decidió no realizar ningún cambio en los requerimientos de presentación e información a revelar. El IASB destacó que no es posible para la *NIIF para las PYMES* incluir, para distintos sectores industriales, información a revelar para sectores industriales específicos y conservar un uso fácil para las PYMES sencillas. No obstante, destacó que cuando es importante revelar información adicional para la comprensión de actividades de sectores industriales específicos, se aplicaría el párrafo 8.2(c) de la *NIIF para las PYMES*.

PyR DEL GIPYMES

- BC227 El IASB decidió que las PyR existentes deben incorporarse a la *NIIF para las PYMES* o al material educativo de la Fundación IFRS y las PyR originales deberían eliminarse a continuación. El IASB decidió que las siguientes guías de las PyR deben incorporarse a la *NIIF para las PYMES*:

- (a) aclaración del uso de la *NIIF para las PYMES* en los estados financieros separados de la controladora en la Sección 1 *Pequeñas y Medianas Entidades* (tomado de la PyR 2011/01);
 - (b) aclaración de la guía de exención por "esfuerzo o costo desproporcionado" que se utiliza en varias secciones de la *NIIF para las PYMES* (tomada de la PyR 2012/01); y
 - (c) aclaración del párrafo 9.18 de la *NIIF para las PYMES* de que las diferencias de cambio acumuladas que surgen de conversiones de una subsidiaria extranjera no se reconocen en el resultado del periodo en el momento de la disposición de dicha subsidiaria (tomada de PyR 2012/04).
- BC228 El IASB está de acuerdo con las guías del GIPYMES del párrafo FC227(a) a (c) y también con el razonamiento del SMEIG que apoya las guías tal como se establecen en las PyR del GIPYMES. El IASB ha proporcionado razones adicionales sobre el párrafo FC227(b) y (c) en los párrafos FC231 a FC235. El IASB decidió que las guías restantes de las PyR del GIPYMES eran de naturaleza más educativa y, por ello, decidió que se deberían proporcionar como parte del material educativo de la Fundación IFRS.
- BC229 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.
- BC230 El IASB decidió eliminar todas las PyR del GIPYMES existentes en el momento de emitir las modificaciones a la *NIIF para las PYMES*. Todas las PyR se han incorporado (sin modificar) al material educativo de la Fundación IFRS que está disponible en el sitio web del IASB: <http://go.ifrs.org/smetraining>. Por consiguiente, las guías procedentes de las PyR continuarán disponibles en el sitio web del IASB.

Esfuerzo y costo desproporcionados

- BC231 Los párrafos 2.13 y 2.14 de la *NIIF para las PYMES* destacan el equilibrio entre beneficios y costos, y señalan el principio general al que hace referencia el IASB al tomar sus decisiones sobre emisión de normas. Los requerimientos dentro de la *NIIF para las PYMES* se han desarrollado teniendo en consideración el equilibrio entre beneficios y costos. Además, de esta consideración, la *NIIF para las PYMES* también permite una exención por esfuerzo o costo desproporcionado en ciertas circunstancias especificadas y definidas. El IASB destacó que algunas partes interesadas parecen tener una comprensión equivocada de la exención por esfuerzo o costo desproporcionado, y que esas partes interesadas han concluido que es un principio/exención general que puede aplicarse en toda la *NIIF para las PYMES*. Por consiguiente, el IASB decidió que incluir guías adicionales sobre la aplicación de las exenciones por esfuerzo o costo desproporcionado ayudará a eliminar esta concepción errónea.
- BC232 El IASB también piensa que las guías de aclaración ayudarán a enfatizar dos puntos adicionales:
- (a) Que la exención por esfuerzo o costo desproporcionado no pretende rebajar la exigencia. Esto es porque se requiere que una entidad pondere cuidadosamente los efectos esperados de aplicar la exención sobre los usuarios de los estados financieros contra el esfuerzo o costo de cumplir con el requerimiento relacionados. En concreto, el IASB observó que esperaría que si una entidad ya tenía, o podría adquirir fácilmente y de forma no costosa, la información necesaria para cumplir con un requerimiento, no sería aplicable la exención por esfuerzo o costo desproporcionado relacionado. Esto es porque, en ese caso, los beneficios para los usuarios de los estados financieros de tener la información se esperaría que superen los costos o esfuerzos adicionales de la entidad.
 - (b) Que una entidad debe hacer una evaluación nueva de si un requerimiento involucrará un esfuerzo o costo en cada fecha de presentación.
- BC233 Algunos de los que respondieron al PN de 2013 pidieron guías adicionales o una definición de esfuerzo o costo desproporcionado. El IASB decidió que no era apropiado proporcionar guías adicionales en la *NIIF para las PYMES* porque, en última instancia, la aplicación de una exención por esfuerzo o costo desproporcionado depende de las circunstancias específicas de una PYME y del juicio de la gerencia. El IASB también destacó que los términos "costo desproporcionado" y "esfuerzo o costo desproporcionado" se usan en las NIIF completas y no será apropiado definir un término bajo la *NIIF para las PYMES* que se usa, pero no define, en las NIIF completas. Esto es porque puede usarse para interpretar requerimientos de las NIIF completas. El IASB también observó que la aplicación de una exención por esfuerzo o costo desproporcionado necesita considerar cómo afectaría si se llevara a cabo esa exención a los que esperan usar los estados financieros. Por consiguiente, el esfuerzo o costo desproporcionado generalmente sería más fácilmente alcanzado por las PYMES que por entidades con obligación pública de rendir cuentas, porque el concepto se aplica con respecto a los beneficios para los usuarios y las PYMES no rinden cuentas a agentes interesados de mercados.

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

BC234 Algunos de los que respondieron al PN de 2013 señalaron que las diferencias de cambio acumuladas por conversiones de una subsidiaria en el extranjero deben reconocerse en el resultado del periodo en el momento de la disposición de la subsidiaria, lo que sería congruente con las NIIF completas. El IASB destacó que no requerir la "reclasificación" a través del resultado del periodo era un cambio específicamente realizado durante las nuevas deliberaciones del IASB en respuesta a comentarios al PN de 2007 [véase el párrafo FC34(ee)]. Algunos de los que respondieron al PN de 2013 también destacaron que si no había requerimientos de reclasificar las diferencias de cambios al resultado del periodo en el momento de la disposición de una subsidiaria, debe permitirse que una PYME reconozca esas diferencias de cambio en las ganancias acumuladas de forma inmediata o en el momento de la disposición; en otro caso permanecerán como un componente separado del patrimonio para siempre. El IASB destacó que la *NIIF para las PYMES* no contiene ningún requerimiento que prohíba que las PYMES transfieran los importes reconocidos en otro resultado integral dentro del patrimonio. Por consiguiente, una PYME, podría, de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*, transferir las diferencias de cambio acumuladas reconocidas en otro resultado integral y mostrarlas como un componente separado de patrimonio (por ejemplo, en una reserva de conversión de moneda extranjera) directamente en las ganancias acumuladas en el momento de la disposición de la subsidiaria relacionada [véase el párrafo Fc202(a)]. No obstante, el IASB observó que una entidad necesitaría también considerar si había restricciones específicas de la jurisdicción sobre la transferencia entre componentes del patrimonio.

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

BC235 El IASB realizó 56 cambios en la *NIIF para las PYMES* durante la revisión integral inicial. Estos son de los tipos siguientes:

- (a) tres cambios significativos;
- (b) doce cambios/aclaraciones relativamente menores sobre la base de NIIF nuevas y revisadas;
- (c) siete exenciones nuevas de los requerimientos de la *NIIF para las PYMES* que se permiten solo en casos especiales;
- (d) otros seis cambios en los requerimientos de reconocimiento y medición;
- (e) seis cambios más en los requerimientos de presentación y medición;
- (f) aclaraciones menores o guías de aclaración que no se espera que cambien la práctica actual.

Cambios significativos en la NIIF para las PYMES

BC236 El IASB realizó tres cambios significativos durante la revisión integral inicial:

- (a) incorporación de una opción para usar el modelo de revaluación para propiedades, planta y equipo (véanse los párrafos FC208 a FC212);
- (b) alineación de los requerimientos principales de reconocimiento y medición para impuestos diferidos con la NIC 12 (véanse los párrafos FC219 a FC223); y
- (c) alineación de los requerimientos principales de reconocimiento y medición de activos de exploración y evaluación con la NIIF 6 (véanse los párrafos FC224 a FC226).

Otros cambios en la NIIF para las PYMES

NIIF nuevas y revisadas

BC237 El IASB realizó doce cambios/aclaraciones relativamente menores sobre la base de las NIIF nuevas y revisadas durante la revisión integral inicial (véanse los párrafos FC201 a FC207).

Exenciones nuevas

BC238 El IASB añadió siete exenciones nuevas durante la revisión integral inicial que se permiten en casos especiales:

- (a) cuatro exenciones por esfuerzo o costo desproporcionado (véanse los párrafos FC239 a FC241).
- (b) Dos exenciones para transacciones de control comunes (véase el párrafo FC242 y FC243).

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

Exenciones por esfuerzo y costo desproporcionado

- (a) medición de inversiones en instrumentos de patrimonio a valor razonable de las Secciones 11 y 12;
- (b) reconocimiento de activos intangibles de la adquirida de forma separada en una combinación de negocios;
- (c) el requerimiento de medir el pasivo para pagar una distribución distinta al efectivo a valor razonable de los activos distintos al efectivo a distribuir; y
- (d) el requerimiento de compensar activos y pasivos por impuesto a las ganancias (véase el párrafo FC222).

Exenciones por control común

- (a) El párrafo 22.8 de la *NIIF para las PYMES*—exención de determinar el valor del patrimonio emitido como el valor razonable del efectivo u otros recursos recibidos por los instrumentos de patrimonio emitidos como parte de una combinación de negocios bajo control común. El IASB, además, decidió que la exención añadida al párrafo 22.8 debería cubrir instrumentos de patrimonio emitidos como parte de una combinación de negocios (incluyendo combinaciones de negocios bajo control común), porque el párrafo 19.11 proporciona guías específicas para la contabilización de los instrumentos de patrimonio que se emiten como parte de una combinación de negocios dentro del alcance de la Sección 19.
- (b) El párrafo 22.18B de la *NIIF para las PYMES*—exención para distribuciones de activos distintos al efectivo que están controlados en última instancia por las mismas partes antes y después de la distribución, en línea como las NIIF completas. El IASB destacó que el párrafo 22.18 se añadió a la *NIIF para las PYMES* para incorporar las conclusiones de la *CINIIF 17 Distribuciones, a los Propietarios, de Activos Distintos al Efectivo*. El IASB estuvo de acuerdo en que fue un descuido no incluir la exclusión del alcance en el párrafo 5 de la *CINIIF 17*.

Otros cambios a los requerimientos de reconocimiento y medición

- BC244 El IASB realizó los seis cambios adicionales siguientes al requerimiento de reconocimiento y medición de la *NIIF para las PYMES* durante la revisión integral inicial. El IASB observó que cuatro de los cambios (véanse los párrafos FC245 y FC248 a FC250) es improbable que afecten a la inmensa mayoría de las PYMES.

Estados financieros combinados

Instrumentos financieros básicos

Vida útil de activos intangibles

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

Instrumentos financieros compuestos

Alcance de la Sección 26

Cambios en los requerimientos de la presentación e información a revelar

- BC251 El IASB realizó los seis cambios siguientes a los requerimientos de presentación e información a revelar durante la revisión integral inicial:
- (a) Incorporación de un requerimiento por el que una entidad debe revelar sus razones para usar una exención por esfuerzo o costo desproporcionado (véase el párrafo FC252).
 - (b) Incorporación de un requerimiento de presentar las propiedades de inversión medidas al costo menos la depreciación y el deterioro de valor acumulados de forma separada en el cuerpo del estado de situación financiera. El IASB decidió añadir esta partida por congruencia con el requerimiento para activos biológicos, y porque destacó que era importante que las propiedades de inversión medidas según el modelo del costo de la Sección 17 se presenten por separado de las propiedades, planta y equipo.
 - (c) Eliminación del requerimiento de preparar conciliaciones del año anterior de los saldos de activos biológicos y capital en acciones por congruencia con otras secciones de la *NIIF para las PYMES*.
 - (d) Eliminación del requerimiento de revelar la política contable de los beneficios por terminación (véase el párrafo FC253).
 - (e) Alineación de la definición de parte relacionada con la NIC 24 (2009). El IASB estuvo de acuerdo con quienes respondieron a la PdI que sugerían alinear la definición de parte relacionada con la NIC 24 (2009) porque el término sin definir "poder de voto significativo" estaba causando problemas en la práctica. El IASB también añadió una definición de "familiares cercanos a una persona".
- BC252 En el PN de 2013, el IASB propuso añadir guías que aclarasen la aplicación de una exención por esfuerzo o costo desproporcionado (véanse los párrafos FC231 a FC233). Sin embargo, el IASB no propuso que deba requerirse que una PYME revele las razones para usar la exención. Esto es porque el IASB pensaba que revelar las razones puede ser demasiado limitado para proporcionar información útil a los usuarios de los estados financieros. Sin embargo, algunos de los que respondieron al PN de 2013 afirmaron que la información a revelar ayudaría al control del uso de la exención y podría proporcionar información útil a los usuarios de los estados financieros con bajo costo para las PYMES. El IASB estuvo de acuerdo con este razonamiento y decidió requerir que las PYMES revelen sus razones cada vez que utilicen la exención por esfuerzo o costo desproporcionado, con una excepción. El IASB decidió que un requerimiento de revelar una descripción cualitativa de los factores que forman cualquier plusvalía reconocida en una combinación de negocios proporcionaría más información útil que la revelación de las razones para usar la exención por esfuerzo o costo desproporcionado para apoyar la falta de reconocimiento de ciertos activos intangibles si su valor razonable no pudiera medirse con fiabilidad.

- BC253 Algunos de los que respondieron al PN de 2013 no estuvieron de acuerdo con la eliminación del requerimiento de revelar la política contable para los beneficios de terminación, únicamente porque las entidades no tengan una opción de tratamiento contable para éstos. Quienes respondieron señalaron que una entidad debería revelar todas las políticas contables para la que sea relevante revelar información para comprender los estados financieros. El IASB estuvo de acuerdo con este razonamiento pero destacó que eliminar el requerimiento sería congruente con los requerimientos de información a revelar de otras secciones. La *NIIF para las PYMES* tiene requerimientos para revelar información específicos para políticas contables cuando se permite la elección de modelos o métodos porque, cuando las transacciones relacionadas son significativas, esto significaría normalmente que la revelación de la política contable aplicada es importantes para comprender los estados financieros. El IASB piensa que cuando una opción de política contable no está disponible, el requerimiento general del párrafo 8.5 de la *NIIF para las PYMES* de revelar "...las políticas contables usadas que sean relevantes para comprender los estados financieros" es suficiente.
- BC254 Algunos de los que respondieron a la PdI y al PN de 2013, señalaron que el IASB debería considerar formas adicionales de reducir los requerimientos de revelar información en la *NIIF para las PYMES*, pero se proporcionaron pocos ejemplos de cuándo la información a revelar existente es excesiva. Además, algunos de los que respondieron solicitaron requerimientos para revelar información adicional en algunas áreas de la *NIIF para las PYMES*. El IASB consideró todas las sugerencias específicas realizadas pero, excepto como se especifica en el párrafo FC251, no pensaba que fueran necesarios cambios adicionales. El IASB destacó que se están buscando actualmente formas de mejorar la información a revelar bajo las NIIF completas y considerará los resultados de este trabajo en la próxima revisión de la *NIIF para las PYMES*. El IASB también destacó que el párrafo 8.2(c) de la *NIIF para las PYMES* contiene un requerimiento general de que las entidades deben proporcionar información adicional si esa información es relevante para comprender los estados financieros.

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

- BC255 El IASB decidió hacer las siguientes modificaciones menores a la *NIIF para las PYMES* en respuesta a las preocupaciones que han sido destacadas formal o informalmente por las partes interesadas durante la revisión integral inicial. El IASB piensa que estas modificaciones aclaran los requerimientos existentes y darían lugar a una mejor comprensión y aplicación de estos requerimientos. El IASB también observó que puesto que estas modificaciones aclaran los requerimientos existentes, en la mayoría de los casos no se esperaría que tuvieran efecto sobre la contabilización actual de las transacciones afectadas:
- Aclaración de que las entidades enumeradas en el párrafo 1.3(b) no tienen automáticamente obligación pública de rendir cuentas [véase el párrafo 1.3(b) de la *NIIF para las PYMES*].
 - Adición de guías que aclaren el uso de la *NIIF para las PYMES* en los estados financieros separados de la controladora—sobre la base de las PyR 2011/01 (véase el párrafo 1.7 de la *NIIF para las PYMES*).
 - Adición de la guía que aclara la exención por esfuerzo o costo desproporcionado que se utiliza en varias secciones de la *NIIF para las PYMES*—basada en las PyR 2012/01 (véanse los párrafos 2.14A a 2.14D de la *NIIF para las PYMES*).
Las razones adicionales del IASB se cubren en los párrafos FC231 a FC233.
 - Aclaración de que el importe único presentado por operaciones discontinuadas incluye cualquier deterioro de valor de las operaciones discontinuadas medido de acuerdo con la Sección 27 [véase el párrafo 5.5(e)(ii) de la *NIIF para las PYMES*]. La redacción anteriormente hacía referencia a "la medición al valor razonable menos los costos de venta".
El IASB destacó que la Sección 27 requiere la medición al menor del costo y el importe recuperable, no al menor del costo y el valor razonable menos los costos de venta. Sin embargo, el IASB no espera que la modificación tenga un impacto material sobre las PYMES porque cuando una entidad espera recuperar el importe en libros de los activos netos de una operación discontinuada a través de la venta y los flujos de efectivo futuros del uso restante de dicha operación discontinuada se estiman desdéniables, 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).
 - Aclaración de que todas las subsidiarias adquiridas con la intención de venta o disposición dentro de un año se excluirán de la consolidación y las guías que aclaran la forma de contabilizar y disponer de estas subsidiarias (véanse los párrafos 9.3 a 9.3C y 9.23A de la *NIIF para las PYMES*).
En respuesta a las preocupaciones de los que respondieron, el IASB ha ampliado las guías anteriormente propuestas en el PN de 2013.
 - Incorporación de guías que aclaran la preparación de estados financieros consolidados si las entidades del grupo tienen diferentes fechas de presentación (véase el párrafo 9.16 de la *NIIF para las PYMES*).

Algunos de los que respondieron al PN de 2013 señalaron que esta guía, que permite que una entidad controladora use los estados financieros más recientes de la subsidiaria, facilita demasiada flexibilidad. Quienes respondieron generalmente pensaban que el IASB debería también añadir el requerimiento de la NIIF 10 que la diferencia entre la fecha de presentación de la subsidiaria y de la controladora debe ser de no más de tres meses y debe ser congruente para cada periodo. El IASB decidió no añadir este requerimiento para las PYMES. Esto es porque destacó que, en el caso excepcional en el que fuera impracticable preparar estados financieros en la misma fecha, el párrafo 9.16 requeriría que los estados financieros de la subsidiaria se ajusten por los efectos de transacciones o sucesos significativos que ocurren entre la fecha de los estados financieros y la de los estados financieros consolidados. El IASB destacó que la eliminación de la restricción de tres meses era también un cambio específicamente realizado durante las nuevas deliberaciones del IASB en respuesta a comentarios al PN de 2007 [véase el párrafo FC34(1)].

- (g) Aclaración de que las diferencias de cambio acumuladas que surgen de la conversión de una subsidiaria en el extranjero no se reconocen en el resultado del periodo en el momento de la disposición de la subsidiaria—sobre la base de las PyR 2012/04 (véase el párrafo 9.18 de la *NIIF para las PYMES*).
- (h) Aclaración de la definición de los estados financieros separados (véanse los párrafos 9.24 y 9.25 y la definición relacionada en el glosario).
- (i) Aclaración de la interacción del alcance de las Secciones 11 y 12 con otras secciones de la *NIIF para las PYMES* (véanse los párrafos 11.7 y 12.3 de la *NIIF para las PYMES*).
- (j) Aclaración de cuándo un acuerdo constituiría una transacción financiera [véase el párrafo 11.13 de la *NIIF para las PYMES*].

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

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

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

- (l) Aclaración de los requerimientos para la contabilidad de coberturas, incluyendo la incorporación de una frase que aclara el tratamiento de las diferencias de cambio relacionadas con una inversión neta en un negocio en el extranjero por congruencia con los párrafos 9.18 y 30.13 [véanse los párrafos 12.8, 12.23, 12.25 y 12.29 de la *NIIF para las PYMES*].
- (m) Sustitución del término no definido de "fecha del cambio" por el de "fecha de la adquisición" en los requerimientos para medir el costo de una combinación de negocios [véase el párrafo 19.11(a) de la *NIIF para las PYMES*].
- (n) Incorporación de guías que aclaran los requerimientos de medición para acuerdos de beneficios a los empleados, impuestos diferidos y participaciones no controladoras al asignar el costo de una combinación de negocios (véase el párrafo 19.14 de la *NIIF para las PYMES*).

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

- (o) Aclaración de que solo algunos acuerdos de subcontratación, contratos de telecomunicaciones que proporcionan los derechos a contratos de capacidad y de compra obligatoria son, en esencia, arrendamientos (véase el párrafo 20.3 de la *NIIF para las PYMES*).
- (p) Incorporación de guías que aclaran la clasificación de instrumentos financieros como patrimonio o pasivo (véase el párrafo 22.3A de la *NIIF para las PYMES*).
- (q) Incorporación de guías que aclaran la contabilización de la cancelación del dividendo por pagar para una distribución de activos distintos al efectivo (véase el párrafo 22.18 de la *NIIF para las PYMES*).

- (r) Alineación del alcance y de las definiciones de la Sección 26 con la NIIF 2 para clarificar que las transacciones con pagos basados en acciones que involucran instrumentos de patrimonio de otras entidades del grupo están dentro del alcance de la Sección 26 (véanse los párrafos 26.1 y 26.1A y las definiciones relacionadas del glosario de la *NIIF para las PYMES*).
- Partes interesadas han comentado al IASB que no queda claro que la *NIIF para las PYMES* se aplique a los instrumentos de patrimonio de otras entidades del grupo aun cuando el párrafo 26.16 aborda los planes del grupo. El IASB destacó que la *NIIF para las PYMES* se finalizó en un momento similar al de las modificaciones a la NIIF 2 que aclaraban el alcance de la NIIF 2 en relación con los planes del grupo. Por consiguiente, las modificaciones de 2009 a la NIIF 2 no estuvieron disponibles durante la redacción de la *NIIF para las PYMES*. Sin embargo, para abordar las preocupaciones planteadas por las partes interesadas, el IASB decidió alinear el alcance y definiciones de la Sección 26 con la NIIF 2 (después de las modificaciones de 2009), a fin de corregir posibles consecuencias no intencionadas de la redacción actual.
- (s) Aclaración del tratamiento contable de las condiciones de irrevocabilidad (consolidación) de la concesión y de las modificaciones de concesiones de instrumentos de patrimonio (véase el párrafo 26.9, 26.12 y tres definiciones nuevas en el glosario de la *NIIF para las PYMES*).
- (t) Aclaración de que la simplificación proporcionada para planes de grupo es solo para la medición del gasto por pagos basados en acciones y no proporciona exención de su reconocimiento (véanse los párrafos 26.16 y 26.22 de la *NIIF para las PYMES*).
- (u) Aclaración de que la Sección 27 no se aplica a activos que surgen de contratos de construcción [véase el párrafo 27.1(f) de la *NIIF para las PYMES*].
- (v) Aclaración de la aplicación de los requerimientos contables del párrafo 28.23 a otros beneficios a los empleados a largo plazo (véase el párrafo 28.30 de la *NIIF para las PYMES*).
- (w) Aclaración que los instrumentos financieros que derivan su valor razonable del cambio en una tasa de cambio de moneda extranjera especificada se excluyen de la Sección 30, pero no los instrumentos financieros denominados en una moneda extranjera (véase el párrafo 30.1 de la *NIIF para las PYMES*).
- (x) Simplificación de la redacción utilizada en la exención de la reexpresión de la información financiera en el momento de la adopción por primera vez de la *NIIF para las PYMES* (véase el párrafo 35.11 de la *NIIF para las PYMES*).
- (y) Elementos del glosario nuevos para "mercado activo", "familiares cercanos a una persona", "negocio en el extranjero", "pagos mínimos del arrendamiento" y "costos de transacción".

Transición y fecha de vigencia

Disposiciones de transición

- BC256 El IASB no espera que la aplicación retroactiva de cualquiera de las modificaciones sea significativamente onerosa para las PYMES. Esto es así, porque la mayoría de las modificaciones a la *NIIF para las PYMES* aclaran o eximen de requerimientos existentes. Por consiguiente, en el PN de 2013, el IASB propuso que las modificaciones de las Secciones 2 a 34 de la *NIIF para las PYMES* deben aplicarse retroactivamente.
- BC257 Algunos de los que respondieron al PN de 2013 destacaron que la aplicación retroactiva de las modificaciones a la Sección 29 podría ser gravosa, porque las PYMES necesitarán considerar el efecto de cada cambio individual en los requerimientos para reconocer y medir impuestos diferidos, incluyendo cambios de redacción menores. Estos destacaron que la determinación de la forma en que estos cambios individuales, si se aplican retroactivamente, afectarían a los estados financieros podría llevar tiempo y ser complejo para algunas PYMES.
- BC258 El IASB observó que las modificaciones a la Sección 29 no se espera que afecten de forma significativa a los importes que la mayoría de las PYMES reconocen por impuestos diferidos, porque las modificaciones no cambian el enfoque subyacente de contabilización de los impuestos diferidos. Además, el IASB está únicamente haciendo cambios menores en los requerimientos de revelar información de la Sección 29. Por consiguiente, el IASB destacó que se esperaría que el impacto de las modificaciones de la Sección 29 sobre la información en los estados financieros fuera limitado para la mayoría de las PYMES. No obstante, el IASB no piensa que el beneficio para los usuarios de los estados financieros de las PYMES de reexpresar la información según la Sección 29, que el IASB considera que es solo probable que se requiera en un porcentaje pequeño de casos, justifique requerir que todas las PYMES apliquen la Sección 29 de forma retroactiva. Como consecuencia, el IASB decidió permitir que las PYMES apliquen las modificaciones a la Sección 29 de forma prospectiva desde el comienzo del periodo en el que la entidad aplique por primera vez las modificaciones, porque está apoyado por razones de costo-beneficio.

- BC259 El IASB también decidió requerir la aplicación prospectiva desde el comienzo del periodo en el que la entidad aplique por primera vez las modificaciones para las dos modificaciones siguientes:
- (a) La opción de utilizar el modelo de revaluación para propiedades, planta y equipo. El IASB observó que este requerimiento es congruente con los requerimientos para un cambio en políticas contables desde el modelo del costo al modelo de revaluación según las NIIF completas y que los requerimientos para las PYMES no deben hacerse más onerosos que esto. El IASB también destacó que puede ser difícil aplicar el modelo de revaluación de forma retroactiva a propiedades, planta y equipo sin el uso del razonamiento en retrospectiva al seleccionar los datos de entrada que habrían sido apropiados en periodos anteriores.
 - (b) Sustitución del término no definido "fecha de intercambio" por el término definido "fecha de adquisición". El IASB observó que esto evitaría que la entidad necesite revisar combinaciones de negocios pasadas para determinar si estas dos fechas son las mismas.
- BC260 Algunos de los que respondieron también señalaron que algunas de las otras modificaciones podían también ser costosas de aplicar de forma retroactiva y no consideraban que los beneficios de la reexpresión de la información justificaran el incurrir en costos significativos. El IASB observó que la Sección 35 no requiere que las entidades que adoptan por primera vez la NIIF de forma retroactiva apliquen los requerimientos de la *NIIF para las PYMES* si fuera impracticable (véase el párrafo 35.11 de la *NIIF para las PYMES*) e incluir una exención general de "impracticable" en los requerimientos de transición sería congruente con esto. Por consiguiente, el IASB decidió que, aunque no consideraba que la aplicación de las modificaciones a las Secciones 2 a 28 y 30 a 35 de forma retroactiva fuera significativamente gravoso para las PYMES, incluiría una exención por impracticable que se aplicaría a cada modificación por separado en el caso de que existan circunstancias que no haya considerado en las que la aplicación retroactiva sería impracticable.

Fecha de vigencia de las modificaciones

- BC261 El Prólogo a la *NIIF para las PYMES* señala:
- El IASB espera que transcurra un periodo de un año como mínimo entre la emisión de las modificaciones a la *NIIF para las PYMES* y la fecha de vigencia de dichas modificaciones.
- BC262 El IASB no espera que ninguna de las modificaciones a la *NIIF para las PYMES* dé lugar a cambios significativos para las PYMES y, por ello, decidió que la fecha de vigencia debe establecerse como la primera fecha adecuada de un año desde la fecha en que se emiten las modificaciones. Algunos de los que respondieron señalaron que el tiempo de implementación de un año era demasiado corto y sugirieron que era más apropiado un periodo de 18 meses a dos años. Algunos de los que respondieron destacaron que las PYMES necesitan tiempo suficiente para hacer la transición a cualquier requerimiento nuevo debido a restricciones de recursos. Algunos de los que respondieron también destacaron que se requiere tiempo adicional para que las jurisdicciones que tienen que cumplir con procesos de aprobación local proporcionen un plazo de implementación suficiente a sus PYMES. El IASB observó que las modificaciones están siendo emitidas en mayo de 2015 y, por ello, la fecha de vigencia de 1 de enero de 2017 caería más allá de los 18 meses después de la emisión. Por consiguiente, el IASB decidió que no había necesidad de reconsiderar esta fecha.

Aplicación anticipada

- BC263 El IASB decidió que debe permitirse la adopción anticipada de las modificaciones a la *NIIF para las PYMES* para ayudar a las entidades y jurisdicciones que están actualmente en proceso de adoptar, o planean adoptar, la *NIIF para las PYMES*. El IASB destacó que la aplicación anticipada también permitiría a las PYMES utilizar la *NIIF para las PYMES* revisada para los estados financieros preparados en años anteriores. Por ejemplo, algunas PYMES pueden no estar obligadas a presentar estados financieros o pueden necesitar un plazo significativo para presentarlos. Por consiguiente, estas PYMES pueden estar preparando estados financieros mucho después de su fecha de presentación y pueden querer aplicar las modificaciones a años anteriores.

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

- BC264 Quienes respondieron al PN de 2013 estaban divididos en partes iguales sobre si el IASB debería actualizar la *NIIF para las PYMES* aproximadamente una vez cada tres años o si debería seguir un ciclo más largo, con cinco años como la alternativa sugerida más frecuente. El IASB apoyaba lo siguiente como un enfoque provisional para revisiones futuras de la *NIIF para las PYMES*:
- (a) Una revisión integral de la *NIIF para las PYMES* debería comenzar aproximadamente dos años después de la fecha de vigencia de las modificaciones a la *NIIF para las PYMES* procedentes de una revisión integral anterior. Esto daría tiempo para que las PYMES apliquen las modificaciones, y para que las partes interesadas identificaran y comentaran cualquier cuestión de implementación o

consecuencias no previstas que procedan de esas modificaciones. El IASB observó que esperaba que las revisiones integrales comenzasen con la emisión de una PdI.

- (b) Entre las revisiones integrales, el IASB con información procedente del GIPYMES, decidiría si existe una necesidad de una revisión intermedia para considerar cualquier NIIF nueva o revisada no incorporada todavía o modificaciones urgentes que hayan sido identificadas.
- (c) Este proceso significaría que las modificaciones a la *NIIF para las PYMES* no se esperaría que fuera habitualmente con mayor frecuencia de aproximadamente una vez cada tres años para proporcionar a las PYMES una plataforma estable.

Análisis de los efectos probables de las modificaciones

- BC265 Antes de que el IASB emita requerimientos nuevos, o haga modificaciones a las NIIF existentes, considera los costos y beneficios de los pronunciamientos nuevos. Esto incluye la evaluación de los efectos sobre los costos para preparadores y usuarios de los estados financieros. El IASB también considera las ventajas comparativas que tienen los preparadores para elaborar información que, de otra forma, requeriría que los usuarios de los estados financieros incurrieran en costos de desarrollo. El IASB tiene en cuenta los beneficios para la toma de decisiones económicas procedentes de la mejora de la información financiera. El IASB obtiene una mejor comprensión de los efectos probables de las propuestas para las NIIF nuevas o revisadas a través de su exposición formal de propuestas y a través de su análisis y consulta con las partes interesadas a través de actividades de difusión externa.
- BC266 El IASB llevó a cabo amplias actividades de difusión externa con partes interesadas durante la revisión integral de la *NIIF para las PYMES*. Esto incluía la emisión de dos documentos de consulta pública (el PdI y el PN de 2013), actividades de difusión externa adicionales con los suministradores de financiación a las PYMES y analizar las cuestiones principales en reuniones del Consejo Asesor de las NIIF y emisores de normas de todo el mundo. Además, el IASB consultó al GIPYMES sobre sus modificaciones propuestas durante el desarrollo del PN de 2013 y las modificaciones finales. Este Análisis de Efectos se basa en la información recibida mediante este proceso.
- BC267 La evaluación de los costos y beneficios son necesariamente cualitativa, más que cuantitativa. Esto es así porque cuantificar los costos y, en concreto, los beneficios, es inherentemente difícil. Aunque otros emisores de normas realizan tipos similares de análisis, existe una ausencia de técnicas fiables y suficientemente bien establecidas para cuantificar este análisis. Por consiguiente, el IASB ve este Análisis de Efectos como parte de un proceso que evoluciona. Además, la evaluación realizada es de los efectos probables de los requerimientos nuevos, porque los efectos reales, no serán conocidos hasta después de que se hayan aplicado los requerimientos nuevos. Estos se considerarán en la revisión próxima de la *NIIF para las PYMES*.
- BC268 El IASB se comprometió a evaluar y compartir conocimiento sobre los costos probables de implementación de los nuevos requerimientos y los probables costos y beneficios subsecuentes de aplicación de las NIIF nuevas o revisadas—los costos y beneficios se designan conjuntamente como "efectos".
- BC269 Para evaluar los efectos probables de las modificaciones, el IASB ha considerado la forma en que:
- (a) se informaría sobre las actividades en los estados financieros de los que aplican la *NIIF para las PYMES*;
 - (b) mejoraría la comparabilidad de la información financiera entre periodos diferentes de presentación para la misma entidad y entre entidades distintas en un periodo de presentación en concreto;
 - (c) información financiera más útil daría lugar a una mejor toma de decisiones económicas;
 - (d) se verían probablemente afectados los costos de cumplimiento para los preparadores; y
 - (e) se verían afectados los costos probables de análisis para los usuarios de los estados financieros.

Cambios que podrían tener un efecto significativo

- BC270 Las siguientes son las modificaciones significativas a la *NIIF para las PYMES*. Todas estas modificaciones alinean estrechamente los requerimientos relacionados con las NIIF completas. Por consiguiente, un beneficio importante de estas modificaciones es la alineación más estrecha con las NIIF completas. Lo siguiente es una consideración adicional de los efectos de estas modificaciones en el contexto de los estados financieros de las PYMES:
- (a) Incorporación de una opción de usar el modelo de revaluación.
Los usuarios de los estados financieros de las PYMES han dicho al IASB que no les parece adecuado que las entidades apliquen opciones de política contable diferentes para transacciones similares porque afecta a la comparabilidad entre entidades. No obstante, el IASB ha recibido información

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

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

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

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

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

Otros cambios basados en razones de costo-beneficio

BC271 El IASB considera que los cambios siguientes están apoyados en razones costo-beneficio como se explica en los párrafos a los que se hace referencia para:

- (a) Modificar el párrafo 18.20 de la *NIIF para las PYMES* para especificar que si la vida útil de un activo intangible, incluyendo la plusvalía no puede establecerse con fiabilidad, la vida útil se determinará sobre la base de la mejor estimación de la gerencia pero no superará los diez años. Esto sustituye el requerimiento de utilizar una vida fija de diez años, en ausencia de una estimación fiable de la vida útil. El uso de la mejor estimación se espera que proporcione información mejor a los usuarios de los estados financieros sin costo adicional para los preparadores, que requerir una vida fija de diez años (véanse los párrafos FC247).
- (b) La incorporación de la exención por esfuerzo o costo desproporcionado para los siguientes tres requerimientos (véanse los párrafos FC202, FC222 y FC239 a FC241):
- (i) medición de inversiones en instrumentos de patrimonio a valor razonable de las Secciones 11 y 12;
 - (ii) reconocimiento de activos intangibles de forma separada en una combinación de negocios;
 - (iii) la medición de los instrumentos de patrimonio propio de la entidad al valor razonable cuando se emiten para un acreedor para extinguir un pasivo (que procede de incorporar las conclusiones de la CINIIF 19);
 - (iv) el requerimiento de medir el pasivo para pagar una distribución distinta al efectivo a valor razonable de los activos distintos al efectivo a distribuir; y
 - (v) el requerimiento de compensar activos y pasivos por impuesto a las ganancias.
- (c) Un requerimiento de que una entidad debe revelar sus razones para usar cualquier exención por esfuerzo o costo desproporcionado (véase el párrafo FC252).

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

Cambios que se espera que tengan un efecto limitado

BC272 Aparte de los cambios descritos en los párrafos FC270 y FC271, las modificaciones del IASB de la *NIIF para las PYMES* son de uno o más de los tipos siguientes:

- (a) Cambios relativamente menores que alinean los requerimientos de la *NIIF para las PYMES* con los de las NIIF completas, para incorporar algunos de los cambios en las NIIF nuevas o revisadas o para incluir guías que aclaran precedentes de las NIIF completas. Estos cambios se introdujeron para reducir los costos de aplicar la *NIIF para las PYMES* porque proporcionan claridad adicional, una simplificación o resuelven problemas esperados o conocidos o diversidad potencial en la práctica. No se espera que estos cambios añadan complejidad para los preparadores de las PYMES y son en áreas en las que las necesidades de los usuarios de los estados financieros de las PYMES se espera que sean similares a las de los usuarios de los estados financieros de las entidades con obligación pública de rendir cuentas.
- (b) Los cambios que aclaran requerimientos existentes o eliminan consecuencias no previstas de redacción existente en la *NIIF para las PYMES*. El efecto de esas modificaciones se espera que sea una comprensión mejor y aplicación de los requerimientos de la *NIIF para las PYMES* y, en la mayoría de los casos no se esperaba que afecten a la contabilización actual de esas transacciones.
- (c) Cambios que no se espera que tengan un impacto significativo para la inmensa mayoría de las PYMES porque, por ejemplo, están relacionados con transacciones con las que las PYMES solo se encuentran rara vez.

Opinión en contrario

Opinión en contrario de la Sra. Tokar

- DO1 La Sra. Tokar opina en contrario por la decisión del IASB de hacer que se informe del valor razonable de las distribuciones no efectuadas en efectivo, sujeta a una exención por esfuerzo o costo desproporcionado. A ella le preocupa que la exención por esfuerzo o costo desproporcionado privará a los usuarios de los estados financieros de información relevante sobre el valor de los activos distribuidos a los propietarios. Aunque podría aceptar que una exención por esfuerzo o costo desproporcionado puede ser apropiada con respecto a la nueva medición del activo a distribuir entre el momento de reconocimiento de la distribución por pagar y el momento de la liquidación, opina en contrario de proporcionar una exención por esfuerzo o costo desproporcionado con respecto a la nueva medición inicial de la transacción.
- DO2 En su opinión, la información del valor razonable debería usarse normalmente para evaluar la calidad de la decisión de distribución desde una perspectiva de gobierno corporativo, y, por ello, esta información debe estar disponible al preparar los estados financieros. Aunque el IASB ha buscado aclarar, en estas modificaciones, las circunstancias en la que está disponible la exención por esfuerzo o costo desproporcionado, a la Sra. Tokar le preocupa que permitir una exención por esfuerzo o costo desproporcionado para transacciones para las que la información del valor razonable debe estar disponible supone rebajar la exigencia que el IASB pretende para el uso de esta exención. Ella considera que la eficacia de la *NIIF para las PYMES*, que incluye un número de exenciones por esfuerzo o costo desproporcionado, requiere que la exención se use solo en circunstancias en las que los costos (monetarios y en recursos de la entidad, o "esfuerzo") claramente superan los beneficios para los usuarios de tener la información.

