

**Fundamento de las Conclusiones
sobre el Proyecto de Norma
NORMA INTERNACIONAL
DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA
PEQUEÑAS Y
MEDIANAS ENTIDADES**

Se aceptan comentarios hasta el 1 de octubre de 2007

ÍNDICE

párrafos

FUNDAMENTO DE LAS CONCLUSIONES DEL PROYECTO DE NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES	
ANTECEDENTES	FC1–FC14
Documentos de Discusión (Junio de 2004)	FC5–FC7
Cuestionario de reconocimiento y medición y mesas redondas públicas	FC8–FC11
Deliberaciones del Consejo	FC12–FC14
¿POR QUÉ NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA GLOBALES PARA LAS PYME?	FC15–FC27
¿Debe el IASB desarrollar normas para las PyME?	FC17–FC22
¿Deben hacerlo otros?	FC18
¿Apoyan los organismos nacionales emisores de normas una iniciativa del IASB?	FC19–FC20
Una NIIF para las PyME es coherente con la misión del IASB	FC21
Las NIIF existentes incluyen algunas diferencias para entidades no cotizadas	FC22
Diferentes necesidades de los usuarios y consideraciones costo-beneficio	FC23–FC26
La adopción de una NIIF para EPM no implica que las NIIF completas no son apropiadas para EPM	FC27
EL OBJETIVO DE LA PROPUESTA DE NIIF PARA EPM	FC28–FC32
Por qué la determinación del resultado a efectos fiscales y la determinación del resultado que se puede distribuir no son objetivos específicos de la propuesta de NIIF para EPM	FC28–FC30
Por qué la propuesta de NIIF para las PyME no tiene como objetivo el suministro de información para los propietarios que son gerentes para ayudarles a tomar decisiones de gestión	FC31–FC32
ENTIDADES A LAS QUE SE DIRIGE LA PROPUESTA DE NIIF PARA LAS PYME Y ENTIDADES A LAS QUE NO SE DIRIGE	FC33–FC52
Las entidades cuyos títulos cotizan en un mercado público tienen obligación pública de rendir cuentas	FC35

Las instituciones financieras tienen obligación pública de rendir cuentas	FC36
Las PyME que prestan un servicio público esencial	FC37–FC38
Las PyME que son económicamente significativas en su jurisdicción de origen	FC39–FC40
Aprobación de los propietarios para utilizar la propuesta de NIIF para las PyME	FC41
Las PyME que son subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos de un inversor de acuerdo con las NIIF.	FC42
Criterios de tamaño cuantificados	FC43–FC46
Idoneidad de la propuesta de NIIF para las PyME para las entidades muy pequeñas, también denominadas “micros”	FC49–FC50
La propuesta de NIIF para las PyME no se dirige a entidades pequeñas que cotizan en mercados públicos	FC41–FC52
ENTIDADES PEQUEÑAS Y MEDIANAS	FC53–FC54
USUARIOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LAS PYME PREPARADOS UTILIZANDO LA PROPUESTA DE NIIF PARA LAS PYME	FC55
MEDIDA EN QUE LA PROPUESTA DE NIIF PARA LAS PYME DEBE SER UN DOCUMENTO INDEPENDIENTE.	FC56
TEMAS TRATADOS EN LAS NIIF QUE SE HAN OMITIDO EN EL PROYECTO DE NORMA DE NIIF PARA LAS PYME	FC57–FC65
Hiperinflación	FC58
Transacciones con pagos basados en acciones liquidadas con instrumentos de patrimonio	FC59
Agricultura	FC60
Información financiera intermedia	FC61
Contabilización de los arrendamientos financieros desde el punto de vista del arrendador	FC62
Ganancias por acción	FC63
Información Financiera por Segmentos	FC64
Seguros	FC65
POR QUÉ EL MARCO CONCEPTUAL Y LOS PRINCIPIOS Y GUÍAS OBLIGATORIAS EN LAS NIIF EXISTENTES SON EL PUNTO DE PARTIDA APROPIADO PARA DESARROLLAR LA PROPUESTA DE NIIF PARA LAS PYME	FC66–FC69

SIMPLIFICACIONES DE RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN	FC70–FC93
Instrumentos financieros	FC71–FC78
Deterioro del valor de la plusvalía	FC79–FC80
Tratamiento de todos los costos de investigación y desarrollo como gastos	FC81–FC82
Método del costo para asociadas y negocios conjuntos	FC83
Impuesto a las ganancias—‘enfoque de las diferencias temporales mejoradas’	FC84–FC85
Menos valor razonable para la agricultura	FC86
Beneficios a los empleados: planes de beneficios definidos	FC87–FC90
Pagos Basados en Acciones	FC91
Arrendamientos	FC92
Transición a las NIIF para las PyME	FC93
SIMPLIFICACIONES CONSIDERADAS PERO NO ADOPTADAS	FC94–FC107
No exigencia de un estado de flujos de efectivo	FC95–FC96
Tratamiento de todos los arrendamientos como arrendamientos operativos	FC97
Tratamiento de todos los planes de beneficios a los empleados como planes de aportaciones definidas	FC98
Método del contrato terminado solamente para contratos a largo plazo	FC99
Menos provisiones	FC100
No reconocimiento de pagos basados en acciones	FC101
No reconocimiento de impuestos diferidos	FC102
Modelo del costo para toda la agricultura	FC103
Estados financieros no consolidados	FC104
Reconocimiento de pérdidas y ganancias por diferencias de cambio e incrementos por revaluación en resultados	FC105–FC107
TODAS LAS OPCIONES EN LAS NIIF DEBEN ESTAR DISPONIBLES EN LA NIIF PARA LAS PYME. LAS JURISDICCIONES PUEDEN ELIMINAR OPCIONES	FC108–FC118
Propiedades de inversión	FC110
Propiedades, planta y equipo	FC111
Activos intangibles	FC112

FUNDAMENTO DE LAS CONCLUSIONES

Costos por préstamos	FC113
Presentación de flujos de efectivo de las actividades de operación	FC114
Contabilización de las subvenciones del gobierno	FC115
Reversión opcional a las NIIF completas por una entidad que utiliza la NIIF para las PyME	FC116–FC118
SIMPLIFICACIONES DE LA INFORMACIÓN A REVELAR	FC119–FC120
POR QUÉ UN VOLUMEN INDEPENDIENTE EN LUGAR DE SECCIONES ADICIONALES A CADA NIIF	FC121–FC123
POR QUÉ LA ORGANIZACIÓN POR TEMAS	FC124
PLAN DEL CONSEJO PARA MANTENER (ACTUALIZAR) LA NIIF PARA LAS PYME	FC125–FC127
VISIÓN ALTERNATIVA	VA1–VA6

Fundamento de las Conclusiones del Proyecto de Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades

Este Fundamento de las Conclusiones acompaña al proyecto de norma, pero no lo integra.

Antecedentes

- FC1 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”.
- FC2 Poco después de su nacimiento en 2001, el IASB comenzó un proyecto para desarrollar normas contables adecuadas para pequeñas y medianas entidades (PyME). El Consejo estableció un Grupo de Trabajo de expertos para proporcionar asesoramiento sobre las cuestiones y alternativas y soluciones potenciales.
- FC3 En su informe anual de 2002, los Administradores de la Fundación IASC, bajo la que opera el IASB, escribieron ‘Los Administradores también apoyan los esfuerzos del IASB para examinar problemas relativos a economías emergentes y a pequeñas y medianas entidades.’ En julio de 2005 los Administradores formalizaron su apoyo a la reexpresión de los objetivos de la Fundación y del IASB tal como se los expresa en la Constitución de la Fundación. Añadieron un objetivo por el que, al desarrollar las NIIF, el IASB debía tener en cuenta, como considerase apropiado, las necesidades especiales de las pequeñas y medianas entidades y de las economías emergentes. De forma similar, el Consejo Asesor de Normas ha animado de forma coherente al Consejo a continuar con el proyecto.
- FC4 En las reuniones públicas del Consejo durante la segunda mitad de 2003 y a principios de 2004, el Consejo desarrolló algunos puntos de vista preliminares y provisionales sobre el enfoque básico que seguiría al desarrollar las normas de contabilidad para las PyME. Probó este enfoque aplicándolo a varias NIIF.

Documento de Discusión (Junio de 2004)

- FC5 En junio de 2004, el Consejo publicó un Documento de Discusión *Opiniones Preliminares sobre Normas de Contabilidad para Pequeñas y Medianas Entidades* exponiendo e invitando a realizar comentarios sobre el enfoque del Consejo. Recibió 120 respuestas.
- FC6 Las principales cuestiones señaladas en el Documento de Discusión fueron:
- (a) ¿Debe el IASB desarrollar normas de información financiera especiales para las PyME?
 - (b) ¿Cuáles deben ser los objetivos de un conjunto de normas de información financiera para las PyME?
 - (c) ¿Para qué entidades estarían destinadas las normas del IASB para las PyME?
 - (d) Cuando las normas del IASB para las PyME no traten una cuestión concreta de reconocimiento o medición a la que tenga que hacer frente una entidad, ¿cómo deberá ésta resolver la cuestión?
 - (e) ¿Puede una entidad que utiliza las normas del IASB para las PyME optar por seguir un tratamiento permitido en una NIIF que difiere del tratamiento contenido en la correspondiente norma del IASB para las PyME?
 - (f) ¿Cómo debe enfocar el Consejo el desarrollo de normas del IASB para las PyME? ¿Hasta qué punto deben los conceptos y principios y guías obligatorias relacionadas en las NIIF ser los fundamentos de las normas de las PyME ?
 - (g) Si las normas del IASB para las PyME se crean a partir de los conceptos y principios y guías obligatorias relacionadas con las NIIF completas, ¿cuál debe ser la base para modificar esos conceptos y principios para las PyME?
 - (h) ¿En qué formato deben publicarse las normas del IASB para las PyME?
- FC7 En sus encuentros posteriores en 2004, el Consejo consideró las cuestiones puestas de manifiesto por los comentaristas del Documento de Discusión. En diciembre de 2004 y enero de 2005, el Consejo tomó algunas decisiones provisionales sobre el modo apropiado de continuar el proyecto. Las respuestas al Documento de Discusión mostraban una clara demanda de una Norma Internacional de Información Financiera para las PyME (NIIF para las PyME) y una preferencia, en muchos países, por adoptar la NIIF para las PyME en lugar de normas desarrolladas en el ámbito local o regional. Por lo tanto, el Consejo decidió, como siguiente paso, publicar un proyecto de norma de una NIIF para las PyME.

Cuestionario de reconocimiento y medición y mesas redondas públicas

- FC8 La mayoría de los comentaristas del Documento de Discusión dijeron que eran necesarias simplificaciones de reconocimiento y medición, pero se propusieron pocos detalles. Y cuando se propusieron algunos detalles, los comentaristas generalmente no indicaron las transacciones particulares u otros sucesos o condiciones que crearán el problema de reconocimiento o medición para las PyME de acuerdo con las NIIF o cómo podría resolverse el problema.
- FC9 El IASB concluyó que necesitaba más información para evaluar posibles simplificaciones de reconocimiento y medición. En consecuencia, el Consejo decidió mantener encuentros en mesas redondas públicas con quienes preparan la información y los usuarios de los estados financieros de las PyME para debatir posibles modificaciones de los principios de reconocimiento y medición de las NIIF para utilizarlos en una NIIF para las PyME. El Consejo instruyó al personal para que desarrollase y publicase un cuestionario como una herramienta para identificar temas que debían debatirse en esos encuentros en mesas redondas.
- FC10 El cuestionario (publicado en abril de 2005) planteaba dos preguntas:
- 1 ¿Cuáles son las áreas para la posible simplificación de los principios de reconocimiento y medición para las PyME?
 - 2 A partir de su experiencia, por favor indique qué temas identificados en las NIIF podrían omitirse en las normas para las PyME por no ser probable que ocurran en un contexto de PyME. Si ocurrieran, las normas requerirían a la PyME que determine su política contable apropiada examinando la NIIF aplicable.
- FC11 El Consejo recibió 101 respuestas al cuestionario. Esas respuestas fueron debatidas con el Consejo Asesor de Normas (junio de 2005), con el Grupo de Trabajo de las PyME (junio de 2005), con Organismos Emisores de Normas Mundiales (septiembre de 2005) y en las mesas redondas públicas mantenidas por el Consejo en octubre de 2005. Un total de 43 grupos participaron en los debates de las mesas redondas con el Consejo durante un periodo de dos días.

Deliberaciones del Consejo

- FC12 El Grupo de Trabajo del IASB se reunió en junio de 2005 y formuló un conjunto completo de recomendaciones al Consejo respecto al reconocimiento, la medición, la presentación y los requerimientos de información a revelar que debían incluirse en un proyecto de NIIF para las PyME. Posteriormente en 2005, el Consejo consideró esas recomendaciones y las opiniones expresadas en las respuestas al Documento de Discusión y el cuestionario, y en las mesas redondas. Durante esas deliberaciones, el Consejo tomó decisiones provisionales sobre los requerimientos a ser incluidos en el proyecto de norma.
- FC13 Sobre la base de esas decisiones provisionales, en el encuentro del Consejo de enero de 2006, el personal presentó un borrador preliminar del proyecto de norma. El Grupo de Trabajo se reunió a finales de enero de 2006 para revisar ese proyecto y preparó un informe con sus recomendaciones para la consideración del Consejo. La discusión del proyecto por el Consejo comenzó en febrero de 2006 y continuó durante el resto de ese año. Se prepararon borradores revisados del proyecto de norma para cada encuentro del Consejo desde mayo en adelante.
- FC14 Este Fundamento de las Conclusiones señala los principales temas identificados por el Consejo, las alternativas consideradas y las razones del Consejo para aceptar algunas alternativas y rechazar otras.

¿Por qué normas de información financiera globales para las PyME?

- FC15 Las normas de información financiera globales, aplicadas coherentemente, mejoran la comparabilidad de la información financiera. Las diferencias contables pueden oscurecer las comparaciones que los inversores, prestamistas y otros hacen. Dando lugar a la presentación de información financiera comparable de alta calidad, las normas de información financiera global de alta calidad mejoran la eficiencia de la distribución y el precio del capital. Esto beneficia no sólo a quienes proporcionan deuda o capital de patrimonio neto sino a quienes buscan capital porque reduce sus costos de cumplimiento y elimina incertidumbres que afectan a su costo de capital. Las normas globales también mejoran la coherencia en la calidad de la auditoría y facilitan la educación y el entrenamiento.

FC16 Los beneficios de las normas de información financiera globales no se limitan a entidades cuyos títulos cotizan en bolsa. A juicio del Consejo, tanto las pequeñas y medianas entidades —y como quienes utilizan sus estados financieros— se pueden beneficiar de un conjunto común de normas contables. Los estados financieros de las PyME que son comparables entre países son necesarios por las siguientes razones:

- (a) Las instituciones financieras hacen préstamos transfronterizos y operan en el ámbito multinacional. En la mayoría de jurisdicciones, más de la mitad de todas las PyME, incluyendo las más pequeñas, tienen préstamos bancarios. Los banqueros confían en los estados financieros al tomar decisiones de préstamo y al establecer los términos y tasas de interés.
- (b) Los vendedores quieren evaluar la salud financiera de los compradores de otros países antes de vender bienes y servicios a crédito.
- (c) Las agencias de calificación de crédito intentan desarrollar calificaciones transfronterizas uniformes. De forma similar, los bancos y otras instituciones que operan más allá de las fronteras, a menudo desarrollan calificaciones de una forma similar a las agencias de calificación de crédito. Las cifras financieras presentadas son cruciales para el proceso de calificación.
- (d) Muchas PyME tienen proveedores en el extranjero y utilizan los estados financieros de un proveedor para valorar las proyecciones de una relación de negocios a largo plazo.
- (e) Las firmas de capital riesgo proporcionan financiación transfronteriza a las PyME.
- (f) Muchas PyME tienen inversores extranjeros que no están implicados en la gestión del día a día de la entidad. Las normas contables globales para estados financieros de propósito general y la comparabilidad a que dan lugar son especialmente importantes cuando esos inversores extranjeros están localizados en un país diferente al de la entidad y cuando tienen intereses en otras PyME.

¿Debe el IASB desarrollar normas para las PyME?

FC17 Al decidir que desarrollaría una NIIF para las PyME, el IASB fue consciente de las siguientes cuestiones:

- (a) ¿Deben las normas de información financiera para las PyME ser desarrolladas por otros?

- (b) ¿Apoyan los organismos nacionales emisores de normas al IASB en el desarrollo una NIIF para las PyME?
- (c) ¿Es el desarrollo de una NIIF para las PyME coherente con la misión del Consejo?
- (d) Las NIIF existentes hacen algunas distinciones para las PyME.

¿Deben hacerlo otros?

FC18 El Consejo consideró si las normas de información financiera para las PyME deberían ser desarrolladas mejor por otros —ya sea globalmente, país por país, o tal vez a nivel regional— mientras el IASB centre sus esfuerzos fundamentalmente en las normas para entidades que participan en bolsa. Sin embargo, en el Consejo se destacó que su misión, tal como se indica en su Constitución (véase párrafo FC21), no se restringe a normas para entidades que participan en bolsa. Es probable que centrarse sólo en esas entidades dé lugar a normas o prácticas para otras entidades (incluyendo las PyME) que puedan no identificar las necesidades de usuarios externos de estados financieros, ser incoherentes con el *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros* o con las normas del IASB, carecer de comparabilidad entre fronteras nacionales o dentro de un país, y no permitir una transición fácil a las NIIF completas para entidades que desean entrar en bolsa. Por estas razones, el Consejo decidió llevar a cabo el proyecto.

¿Apoyan los organismos nacionales emisores de normas una iniciativa del IASB?

- FC19 Los organismos nacionales emisores de normas de contabilidad de todo el mundo apoyan la iniciativa del IASB. En septiembre de 2003 el IASB albergó un encuentro de los organismos nacionales emisores de normas de contabilidad. En la preparación de ese encuentro el Consejo les informó sobre las normas para las PyME. Con casi unanimidad, los organismos emisores de normas que respondieron dijeron que el IASB debía desarrollar normas globales para las PyME.
- FC20 El Consejo analizó el progreso de su proyecto sobre normas para las PyME en encuentros posteriores de los organismos nacionales emisores de normas de contabilidad en 2004-2006. Los organismos emisores de normas continuaron apoyando el proyecto del Consejo.

Una NIIF para las PyME es coherente con la misión del IASB

FC21 El desarrollo de un conjunto de normas para las PyME es coherente con la misión del IASB. El principal objetivo del IASB, tal como se lo establece en su Constitución y en el Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera, es “desarrollar, buscando el interés público, un único conjunto de normas contables de carácter global que sean de alta calidad, comprensibles y de cumplimiento obligado, que requieran información de alta calidad, transparente y comparable en los estados financieros y en otros tipos de información financiera, para ayudar a los participantes en los mercados de capitales de todo el mundo, y a otros usuarios, a tomar decisiones económicas”. “Conjunto único” significa que todas las entidades en circunstancias similares globalmente deben seguir las mismas normas. Las circunstancias de las PyME pueden ser diferentes, en diversas maneras, de las de entidades más grandes, obligadas a rendir cuentas al público, incluyendo:

- (a) los usuarios de los estados financieros de la entidad y sus necesidades de información;
- (b) cómo se utilizan los estados financieros;
- (c) el alcance y la amplitud de la pericia contable disponible para la entidad; y
- (d) la capacidad de las PyME para asumir los costos de seguir las mismas normas que las entidades más grandes que tienen obligación pública de rendir cuentas.

Las NIIF existentes incluyen algunas diferencias para entidades que no cotizan

FC22 Las NIIF incluyen varias diferencias para entidades cuyos títulos no cotizan en bolsa. Por ejemplo:

- (a) La NIIF 8 *Segmentos de Operación* sólo requiere la revelación de información segmentada a las entidades cuya deuda o instrumentos de patrimonio neto cotizan o están registrados para cotizar en la bolsa.
- (b) La NIC 27 *Estados Financieros Consolidados y Separados* exige a algunas entidades controladoras de preparar estados financieros consolidados si su deuda o sus instrumentos de patrimonio neto cotizan en bolsa. En la NIC 28 *Inversiones en Entidades Asociadas* y NIC 31 *Participaciones en Negocios Conjuntos* existen exenciones similares.

- (c) La NIC 33 *Ganancias por Acción* requiere la presentación de ganancias por acción solo para entidades cuyas acciones ordinarias o acciones potencialmente ordinarias cotizan en bolsa.

Diferentes necesidades de los usuarios y consideraciones costo-beneficio

FC23 El *Marco Conceptual* (párrafo 12) establece que:

El objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la posición financiera, rendimiento y cambios en la posición financiera de una entidad, que sea útil a una amplia gama de usuarios al tomar sus decisiones económicas.

Al establecer normas sobre la forma y el contenido de los estados financieros con propósito general, las necesidades de los usuarios de los estados financieros son primordiales.

FC24 Los usuarios de los estados financieros de las PyME pueden tener menor interés en cierta información de los estados financieros con propósito general preparados de acuerdo con las NIIF completas que los usuarios de los estados financieros de entidades cuyos títulos cotizan en mercados públicos de títulos o que tienen otro tipo de obligación pública de rendir cuentas. Por ejemplo, los usuarios de los estados financieros de las PyME pueden tener un mayor interés en los flujos de efectivo a corto plazo, liquidez, fortaleza del balance y cobertura de los intereses, y en la tendencia histórica de ganancias y cobertura de intereses y no sobre información que pretende ayudar a la realización de previsiones sobre los flujos de efectivo futuros, ganancias y valor de una entidad. Sin embargo, los usuarios de los estados financieros de las PyME pueden necesitar alguna información que habitualmente no se presenta en los estados financieros de entidades cotizadas. Por ejemplo, como una alternativa a los mercados públicos de capitales, las PyME a menudo obtienen capital de sus accionistas, directores y proveedores, y los accionistas y directores a menudo pignoran activos personales para que la PyME pueda obtener financiación bancaria.

FC25 A juicio del Consejo, la naturaleza y el grado de diferencias entre las NIIF completas y una NIIF para las PyME debe determinarse en función de las necesidades y de un análisis de costo-beneficio. En la práctica, los beneficios de aplicar normas contables difieren entre entidades que informan, dependiendo principalmente de la naturaleza, el número y las necesidades de información de los usuarios de los estados financieros de la entidad que informa. Los costos relacionados pueden no diferir de forma significativa. Por lo tanto, de forma coherente con el *Marco Conceptual*, el Consejo consideró que la relación costo-beneficio debe evaluarse en relación con las necesidades de los usuarios de los estados financieros de una entidad.

FC26 El Consejo se enfrentó a un dilema al decidir si desarrollar una NIIF para las PyME o no hacerlo. Por un lado, creía que los mismos conceptos de información financiera son apropiados para todas las entidades con independencia de su obligación pública de rendir cuentas –particularmente los conceptos para el reconocimiento y medición de activos, pasivos, ingresos y gastos. Esto sugería que un único conjunto de normas contables debe ser adecuado para todas las entidades, aunque no descartaría diferencias en la información a revelar en función de las necesidades de los usuarios y consideraciones costo-beneficio. Por otro lado, el Consejo reconoció que las diferencias en la tipología y necesidades de los usuarios de los estados financieros de las PyME, así como las limitaciones y costos de la experiencia contable disponible para las PyME, sugerían que eran apropiadas unas normas separadas para las PyME. Esas normas separadas podrían incluir limitaciones como referencias al *Marco Conceptual*, definiciones coherentes de elementos de los estados financieros y atención a las necesidades de los usuarios de los estados financieros de las PyME. Sopesando lo anterior, el Consejo concluyó que el último enfoque (normas separadas) era el apropiado.

La adopción de una NIIF para las PyME no implica que las NIIF completas no son apropiadas para las PyME

FC27 El Consejo cree que el objetivo de los estados financieros, tal como se lo establece en el *Marco Conceptual*, es apropiado tanto para lasPyME como para las entidades obligadas a aplicar la totalidad de las NIIF. El objetivo de suministrar información acerca de la posición financiera, rendimiento y cambios en la posición financiera de una entidad, que sea útil a una amplia gama de usuarios al tomar sus decisiones económicas, es aplicable con independencia del tamaño de la entidad que informa. Por lo tanto, las normas para estados financieros con propósito general de entidades con obligación pública de rendir cuentas darían lugar a estados financieros que satisfacen las necesidades de los usuarios de los estados financieros de todas las entidades, incluyendo aquellas con obligación pública de rendir cuentas. El Consejo es consciente de investigaciones que muestran que actualmente más de 50 jurisdicciones requieren o permiten que las PyME utilicen las NIIF completas.

El objetivo de la propuesta de NIIF para las PyME

Por qué la determinación del resultado a efectos fiscales y la determinación del resultado que se puede distribuir no son objetivos específicos de la propuesta de NIIF para las PyME

- FC28 Las NIIF están diseñadas para ser aplicadas en los estados financieros con propósito general y en otras informaciones financieras de todas las entidades con ánimo de lucro. Los estados financieros con propósito general se dirigen a satisfacer las necesidades comunes de información de un amplio espectro de usuarios, por ejemplo accionistas, acreedores, empleados y público en general. Los estados financieros con propósito general son aquéllos que pretenden atender las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. Los estados financieros con propósito general suministran información sobre la posición financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de una entidad.
- FC29 La determinación del resultado a efectos fiscales requiere estados financieros con propósitos de información especial –diseñados para cumplir con las leyes y regulaciones fiscales de una determinada jurisdicción. De forma similar, el resultado que una entidad puede distribuir se define por las leyes y regulaciones del país u otra jurisdicción en la que esté domiciliada.
- FC30 Las autoridades fiscales a menudo también son usuarios externos importantes de los estados financieros de las PyME. Casi siempre, las autoridades fiscales tienen el poder de demandar cualquier información que necesiten para cumplir con su evaluación fiscal legal y su obligación de recaudar. Las autoridades fiscales a menudo consideran los estados financieros como el punto de partida para determinar el resultado sujeto a impuesto, y algunas cuentan con políticas para minimizar los ajustes al resultado contable con el propósito de determinar el resultado sujeto a impuesto. No obstante, las normas contables globales para las PyME no pueden tratar la información fiscal en jurisdicciones individuales. Pero el resultado determinado de conformidad con la propuesta de *NIIF para las PyME* puede servir como el punto de partida para determinar el resultado tributable en una determinada jurisdicción a través de una conciliación que sea desarrollada fácilmente a nivel nacional. Una conciliación similar puede desarrollarse para ajustar el resultado medido por la propuesta de *NIIF para PyME* con el resultado que se puede distribuir según las leyes y regulaciones nacionales.

Por qué la propuesta de *NIIF para las PyME* no tiene como objetivo el suministro de información para los propietarios que son gerentes para ayudarles a tomar decisiones de gestión

- FC31 Los propietarios que son gerentes utilizan los estados financieros de las PyME para muchos propósitos. Sin embargo, la propuesta de *NIIF para las PyME* no tiene por objetivo el suministro de información para los propietarios que son gerentes para ayudarles a tomar decisiones de gestión. Los gerentes pueden obtener cualquier información que necesiten para gestionar su negocio. (Lo mismo es válido para las NIIF completas). No obstante, los estados financieros con propósito general a menudo también servirán las necesidades de la gerencia proporcionando una mejor comprensión de la posición financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de la entidad.
- FC32 Las PyME a menudo producen estados financieros sólo para el uso de los propietarios que son gerentes, o para información fiscal o para el cumplimiento de otros propósitos reguladores no relacionados con el registro de títulos valores. Los estados financieros producidos únicamente para los citados propósitos no son estados financieros con propósito general.

Entidades a las que se dirige la propuesta de *NIIF para las PyME* y entidades a las que no se dirige

- FC33 Una de las primeras cuestiones afrontadas por el Consejo fue la de describir la clase de entidades a las que se dirigiría la propuesta de *NIIF para las PyME*. El Consejo reconoció que, en última instancia, las decisiones sobre qué entidades deben utilizar la *NIIF para las PyME* recaen en las autoridades reguladoras nacionales y en los emisores de normas. Sin embargo, una clara definición de la clase de entidades a las que se dirige la *NIIF para las PyME* es esencial, de forma que:
- (a) el Consejo pueda decidir sobre las normas que sean apropiadas para esa clase de entidades, y
 - (b) las autoridades reguladoras nacionales, emisores de normas, y entidades que informan y sus auditores estén informados del alcance pretendido para la aplicación de la *NIIF para las PyME*.

De ese modo, las jurisdicciones entenderán que existen algunos tipos de entidades a las que no se dirige la propuesta de *NIIF para las PyME*.

- FC34 A juicio del Consejo, la propuesta de *NIIF para las PyME* es apropiada para una entidad que no tenga obligación pública de rendir cuentas. Una entidad tiene tal obligación (y, por tanto, debe utilizar las NIIF completas) si:
- (a) registra, o está en proceso de registrar sus estados financieros en una comisión de valores o en otra organización reguladora con el fin de emitir algún tipo de instrumentos en un mercado público; o
 - (b) mantiene activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de agentes ajenos a la entidad, tales como un banco, una entidad aseguradora, intermediarios de bolsa, un fondo de pensiones, un fondo de inversión colectiva o una entidad bancaria de inversión.

Las entidades cuyos títulos cotizan en un mercado público tienen obligación pública de rendir cuentas

- FC35 Los mercados públicos de títulos, por su naturaleza, agrupan a entidades que buscan capital e inversores que no están implicados en la gestión de la entidad y que están considerando si proporcionar capital y a qué precio. Aunque aquellos inversores públicos a menudo suministran capital-riesgo a largo plazo, no tienen el poder para demandar la información financiera que podrían encontrar útil para la toma de decisiones de inversión. Ellos deben confiar en los estados financieros con propósito general. La decisión de una entidad de entrar en un mercado público de capitales le obliga a rendir cuentas públicamente, y debe proporcionar información financiera a los inversores externos. Los gobiernos reconocen esta obligación pública de rendir cuentas estableciendo leyes, regulaciones y agencias reguladoras que abordan la regulación del mercado y la información a revelar a los inversores en los mercados públicos de títulos.

Las instituciones financieras tienen obligación pública de rendir cuentas

- FC36 De forma similar, los bancos, compañías de seguros, intermediarios de bolsa, fondos de pensiones, fondos de inversión colectiva y la banca de inversión están preparados para mantener y gestionar los recursos financieros que les sean confiados por un amplio grupo de clientes o miembros que no están implicados en la administración de tales entidades. Dado que éstas actúan en calidad de fiduciaria pública, tienen obligación pública de rendir cuentas. En la mayor parte de los casos, estas instituciones están reguladas por leyes y agencias gubernamentales.

Las PyME que prestan un servicio público esencial

- FC37 En el Documento de Discusión, la opinión inicial del Consejo era que, además de las dos condiciones citadas en el párrafo FC34, una entidad también tiene obligación pública de rendir cuentas si presta servicios públicos o si es una entidad similar que presta un servicio público esencial.
- FC38 La mayoría de los comentaristas del Documento de Discusión, y también el Grupo de Trabajo, señalaron que en muchas jurisdicciones las entidades que prestan servicios públicos pueden ser muy pequeñas: por ejemplo, las compañías de recolección de basuras, compañías de agua, compañías locales de generación o distribución de energía, y compañías locales de televisión por cable. Los comentaristas argumentaron que es la naturaleza de los usuarios de los estados financieros y no la naturaleza de la actividad del negocio la que debe determinar si deben requerirse las NIIF completas. El Consejo estuvo de acuerdo.

Las PyME que son económicamente significativas en su jurisdicción de origen

- FC39 En el Documento de Discusión, la opinión inicial del Consejo era que, además de las dos condiciones citadas en el párrafo FC34, una entidad también tiene obligación pública de rendir cuentas si es económicamente significativa en su país de origen a partir de criterios como los activos totales, el resultado total, el número de empleados, el grado de dominio del mercado, y la naturaleza y el grado de financiación externa.
- FC40 La mayoría de los comentaristas, y el Grupo de Trabajo, argumentaron que la significación económica no resulta automáticamente en una “obligación pública de rendir cuentas”. Esta expresión, tal como se utiliza en los párrafos 1.1 y 1.2, hace referencia a la obligación pública de rendir cuentas hacia aquellos proveedores de recursos presentes 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. El Consejo concluyó que la significación económica puede ser más relevante de cara a la obligación pública de rendir cuentas política y social. Si tal obligación requiere estados financieros con propósito general utilizando las NIIF completas es una cuestión que es mejor dejar que decidan las jurisdicciones locales.

Aprobación de los propietarios para utilizar la propuesta de *NIIF para las PyME*

- FC41 En el Documento de Discusión, la opinión inicial del Consejo era que el cien por cien de los propietarios de una pequeña o mediana entidad deben estar de acuerdo antes de que la entidad pudiera utilizar la propuesta de *NIIF para las PyME*. Incluso la objeción de un propietario de una entidad para utilizar la *NIIF para las PyME* debería ser evidencia suficiente de la necesidad de que esa entidad prepare sus estados financieros a partir de las NIIF completas. La mayoría de los comentaristas estuvieron en desacuerdo. En su opinión, una objeción, o incluso la falta de respuesta, por uno o algunos accionistas no hacen que una entidad tenga obligación pública de rendir cuentas. Ellos pensaron que los dos criterios de (a) cotización pública e (b) institución financiera identifican de forma apropiada a las entidades con obligación pública de rendir cuentas. El Consejo encontró convincentes tales argumentos.

Las PyME que son subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos de un inversor de acuerdo con las NIIF

- FC42 En el Documento de Discusión, la opinión inicial del Consejo era que si una subsidiaria, negocio conjunto o asociada de una entidad con obligación pública de rendir cuentas elabora la información financiera conforme a las NIIF completas para cumplir con las exigencias de la controladora, de la participante, o de la inversora, debe requerirse que sus estados financieros separados cumplan con las NIIF completas y no con la NIIF para las PyME. En la visión del Consejo, ya que la información había sido elaborada para otros propósitos de acuerdo con las NIIF completas, resultaría más costoso preparar un segundo conjunto de estados financieros que cumplieran con la *NIIF para las PyME*. La mayoría de los comentaristas del Documento de Discusión no estuvieron de acuerdo. Muchos dijeron que los datos producidos conforme a las NIIF a efectos contables de consolidación o participación en el patrimonio tienen una materialidad o importancia relativa diferente de la que se necesita en los estados financieros propios de la entidad participada. Además, añadían que son las circunstancias de la entidad, en lugar de las de la controladora o inversionista, las que deben determinar si tiene obligación pública de rendir cuentas. En consecuencia, argumentaron que sería costoso y gravoso para la entidad participada tener que aplicar las NIIF completas en sus propios estados financieros. Al Consejo le parecieron convincentes estos argumentos. Por tanto, las PyME deben evaluar si cumplen las condiciones para aplicar la *NIIF para las*

PyME a partir de sus propias circunstancias, incluso si también presentan la información financiera conforme a las NIIF completas a una entidad controladora, participante o inversora.

Criterios de tamaño cuantificados

- FC43 La definición de *PyME* no incluye una cuantificación de los criterios sobre el tamaño para determinar qué es una entidad pequeña o mediana. En el Consejo se destacó que sus normas se aplican en más de 100 países y . se concluyó que no es factible desarrollar un análisis cuantificado del tamaño que resulte aplicable y duradero para todos esos países. Esto es coherente con el enfoque en el que se basan los principios generales del Consejo al establecer sus normas.
- BC44 Para decidir a qué entidades se les debe requerir o permitir la utilización de la *NIIF para las PyME*, las jurisdicciones pueden establecer una cuantificación de los criterios sobre el tamaño. De forma similar, una jurisdicción puede decidir que las entidades que son económicamente relevantes en ese país deben estar obligadas a utilizar las NIIF completas en lugar de la *NIIF para las PyME*.

Adecuación de la propuesta de NIIF para las PyME para las entidades muy pequeñas—también denominadas “micros”

- FC45 Para decidir sobre el contenido de la propuesta de *NIIF para las PyME*, el IASB se centró en una entidad típica con unas 50 empleados. El Consejo utilizó la guía de 50 empleados no como un análisis de tamaño cuantificado para definir las *PyME*, sino, más bien, para ayudarle a decidir las clases de transacciones, hechos y condiciones que deben ser explícitamente tratados en la propuesta de *NIIF para las PyME*. El objetivo del Consejo al hacer esto, era hacer de la *NIIF para las PyME* un documento independiente para dichas *PyME* típicas, y también para las entidades con menos de 50 empleados.
- FC46 Algunos argumentan que una *NIIF para las PyME* que está diseñada para cubrir las transacciones, hechos y condiciones típicos de las *PyME* con unos 50 empleados no resulta adecuada para una “micro” entidad muy pequeña con uno, dos o tres empleados que está obligada a publicar estados financieros con propósito general para usuarios externos o que opte por hacerlo. El Consejo no estuvo de acuerdo. Los usuarios externos tales como prestamistas, vendedores, clientes, agencias de calificación y empleados necesitan tipos de información específica pero no están en posición de exigir

informes a la medida de sus necesidades específicas de información. Ellos deben confiar en los estados financieros con propósito general. Esto es tan cierto para las micros como para las PyME mayores. Los estados financieros preparados utilizando la propuesta de *NIIF para las PyME* pretenden satisfacer esas necesidades.

- FC47 Algunos que cuestionan si la propuesta de *NIIF para las PyME* será adecuada para las micros argumentan que muchas entidades micros preparan los estados financieros exclusivamente para su presentación a las autoridades fiscales con el fin de determinar el resultado fiscal. Como se explica más detalladamente en los párrafos FC28–FC30, al determinar el resultado fiscal (y también determinar el resultado que legalmente se puede distribuir) se requieren unos estados financieros con propósitos especiales, diseñados para cumplir con las leyes y regulaciones fiscales de una determinada jurisdicción.
- FC48 Además, en el Consejo se destacó que, en muchos países, las NIIF completas son obligatorias para todas o para la mayoría de compañías de responsabilidad limitada, incluyendo las micros. En el Consejo también se destacó que muchos otros países permiten que las micros utilicen las NIIF completas. Como se mencionó en el párrafo FC27, más de 50 jurisdicciones han decidido que las NIIF completas deben ser exigidas o permitidas a todas entidades, incluidas las micros. Si las NIIF completas han sido consideradas adecuadas para todas entidades, entonces la propuesta de *NIIF para PyME* seguramente será también adecuada. La guía para el proyecto de *NIIF para las PyME* es simple y sencilla. Dicha guía puede cubrir algunas transacciones o circunstancias con las que normalmente no se encuentran las micro PyME, pero el Consejo no cree que esto suponga una carga para las micro PyME. La organización por temas de la propuesta de NIIF para las PyME facilitará a las micro PyME la identificación de aquellos aspectos de la norma que sean relevantes para sus circunstancias.
- FC49 Algunos son partidarios de establecer una serie de requerimientos contables muy simples y breves para las micro PyME—con los principios generales de la contabilidad por acumulación o devengo (algunos incluso sugieren los criterios de caja o de caja modificado), principios de reconocimiento y medición específicos solamente para las transacciones más básicas y quizás requerir solamente el balance y el estado de resultados con una limitada revelación de información en las notas. El Consejo reconoció que este enfoque puede resultar en unos costos relativamente bajos para las PyME al elaborar los estados financieros. No obstante, el Consejo concluyó que los estados resultantes no satisfacían el objetivo de utilidad para la toma de decisiones, puesto que no facilitarían información de utilidad sobre la posición financiera de la entidad, el rendimiento y los cambios en la posición financiera que sea útil a una amplia gama de usuarios al tomar sus

decisiones económicas. Además, el Consejo consideró que unos estados financieros que han sido preparados utilizando un conjunto de requerimientos contables tan simples y breves podrían no servir de ayuda a las PyME para mejorar su capacidad para obtener capital. Por tanto, el Consejo concluyó que no debía desarrollar este tipo de *NIIF para las PyME*.

- FC50 El IASB no tiene la potestad para obligar a ninguna entidad a aplicar sus normas. Esa es la responsabilidad de los legisladores y reguladores. En algunos países, el gobierno ha delegado esa potestad a un organismo emisor de normas independiente o a un organismo contable profesional. Ellos tendrán que decidir a qué entidades se debe exigir o permitir la utilización, o quizás prohibir el uso, de las *NIIF para las PyME*. El Consejo cree que la propuesta de *NIIF para las PYME* resultará adecuada para todas entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas, incluyendo las micros.

La propuesta de *NIIF para las PyME* no se dirige a entidades pequeñas que cotizan en mercados públicos

- FC51 Las entidades, grandes o pequeñas, cuya deuda o instrumentos de patrimonio cotizan en mercados de capital público han optado por la búsqueda de capital a través de inversores externos que no están involucrados en la gestión del negocio y que no tienen facultad para reclamar aquella información que podría resultarles útil. Las NIIF completas han sido diseñadas para servir a los mercados de capitales facilitando revelaciones de información y guías orientadas especialmente a los inversores y acreedores de estos mercados Parte de esta revelaciones de información y alguna de las guías no están incluidas en el proyecto de *NIIF para las PyME*. El Consejo concluyó, por tanto, que las NIIF completas son apropiadas para cualquier entidad con obligación pública de rendir cuentas.
- FC52 Una jurisdicción que considere que la *NIIF para las PyME* es apropiadas para las entidades pequeñas cotizadas en mercados públicos en dicha jurisdicción podría incorporar los requerimientos de la *NIIF para las PyME* dentro de sus normas nacionales para entidades pequeñas cotizadas en mercados públicos. En ese caso, sin embargo, los estados financieros deberían describirse como conformes con los PCGA nacionales. El proyecto de *NIIF para las PyME* propone que se les prohíba su descripción como conformes con la *NIIF para las PyME*.

“Entidades pequeñas y medianas”

FC53 Como es la costumbre del IASB, las “pequeñas y medianas entidades ” (PyME) se describen en la Sección 1 *Alcance* del proyecto de *NIIF para las PyME*. Muchas jurisdicciones han desarrollado sus propias definiciones del término para un amplio rango de propósitos, incluyendo el establecimiento de obligaciones de información financiera. A menudo esas definiciones nacionales o regionales incluyen criterios cuantificados basados en los ingresos ordinarios, los activos, los empleados, u otros factores. Frecuentemente, el término se usa para indicar o incluir entidades muy pequeñas sin considerar si publican estados financieros con propósito general para usuarios externos.

FC54 El IASB consideró la posibilidad de utilizar otro término, y utilizó el término “entidad sin obligación pública de rendir cuentas” (ESOPRC) durante varios meses del 2005. Puesto que el Consejo concluyó que las NIIF completas eran necesarias para las entidades con obligación pública de rendir cuentas, los términos “entidad con obligación pública de rendir cuentas” y “entidad sin obligación pública de rendir cuentas” presentaban cierto atractivo. No obstante, los constituyentes argumentaron que este término no está ampliamente reconocido, mientras que “pequeñas y medianas entidades ” PyME es universalmente reconocido. Algunos dijeron también que “entidades sin obligación pública de rendir cuentas” parecía implicar que las entidades más pequeñas no rendían cuentas. Además, en Julio del 2005 los Administradores de la Fundación IASC redefinieron los objetivos de la Fundación y del IASB como se establece en la Constitución de la Fundación mediante el agregado del objetivo (c), que utiliza el término “pequeñas y medianas entidades”:

Los objetivos de la Fundación IASC son:

- (a) desarrollar, buscando el interés público, un único conjunto de normas contables de carácter global que sean de alta calidad, comprensibles y de cumplimiento obligado, que requieran información de alta calidad, transparente y comparable en los estados financieros y en otros tipos de información financiera, para ayudar a los participantes en los mercados de capitales de todo el mundo, y a otros usuarios, a tomar decisiones económicas;
- (b) promover el uso y la aplicación rigurosa de tales normas;
- (c) cumplir con los objetivos asociados con (a) y (b), teniendo en cuenta, cuando sea necesario, las necesidades especiales de entidades pequeñas y medianas y de economías emergentes; y
- (d) llevar a la convergencia entre las normas contables nacionales y las Normas Internacionales de Contabilidad y las Normas Internacionales de Información Financiera, hacia soluciones de alta calidad.

Por estos motivos, el Consejo decidió utilizar “pequeñas y medianas entidades”.

Usuarios de los estados financieros de las PyME preparados utilizando la propuesta de NIIF para las PyME

- FC55 La propuesta de *NIIF para las PyME* está dirigida a entidades sin obligación pública de rendir cuentas que publican estados financieros con propósito general para usuarios externos. Los principales grupos de usuarios externos incluyen:
- (a) los bancos que efectúan préstamos a las PyME.
 - (b) vendedores que venden a las PyME y utilizan los estados financieros de las PyME para tomar decisiones sobre los créditos y precios.
 - (c) agencias de calificación crediticia y otras que utilicen los estados financieros de las PyME para calificarlas.
 - (d) clientes de las PyME que utilizan los estados financieros de las mismas para decidir si hacer negocios.
 - (e) accionistas de las PyME que no son también administradores de sus PyME.

Medida en que la propuesta de NIIF para las PyME debe ser un documento independiente

- FC56 Como se explicó anteriormente, la propuesta de NIIF para las PYME pretende ser un documento independiente para una entidad pequeña típica con unos 50 empleados.
- (a) Sin embargo, habrá ocasiones en la que la *NIIF para las PyME* exigirá o permitirá a las entidades apoyarse en las NIIF completas:(a) Cuando las NIIF faciliten una opción de política contable, el Consejo concluyó que las PyME debían tener las mismas opciones. La opción más sencilla se incluye en el proyecto de *NIIF para las PyME* (véanse los párrafos FC108–FC115). La otra opción u opciones se permitirán por referencia a las NIIF.
 - (b) El proyecto de *NIIF para las PyME* omite algunos temas contables que son abordados en las NIIF completas, porque el Consejo cree poco probable que las PyME típicas se encuentren con tales transacciones (véase los párrafos FC57–FC65). Sin embargo, el proyecto introduce referencias exigiendo a las PyME que se encuentren con tales transacciones buscar en una NIIF concreta o en una sección de ésta.
 - (c) El proyecto de *NIIF para las PyME* establece que si la norma no aborda una transacción o cualquier otro hecho o condición, o

proporciona una referencia respaldándose en otra NIIF, una entidad debe elegir la política contable que dé lugar a información fiable y relevante. Al realizar ese juicio, debe considerar, primero, los requerimientos y guías de la propuesta de *NIIF para las PyME* que tratan temas similares y relacionados y, segundo, las definiciones, los criterios de reconocimiento y los conceptos de medición de activos, pasivos, ingresos y gastos y los principios fundamentales de la Sección 2 *Conceptos y Principios Fundamentales* del proyecto de norma. Si eso no facilita una guía, la entidad debe buscar en los requerimientos y guías de las NIIF, incluyendo las interpretaciones de las NIIF, que traten temas similares y relacionados.

Temas tratados en las NIIF que se han omitido en el proyecto de norma de *NIIF para las PyME*

FC57 Algunos opinan que la *NIIF para las PyME* debe ser completamente independiente—que una entidad que la aplica nunca esté obligada que buscar en las NIIF completas. El Consejo concluyó que, para que así fuese, la *NIIF para las PyME* debería tener que ser significativamente superior que el proyecto de norma, porque tendría que tratar aquellas transacciones y circunstancias con que las PyME se encuentren algunas veces, aunque no normalmente. Los párrafos FC58–FC65 identifican los temas que no se tratan en el proyecto *NIIF para las PyME*, pero para los que se incluye una referencia a la NIIF relevante que una entidad debería aplicar si se enfrentase con una de esas transacciones o situaciones.

Hiperinflación

FC58 La sección 29 *Información Financiera en las Economías Hiperinflacionarias* requiere que las PyME cuya moneda funcional sea la moneda de una economía hiperinflacionaria apliquen la NIC 29 *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias* al preparar y presentar estados financieros de acuerdo con la *NIIF para las PyME*. El proyecto de *NIIF para las PyME* no incluye requerimientos de información en economías hiperinflacionarias porque no es común que las PyME tengan una moneda funcional hiperinflacionaria.

Transacciones con pagos basados en acciones liquidadas con instrumentos de patrimonio

- FC59 La sección 25 *Pagos basados en Acciones* requiere que las PyME apliquen la NIIF 2 *Pagos basados en Acciones* al medir las transacciones de pagos basadas en acciones liquidadas con instrumentos de patrimonio neto, y para realizar las revelaciones de información relevantes requeridas por la NIIF 2. El Consejo considera que es infrecuente que las PyME realicen tales transacciones.

Agricultura

- FC60 La sección 35 Sectores *Industriales Especializados* requiere que las PyME que llevan a cabo actividades agrícolas apliquen el modelo de valor razonable contenido en los párrafos 10–29 de la NIC 41 *Agricultura* para contabilizar todos los activos biológicos cuyo valor razonable sea fácilmente determinable, y para realizar todas las revelaciones relacionadas requeridas por la NIC 41. Aunque muchas entidades que realizan actividades agrícolas son las PyME, es improbable que las PyME típicas realicen dichas actividades.

Información financiera intermedia

- FC61 La sección 37 *Información Financiera Intermedia* brindaría, a las PyME que emitan información financiera intermedia a ser descripta como que cumple con la *NIIF para las PyME* la opción de aplicar la NIC 34 *Información financiera intermedia* o de aplicar todos los requerimientos del proyecto de *NIIF para las PyME*. El Consejo concluyó que la mayoría de las PyME no emiten información financiera intermedia o emiten información financiera intermedia que no se describe como que cumple con la *NIIF para las PyME*.

Contabilización de los arrendamientos financieros desde el punto de vista del arrendador

- FC62 La sección 19 *Arrendamientos* requiere que las PyME que sean arrendadores en arrendamientos financieros apliquen los párrafos 36–46 de la NIC 17 *Arrendamientos* y realicen las revelaciones de información relacionadas requeridas por la misma NIC. Es probable que muchos arrendadores en arrendamientos financieros sean instituciones financieras con obligación pública de rendir cuentas que, por tanto, no deberían tener derecho a utilizar la propuesta de *NIIF para las PyME*.

Ganancias por acción

FC63 La sección 34 *Ganancias por acción* no requiere que las PyME presenten importes de ganancias por acción. Sin embargo la Sección 34 requiere que las PyME que opten por revelar ganancias por acción sigan los requerimientos de la NIC 33 *Ganancias por acción*.

Información Financiera por Segmentos

FC64 La sección 31 *Información Financiera por Segmentos* no requiere que las PyME presenten información por segmentos. Sin embargo, la Sección 31 requiere que las PyME que opten por la revelación de información segmentada, sigan los requerimientos de la NIIF 8 *Segmentos de Operación*.

Seguros

FC65 Dado que una aseguradora mantiene activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de agentes externos, tiene una obligación pública de rendir cuentas y está, por lo tanto, fuera de la definición de PyME del párrafo 1.1. La propuesta de *NIIF para las PyME* no pretende ser para aseguradoras y no debe ser usada por ellas.

Por qué el *Marco Conceptual* y los principios y guías obligatorias en las NIIF existentes son el punto de partida apropiado para desarrollar la propuesta de *NIIF para las PyME*

FC66 El proyecto de *NIIF para las PyME* se desarrolló mediante:

- (a) la extracción de los conceptos fundamentales del *Marco Conceptual* y de los principios y guías obligatorias relacionadas de las NIIF (incluyendo las Interpretaciones), y
- (b) la consideración de las modificaciones que sean apropiadas en función de las necesidades de los usuarios y consideraciones costo-beneficio.

- FC67 El Consejo consideró que este enfoque es apropiado porque las necesidades de los usuarios de los estados financieros de las PyME son similares en muchas formas a las necesidades de los usuarios de los estados financieros de las entidades obligadas a rendir cuentas al público. Por tanto, las NIIF completas son el punto de partida lógico para desarrollar una *NIIF para las PyME*.
- FC68 El Consejo rechazó la alternativa de la “contabilidad del nuevo comienzo” porque dicho enfoque podría haber dado lugar a diferentes objetivos de los informes financieros, diferentes características cualitativas de la información financiera, diferentes definiciones de los elementos de los estados financieros, y diferentes conceptos de reconocimiento y medición. El Consejo concluyó que el enfoque de la “contabilidad del nuevo comienzo” sería costoso en tiempo y dinero y finalmente inútil. Esto es así porque, en la opinión del Consejo, hay suficiente convergencia en las necesidades de los usuarios con respecto a los estados financieros con propósito general de entidades con obligación pública de rendir cuentas y sin ella.
- FC69 Varias de las secciones del proyecto de *NIIF para las PyME* se refieren a proyectos que están actualmente en la agenda del IASB. Para varios de esos proyectos se ha publicado un proyecto de norma. Entre ellos se incluyen:
- (a) La Sección 3 *Presentación de los Estados Financieros* se relaciona con el Proyecto de Norma de Modificaciones Propuestas a la NIC 1 — *Una Presentación revisada*.
 - (b) La Sección 18 *Combinaciones de Negocio* y Plusvalía se relaciona con el Proyecto de Norma de Modificaciones Propuestas a la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*.
 - (c) La Sección 20 *Provisiones y Contingencias* se relaciona con el Proyecto de Norma de Modificaciones Propuestas a la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.
 - (d) La Sección 24 *Costos por Préstamos* se relaciona con el Proyecto de Norma de Modificaciones Propuestas a la NIC 23 *Costos por Préstamos*.
 - (e) Las definiciones del glosario de pasivos y patrimonio neto se relaciona con el Proyecto de Norma de Modificaciones Propuestas a la NIC 32 y a la NIC 1 — *Instrumentos Financieros con Opción de Reventa al Valor Razonable y Obligaciones que Surgen en la Liquidación*.

Dado que los proyectos de norma son propuestas para las que el procedimiento del IASB no está todavía completado, el punto de partida para desarrollar la *NIIF para las PyME* es la NIIF existente que no refleja los cambios propuestos bajo consideración.

Simplificaciones de reconocimiento y medición

FC70 Los párrafos FC71–FC93 explican las simplificaciones significativas que el Consejo propone para los principios de reconocimiento y medición de las NIIF, y las razones para dichas propuestas. El Consejo también discutió otras simplificaciones de reconocimiento y medición pero decidió no adoptarlas (véanse los párrafos FC94–FC107).

Instrumentos financieros

FC71 Muchos comentaron que los requerimientos de la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* son gravosos para las PyME. Citaron como especialmente gravosas para las PyME las complejidades de la clasificación de los instrumentos financieros en cuatro categorías, las pruebas de “acuerdos de traslado” y de “participación continua” para la baja en cuentas, y los cálculos detallados que requiere la calificación para la contabilidad de coberturas. El Consejo acordó que las simplificaciones de la NIC 39 son apropiadas para las PyME

FC72 Buena parte de la complejidad de la NIC 39 se deriva del permiso para que las entidades elijan entre una variedad de atributos de medición para los instrumentos financieros. Esas elecciones reducen la comparabilidad e imponen complejidad en la medición. El proyecto de norma *NIIF para las PyME* realza la comparabilidad y reduce la complejidad definiendo un atributo de medición por defecto y limitando el uso de otros atributos de medición.

FC73 Entre las simplificaciones propuestas en el proyecto de NIIF para las PyME están:

- (a) *Clasificación de instrumentos financieros.* Los instrumentos financieros que cumplen los criterios especificados se miden al costo o al costo amortizado, y el resto al valor razonable con cambios en resultados. Las clasificaciones “disponibles para la venta” y “mantenidos hasta el vencimiento” contenidas en la NIC 39 no están disponibles, reduciendo así las complejidades asociadas con las dos categorías adicionales, incluyendo en algunos casos la evaluación de intenciones, predicciones de flujos de efectivo, y “penalizaciones” contables.
- (b) *Baja en cuentas.* El proyecto propone un principio simple de baja en cuentas. Este principio no se basa en lo previsto por los “acuerdos de traslado” y “participación continua” que se aplican a la baja en cuentas según la NIC 39. Dichas disposiciones son complejas y se

refieren a transacciones de baja en cuentas en que las PyME no están típicamente implicadas.

- (c) *Contabilidad de coberturas*. El proyecto se centra en los tipos de cobertura cuya realización por las PyME es probable, específicamente coberturas de:
- riesgo de tasa de interés de un instrumento de deuda medido a costo amortizado;
 - riesgo de tasa de cambio en moneda extranjera o de tasa de interés en un compromiso firme o en una transacción altamente probable,
 - riesgo de precio de una materia prima cotizada que se mantiene o en un compromiso firme o una transacción altamente probable para comprarla o venderla; o
 - riesgo de tasa de cambio en moneda extranjera en una inversión neta en un negocio en el extranjero.

FC74 En cuanto a la contabilización de coberturas, el proyecto de *NIF para las PyME* requiere el reconocimiento periódico y la medición de la ineficacia de la cobertura, pero bajo condiciones menos estrictas que las que contiene la NIC 39. En particular, la ineficacia se reconoce y se mide al final del período financiero sobre el que se informa y, en el caso de coberturas que ya no cumplen las condiciones para la contabilización de coberturas, ésta es discontinuada prospectivamente a partir de ese punto. La NIC 39 requiere la discontinuación de la contabilización de coberturas de forma prospectiva comenzando desde la fecha en la que las condiciones dejen de cumplirse, un requerimiento que las PyME a menudo afirman que es gravoso.

FC75 Como una alternativa a la prueba de eficacia simplificada, el Consejo consideró un enfoque que está en la norma estadounidense SFAS 133 *Contabilización para los Instrumentos derivados y Actividades de Cobertura* conocido como “método simplificado”. De acuerdo con éste, la *NIF para las PyME* impondría condiciones estrictas en la designación de una relación de cobertura y presumiría la eficacia posterior de la cobertura sin necesidad de medir su ineficacia. El Consejo concluyó que la prueba de eficacia simplificada es preferible al método simplificado por dos razones principales:

- (a) El reconocimiento de toda la ineficacia de cobertura en resultados es un principio básico de la NIC 39. El método simplificado es incoherente con este principio.
- (b) Para poder suponer que la posibilidad de ineficacia de cobertura es nula o insignificante, las características clave del instrumento de

cobertura y de la partida cubierta, incluyendo el plazo, tendrían que coincidir y no tendrían que ser plazos condicionales. En consecuencia, la contabilización de coberturas estaría prohibida si el instrumento de cobertura pudiera ser pagado por anticipado o contuviese una opción de reventa u otras características de terminación anticipada o ampliación. Dicho requerimiento haría en efecto, que la contabilización de coberturas fuese prácticamente imposible para muchas PyME, y quizá para su mayoría.

FC76 La sección 11 también difiere de la NIC 39 con respecto a la contabilidad de cobertura en las siguientes formas:

- (a) La contabilización de cobertura no puede conseguirse utilizando instrumentos de deuda o patrimonio neto (“instrumentos de efectivo”) como instrumentos de cobertura. La NIC 39 permite esto para una cobertura de un riesgo de moneda extranjera. Sin embargo, el mismo efecto en resultados puede conseguirse midiendo el instrumento de efectivo al valor razonable, lo que en la sección 11 se requiere para algunos instrumentos de efectivo y se permite para otros. Las PyME típicamente venden el instrumento de efectivo de cobertura cuando la relación de cobertura termina.
- (b) La contabilización de coberturas no puede conseguirse con una estrategia de cobertura basada en opciones. Dado que la cobertura con opciones implica incurrir en un costo, las PyME utilicen contratos a término que opciones como instrumentos de cobertura.
- (c) No se permite la contabilización de coberturas para carteras. La cobertura de carteras añade considerable complejidad contable debido a la necesidad de volver a medir todos los elementos cubiertos individualmente al valor razonable para asegurar que los importes apropiados son dados de baja cuando se vende el instrumento y asegurar que la amortización es apropiada cuando un instrumento no está más cubierto. El Consejo no cree que estas simplificaciones afectarán a las PyME adversamente porque no son estrategias de cobertura típicas de las PyME.

FC77 Los contratos para comprar, vender, alquilar o asegurar un elemento no financiero tal como una materia prima cotizada, inventario, propiedades, planta o equipo son contabilizados como instrumentos financieros dentro del alcance de la sección 11 cuando puedan dar lugar a una pérdida para el comprador, vendedor, arrendador, arrendatario o parte no asegurada como resultado de los términos contractuales que no están relacionados con cambios en el precio del elemento no financiero, cambios en variación de tasas de cambio o un impago por una de las contrapartes. Dichos contratos

se contabilizan como instrumentos financieros puesto que sus términos incluyen un componente de riesgo financiero que altera el importe de liquidación del contrato y que no está relacionado con la compra, venta, alquiler o seguro del elemento no financiero.

FC78 La Sección 11 propone dar a las PyME la opción de seguir la Sección 11 o la NIC 39 al contabilizar todos sus instrumentos financieros. Las razones del Consejo para proponer esa opción en este caso son las siguientes:

- (a) Aunque la Sección 11 es un enfoque más sencillo para contabilizar instrumentos financieros que la NIC 39, algunas de las simplificaciones implican la eliminación de opciones que están disponibles para sociedades que tienen obligación pública de rendir cuentas de acuerdo con la NIC 39, por ejemplo:
 - (i) clasificación disponible para la venta y la opción disponible para la venta;
 - (ii) inversiones mantenidas hasta el vencimiento;
 - (iii) el enfoque de la implicación continuada para la baja en cuentas (esto es, baja en cuentas parcial); y
 - (iv) el uso de la contabilidad de coberturas para coberturas distintas de los cuatro tipos especificados en el párrafo FC73(c).

En general, el proyecto de *NIIF para las PyME* permitiría que éstas tengan las mismas opciones de política contable que las NIIF completas.

- (b) Dado que de, acuerdo con la *NIIF para las PyME*, la categoría propuesta por defecto es valor razonable con cambios en resultados y el costo o costo amortizado sólo se permite cuando se cumplen las condiciones especificadas, algunas partidas medidas al costo o al costo amortizado de acuerdo con la NIC 39 debido a su naturaleza deberían ser medidas a valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con la *NIIF para las PyME*.
- (c) A veces, una entidad realiza lo que ella ve como una “inversión estratégica” en instrumentos de patrimonio neto emitidos por otra entidad, con la intención de establecer o mantener una relación de operación a largo plazo con la entidad en la que ha realizado la inversión. Esas entidades generalmente opinan que la clasificación disponible para la venta de la NIC 39 es apropiada para contabilizar inversiones estratégicas. De acuerdo con el proyecto de *NIIF para las PyME*, sin embargo, estas inversiones estratégicas se contabilizarían a valor razonable con cambios en resultados.

- (d) Las exigencias de baja en cuentas del proyecto de *NIIF para las PyME* no darían lugar a la baja en cuentas de muchas transacciones de titulización o de factoraje que pudieran efectuar las PyME, mientras que en la NIC 39 darían lugar a la baja en cuentas.

Deterioro del valor de la plusvalía

FC79 En sus respuestas al cuestionario de reconocimiento y medición y en las mesas redondas públicas, muchos elaboradores y auditores de los estados financieros de las PyME dijeron que el requerimiento en la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* de realizar un cálculo anual del importe recuperable de la plusvalía es costoso para las PyME por la experiencia y el costo que implican. Ellos propusieron, como alternativa, que se debía requerir que las PyME calculen el importe recuperable de la plusvalía sólo cuando exista un indicio del deterioro del valor. También propusieron que la *NIIF para las PyME* debía incluir una lista de indicadores de deterioro del valor de la plusvalía como guía para PyME. El Consejo estuvo de acuerdo con esas propuestas. El proyecto de la *NIIF para las PyME* propone un enfoque basado en indicios e incluye una lista de indicios basados tanto en fuentes internas y externas de información.

FC80 Algunos comentaristas al cuestionario y algunos de los que tomaron parte en los encuentros públicos propusieron que se requiera la amortización de la plusvalía durante un periodo máximo especificado. Las propuestas generalmente estaban en un rango de 10 a 20 años. Argumentaron que la amortización es más sencilla que un enfoque del deterioro del valor, incluso cuando éste se ejecuta a partir de indicios. El Consejo no estuvo de acuerdo con esta propuesta por tres razones principales:

- (a) Un enfoque de amortización sigue requiriendo una evaluación del deterioro del valor, por lo que es en realidad un enfoque más complejo que una evaluación del deterioro del valor ejecutada a partir de indicios.
- (b) La amortización es la distribución sistemática del costo (o importe revaluado) de un activo, menos cualquier valor residual, para reflejar, durante la vida útil del activo, el consumo de los beneficios económicos futuros incorporados en él que se produce a lo largo del tiempo. Por su naturaleza, la plusvalía tiene una vida indefinida. Por lo tanto, si no hay un límite previsible al periodo durante el cual una entidad espera consumir los beneficios económicos futuros incorporados en un activo, la amortización de ese activo durante, por ejemplo, un periodo de tiempo máximo determinado arbitrario, no representaría de forma fidedigna la realidad económica.

- (c) Cuando el IASB estaba desarrollando la NIIF 3 y las modificaciones relacionadas a la NIC 38 *Activos Intangibles*, la mayoría de los usuarios de los estados financieros dijeron que encontraban poco contenido informativo, si es que alguno, en la amortización de la plusvalía durante un periodo arbitrario de años.

Tratamiento de todos los costos de investigación y desarrollo como gastos

- FC81 La NIC 38 requiere que todos los costos de investigación sean considerados como gasto cuando se producen, pero los costos de desarrollo incurridos después de que el proyecto ha sido considerado comercialmente viable han de ser capitalizados. Muchos de los elaboradores y auditores de los estados financieros de las PyME dijeron que las mismas no tienen los recursos para evaluar si un proyecto es comercialmente viable sobre una base de negocio en marcha y que, además, la capitalización de sólo una parte de los costos de desarrollo no proporciona información útil. Responsables de préstamos bancarios dijeron al Consejo que la información sobre los costos de desarrollo capitalizados es de poca utilidad para ellos, y que ellos no consideran estos costos cuando toman decisiones de préstamos.
- FC82 El Consejo aceptó estas opiniones, y el proyecto de *NIIF para las PyME* propone una elección de política contable (no disponible en la NIC 38) para tratar todos los costos de investigación y desarrollo como gastos. De forma alternativa, debería permitirse a las PyME aplicar los requerimientos de la NIC 38 haciendo referencia a esa NIIF.

Método del costo para asociadas y negocios conjuntos

- FC83 La NIC 28 requiere que una entidad contabilice sus inversiones en asociadas mediante el método de la participación. La NIC 31 permite que una entidad contabilice sus inversiones en entidades controladas de forma conjunta tanto por el método de la participación como mediante la consolidación proporcional. Muchos elaboradores de estados financieros de las PyME cuestionaron la utilidad de esos métodos contables y comentaron al Consejo que las PyME tienen una dificultad particular en la aplicación de esos métodos debido a la incapacidad de obtener la información requerida y a la necesidad de ajustar políticas contables y fechas en las que se informa. En su opinión, el método del costo —que está permitido de acuerdo con la NIC 28 y la NIC 31 en la contabilización de las inversiones en asociadas y negocios conjuntos en los estados financieros separados del inversor— también debe

permitirse en la *NIF para las PyME* en los estados financieros consolidados del inversor. Los prestamistas generalmente indicaron que la información que se publica usando el método de la participación y la consolidación proporcional es de uso limitado para ellos ya que no es útil para evaluar ni los flujos de efectivo futuros ni la garantía del préstamo. Los valores razonables son más relevantes para esos propósitos. Reconociendo los problemas especiales de las PyME para aplicar los métodos de la participación y de la consolidación proporcional, y también la relevancia de los valores razonables para los prestamistas, el Consejo concluyó que se debe permitir a las PyME usar tanto el método del costo como el valor razonable con cambios en resultados.

Impuesto a las ganancias—enfoque de las ‘diferencias temporales mejoradas’

- FC84 En sus respuestas al cuestionario y en las mesas redondas públicas, muchos de los elaboradores y auditores de estados financieros de las PyME dijeron que el enfoque de la diferencia temporaria para contabilizar los impuestos a las ganancias en la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias* es difícil de implementar para las PyME. Ellos dijeron que las PyME no preparan de forma rutinaria “balances fiscales” y generalmente no realizan un seguimiento de las bases fiscales de muchos activos. Algunos abogaron por un método de “impuestos corrientes por pagar” para contabilizar los impuestos a las ganancias, según el cual las PyME no reconocerían impuestos diferidos.
- FC85 El Consejo no apoyó el enfoque de “impuestos corrientes por pagar” por las razones explicadas en el párrafo FC102. Sin embargo, aun creyendo que el principio de reconocer activos y pasivos por impuestos diferidos es apropiado para las PyME, el Consejo también concluyó que la implementación de dicho principio podía simplificarse para las PyME. La sección 28 del proyecto de *NIF para las PyME* utiliza el “enfoque de la diferencia temporaria” de la NIC 12 para el reconocimiento de los impuestos diferidos. Sin embargo, explica las diferencias temporarias en términos de “diferencias temporales”, que muchas PyME y sus auditores indicaron que no es gravoso para las PyME, y añade requerimientos para reconocer impuestos diferidos en varios casos adicionales. Con respecto al reconocimiento inicial de los impuestos diferidos en la adopción por primera vez de la *NIF para las PyME*, el proyecto propone eximir a las PyME cuando el reconocimiento de los impuestos diferidos implica un costo o esfuerzo desproporcionado. La sección 28 no incluye una excepción al reconocimiento de los impuestos diferidos sobre las ganancias no distribuidas de las subsidiarias nacionales, sucursales, asociadas y negocios

conjuntos ya que esa excepción es incoherente con los principios generales simplificados en los párrafos 28.15 y 28. 16.

Menos valor razonable para la agricultura

- FC86 Algunos de los elaboradores y auditores de los estados financieros de las PyME implicadas en actividades agrícolas dijeron que el modelo del “valor razonable con cambios en resultados” es gravoso para las PyME, en particular cuando se aplica a los activos biológicos de aquellas PyME que operan en mercados inactivos o en países en desarrollo. Dijeron que la presunción en la NIC 41 de que el valor razonable puede ser estimado para los activos biológicos y la producción agrícola no es realista con respecto a los activos biológicos de algunas PyME. Algunos propusieron que se debía permitir o requerir que las PyME utilicen un modelo “costo-depreciación-deterioro del valor” para todos esos activos. El Consejo no apoyó este enfoque por las razones explicadas en el párrafo FC103. Sin embargo, el Consejo concluyó que, debido tanto a los problemas de medición en mercados inactivos y en países en desarrollo como por razones de costo-beneficio, se debería requerir que las PyME utilicen el valor razonable con cambios en resultado o el modelo del costo sólo cuando el valor razonable sea fácilmente determinable sin costos o esfuerzos desproporcionados. El Consejo concluyó que, cuando ese no sea el caso, las PyME deben seguir el modelo costo-depreciación-deterioro del valor.

Beneficios a los empleados: planes de beneficios definidos

- FC87 Inicialmente, el Consejo planeó no incluir en la propuesta de *NIIF para las PyME* ninguna guía sobre la contabilización para los planes de beneficios definidos, por considerar que pocas PyME los tienen. La *NIIF para las PyME* habría incluido una referencia a los requerimientos de la NIC 19 *Beneficios a los Empleados* para esas PyME “atípicas” que tienen dichos planes. Sin embargo, numerosas personas dijeron al Consejo que en algunos países la ley requiere que las PyME proporcionen beneficios a los empleados en términos que son equivalentes a un plan de pensiones de beneficios definidos (por ejemplo, pagos tras largos periodos de vida activa basados en salarios futuros). Recomendaron que la *NIIF para las PyME* debía incluir los requerimientos contables para tales planes basados, pero de forma simplificada, en los requerimientos en la NIC 19. El Consejo estuvo de acuerdo.

FC88 Una de las principales complejidades de la NIC 19 es el reconocimiento de las ganancias y pérdidas actuariales. De acuerdo con la NIC 19, una entidad puede:

- (a) reconocer las ganancias y pérdidas actuariales completamente en resultados cuando ocurren;
- (b) reconocer las ganancias y pérdidas actuariales directa y completamente en patrimonio neto cuando tengan lugar, pero sólo si la entidad las presenta en un estado titulado “estados de ingresos y gastos reconocidos” que no incluye transacciones de patrimonio neto con los propietarios (esto es, no un estado de cambios en patrimonio neto tradicional);
- (c) amortizar el exceso de ganancias y pérdidas actuariales sobre el importe que sea mayor entre
 - (i) el 10% del valor presente de la obligación por los beneficios definidos en esa fecha (antes de deducir los activos del plan); y
 - (ii) el 10% del valor razonable de cualesquiera activos del plan en esa fecha.

(con esos límites calculados y aplicados de forma separada para cada plan de beneficios definidos) dividido por la vida laboral restante media de los empleados;

- (d) reconocer las ganancias y pérdidas actuariales en resultados usando cualquier método sistemático que dé lugar a un reconocimiento más rápido que el apartado (c) precedente.

FC89 El proyecto de *NIF para las PyME* propone que se requiera el método (a), reconocimiento inmediato en resultados. De los cuatro métodos identificados en el párrafo precedente, éste es el de implementación más sencilla para las PyME. El método (b) requiere la preparación de un estado financiero que la mayoría de las PyME no preparan normalmente. Los métodos (c) y (d) requieren la realización de un seguimiento de los datos durante muchos años y la realización de cálculos anuales. Más aún, los usuarios de los estados financieros generalmente han dicho al Consejo que encuentran que el reconocimiento inmediato [método (a)], además de su simplicidad, proporciona la información más comprensible y útil.

FC90 Algunos de los elaboradores de estados financieros de las PyME expresaron su apoyo para el reconocimiento de las ganancias y pérdidas actuariales directamente en patrimonio neto. Ese no es el método (b) ni el que está ahora permitido por la NIC 19 como resultado de las modificaciones que le fueron introducidas en diciembre de 2004. Esas modificaciones requieren que las ganancias y pérdidas actuariales formen parte del patrimonio neto sólo tras haberse reconocido en un estado de ingresos y gastos reconocidos. El Consejo no favoreció la introducción de una nueva opción en la *NIIF para las PyME* propuesta — el reconocimiento directo en patrimonio neto eludiendo un estado de ingresos y gastos reconocidos).

Pagos basados en acciones

FC91 La NIIF 2 proporciona exenciones para las PyME, que se trasladan a la propuesta de *NIIF para las PyME*. Para las transacciones con pagos basados en acciones cancelables con instrumentos de patrimonio y hechas con empleados, la NIIF 2 requiere, con carácter general, mediciones que tomen como referencia el valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos. Sin embargo, para los casos en que la entidad sea incapaz de estimar de una manera fiable dicho valor razonable en la fecha de medición, la NIIF 2 prevé que la medición de los instrumentos de patrimonio neto se haga por su valor intrínseco. Al desarrollar la propuesta de NIIF para las PyME, el Consejo concluyó que la NIIF 2 proporciona simplificaciones apropiadas para las PyME.

Arrendamientos

FC92 El párrafo 19.8 requiere que un arrendatario mida los derechos y obligaciones en régimen de arrendamiento financiero por un importe igual al valor razonable del inmueble arrendado. La NIC 17 *Arrendamientos* exige que una entidad en las mismas circunstancias haga dos mediciones —la del valor razonable del inmueble arrendado y la del valor presente de los pagos mínimos por arrendamiento— y utilice la menor de las dos. De este modo, la Sección 19 *Arrendamientos* mantiene el principio fundamental de reconocimiento en la NIC 17 mientras que simplifica la medición.

Transición a la *NIIF para las PyME*

FC93 La NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* exige que en sus primeros estados financieros de acuerdo con las NIIF una entidad incluya al menos un año de información comparativa según las NIIF. Algunos elaboradores y auditores de estados

financieros de las PyME explicaron al Consejo que un requerimiento para la preparación, en todos los casos, de datos reexpresados del ejercicio anterior, sería gravoso para las PyME que adoptan las *NIIF para las PyME* por primera vez. De este modo, el proyecto de *NIIF para las PyME* propone una exención de “impracticabilidad”. De forma similar, contiene una exención de impracticabilidad con respecto a algunos requerimientos para la reexpresión del balance de apertura.

Simplificaciones consideradas pero no adoptadas

FC94 Al desarrollar el proyecto de *NIIF para las PyME*, el Consejo consideró algunas simplificaciones de reconocimiento y medición que decidió no adoptar. Algunas de estas simplificaciones potenciales se identificaron en las normas contables nacionales existentes para las PyME. Algunas fueron propuestas por los constituyentes del Consejo en sus respuestas al Documento de Discusión o al cuestionario de reconocimiento y medición en 2005. Estas propuestas, y las razones por las que el Consejo las rechazó se describen en los párrafos FC95–FC107.

No exigencia de un estado de flujos de efectivo

FC95 Algunos sugirieron que el Consejo no debía requerir que las PyME preparen un estado de flujos de efectivo. Algunos de los que mantuvieron esta visión creían que elaborar un estado de flujos de efectivo es gravoso. Algunos sostuvieron que los usuarios de los estados financieros de las PyME no encuentran útil al estado de flujos de efectivo.

FC96 En el Consejo se destacó que cuando se dispone de un balance comparativo (con importes del principio y del final del periodo contable sobre el que se informa) y de un estado de resultados, la elaboración de un estado de flujos de efectivo no es una tarea difícil o costosa en tiempo y dinero. Los marcos de contabilidad de la mayoría de las jurisdicciones exigen que un amplio grupo de entidades, incluidas las PyME, elaboren un estado de flujos de efectivo. Además, la gran mayoría de prestamistas y otros usuarios de los estados financieros de las PyME que han mantenido comunicación con el Consejo —incluyendo prestamistas particulares y acreedores a corto plazo— indicaron que el estado de flujos de efectivo es útil para ellos.

Tratamiento de todos los arrendamientos como arrendamientos operativos

- FC97 Según la NIC 17, los derechos y obligaciones de un arrendatario en régimen de arrendamiento no se reconocen en el balance cuando el arrendamiento se clasifica como operativo. Aunque los arrendatarios obtienen derechos e incurrir en obligaciones en todos los arrendamientos, los arrendamientos financieros crean obligaciones esencialmente equivalentes a aquéllas que surgen cuando un activo se compra a crédito. La información sobre tales activos y obligaciones es importante para las decisiones de préstamo y otros créditos. Los prestamistas coherentemente dicen que no quieren “obligaciones fuera del balance”.

Tratamiento de todos los planes de beneficios a los empleados como planes de aportaciones definidas

- FC98 Como con los arrendamientos, los usuarios de los estados financieros están preocupados sobre las “obligaciones fuera del balance”. Como se destacó en el párrafo FC87, muchas jurisdicciones exigen por ley que las PyME proporcionen beneficios que son equivalentes a los planes de beneficios por pensiones definidos (por ejemplo, beneficios después de un largo tiempo de servicio). Los usuarios de los estados financieros de las PyME coherentemente dicen que la información sobre el estado de la financiación de tales obligaciones es útil e importante para ellos.

Método del contrato terminado para contratos a largo plazo

- FC99 El método del contrato terminado puede producir un resultado contable potencialmente engañoso para un contratista a largo plazo, con algunos años de grandes beneficios y otros años de grandes pérdidas. Muchos contratistas de construcción son PyME. La fluctuación entre años de grandes beneficios y años de grandes pérdidas puede aumentarse para las PyME porque tienden a tener menos contratos que las entidades grandes. Los usuarios de los estados financieros han dicho al Consejo que, para un contratista a largo plazo, el método del porcentaje de terminación proporciona información que ellos encuentran más útil que el método del contrato terminado.

Menos provisiones

FC100 Las provisiones son pasivos cuyo vencimiento o importe son inciertos. A pesar de las incertidumbres, son obligaciones que cumplen el criterio de reconocimiento de pasivos. Los usuarios de los estados financieros de las PyME coherentemente dicen que quieren que se reconozcan en el balance estas obligaciones, con las incertidumbres de medición explicadas.

No reconocimiento de pagos basados en acciones

FC101 La falta de reconocimiento es incoherente con las definiciones de los elementos de los estados financieros, especialmente un gasto. Además, los usuarios de los estados financieros opinan generalmente que los pagos basados en acciones a empleados deben reconocerse como gasto por remuneración porque (a) se intenta que sea remuneración, (b) implican dar algo de valor a cambio de servicios y (c) el consumo de servicios recibidos de los empleados es un gasto. Sin embargo, la Sección 25 *Pagos Basados en Acciones* propone que se conserven las disposiciones de la NIIF 2 para la medición simplificada para las PyME usando el método del valor intrínseco.

No reconocimiento de impuestos diferidos

FC102 Algunos comentaristas al cuestionario y algunos de quienes tomaron parte en mesas redondas públicas apoyaron el “método de los impuestos a pagar” para la contabilización del impuesto a las ganancias. Según este método, sólo se reconoce el impuesto a las ganancias actualmente a pagar o a devolver. Un buen número de usuarios de los estados financieros de las PyME no están de acuerdo con el método de los impuestos a pagar. Destacan que los impuestos diferidos son pasivos (o a veces activos) que pueden dar lugar a grandes salidas (entradas) de efectivo en un futuro próximo y, por lo tanto, deben reconocerse. Incluso aquellos usuarios de estados financieros que no están de acuerdo con que deban reconocerse los pasivos por impuestos diferidos o activos por impuestos diferidos quieren generalmente conocer los importes, causas y otra información revelada en las notas. La revelación de información en las notas implicaría el mismo esfuerzo de seguimiento y cálculo para las PyME en cuanto a reconocimiento, pero sería incoherente con los principios de reconocimiento de activos y pasivos contenidos en el *Marco Conceptual*. El Consejo concluyó que dejar de aplicar los principios de reconocimiento fundamentales de la NIC 12 *Impuesto a las ganancias* mientras se requiere la revelación de información que los usuarios de los estados financieros de las PyME encuentran útil no está justificado con un criterio de costo-

beneficio. Además, el Consejo cree que los impuestos diferidos cumplen los requerimientos para el reconocimiento como activos y pasivos y pueden medirse con fiabilidad.

Modelo del costo para toda la agricultura

FC103 No solo se considera generalmente al valor razonable como la medición más relevante en este sector sino que los precios de cotización están a menudo fácilmente disponibles, los mercados son activos y la medición del costo es realmente más gravosa y arbitraria por las múltiples distribuciones que se exigen. Además, los gerentes de

la mayoría de las PyME dedicadas a actividades agrícolas dicen que ellas gestionan a partir de los precios de mercado u otras medidas de valor corriente y no a costos históricos. Los usuarios también cuestionan la falta de significado de los importes imputados en este sector.

Estados financieros no consolidados

FC104 En muchos países, las PyME se organizan en dos o más entidades legales por razones fiscales u por otras razones legales, incluso aunque operen como una entidad económica. Inversores, prestamistas y otros usuarios de estados financieros de las PyME dicen que encuentran útil para sus decisiones la información sobre la posición financiera, los resultados de operación y los flujos de efectivo de la entidad económica. Señalan que no pueden usar los estados financieros separados de las entidades legales porque dichas entidades a menudo realizan transacciones entre ellas que no necesariamente son estructuradas o cuyos precios no se fijan como se harían en operaciones entre partes independientes. En tales circunstancias, los importes incluidos en los estados separados reflejan transacciones internas (por ejemplo, ventas entre las entidades legales) que no son transacciones de la entidad económica con otras entidades económicas. Además, las entidades se gestionan a menudo conjuntamente, y los préstamos están garantizados mutuamente. A juicio del Consejo, los estados consolidados son esenciales para los usuarios cuando dos entidades operan como una sola entidad económica.

Reconocimiento de pérdidas y ganancias por diferencias de cambio e incrementos por revaluación en resultados

FC105 El proyecto de *NIIF para las PyME* propone que las PyME deban reconocer partidas de ingresos y gastos directamente en patrimonio solo en dos circunstancias:

- (a) El párrafo 11.37 establece que las PyME deberán reconocer cambios en el valor razonable de algunos instrumentos de cobertura directamente en el patrimonio neto.
- (b) El párrafo 30.13 establece que, en los estados financieros consolidados, las PyME deberán reconocer directamente en el patrimonio una diferencia de cambio (ganancia o pérdida) que surja de una partida monetaria que forma parte de la inversión neta en un negocio en el extranjero de la entidad que informa (subsidiaria, asociada o negocio conjunto).

Por otra parte, las PyME que eligen el modelo de revaluación para una clase de propiedades, planta y equipo (véase el párrafo 16.13) o para una clase de activos intangibles (véase el párrafo 17.23) acreditarían los incrementos en el importe en libros del activo directamente a patrimonio como reserva por revaluación.

FC106 Al desarrollar el proyecto de *NIIF para las PyME*, el Consejo consideró si debería exigir que las PyME reconozcan las ganancias y pérdidas de cambio y los incrementos por revaluación en resultados, en lugar de hacerlo directamente en patrimonio. Esto sería coherente con la contabilización propuesta en la Sección 27 *Beneficios a los empleados* para las ganancias y pérdidas actuariales en los planes de beneficios definidos. También sería coherente con uno de los dos enfoques propuestos en el Proyecto de Norma de las Modificaciones Propuestas a la NIC 1 — *Una Presentación Revisada* (publicado en marzo de 2006). Según este enfoque, todos los componentes de ingresos y gastos reconocidos en un periodo se presentarían en un único estado de ingresos y gastos reconocidos. El reconocimiento en resultados de las ganancias y pérdidas de cambio y de los incrementos por revaluación también sería esencialmente coherente con el segundo enfoque propuesto en ese Proyecto de Norma. Este enfoque presentaría todos los componentes de ingresos y gastos reconocidos en un periodo en dos estados, pero no permitiría que cualquier componente de ingresos y gastos (por ejemplo cambios en el patrimonio no atribuibles a los propietarios) se presentara en el estado de cambios en el patrimonio. El Consejo concluyó, sin embargo, que dado que las mejoras propuestas a la NIC 1 no son finales, la propuesta de *NIIF para las PyME* no debe reflejarlas.

FC107 Como el Consejo ha comenzado un proyecto integral de instrumentos financieros como parte de sus esfuerzos de convergencia con el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera estadounidense, no consideró ahora el requerimiento de que las PyME reconozcan en resultados los cambios en los valores razonables de todos los instrumentos de cobertura.

Todas las opciones en las NIIF deben estar disponibles en las NIIF para PyME. Las jurisdicciones pueden eliminar opciones

FC108 Las NIIF completas incluyen algunas opciones de políticas contables (elecciones). Generalmente, para una transacción, evento o condición dada, una de las opciones es de más simple implementación que la(s) otra(s). El Consejo consideró si la *NIIF para las PyME* debería eliminar todas las opciones de políticas contables y, por tanto, exigir que todas las PyME sigan una única política contable para una transacción, evento o condición dada. Los beneficios de hacer esto serían la simplificación de las *NIIF para las PyME* y una mayor comparabilidad de la información financiera resultante entre las PyME usando que utilicen las *NIIF para las PyME*. Aunque el Consejo encontró atrayentes a estos beneficios, concluyó que prohibir que las PyME utilicen una opción de política contable que está disponible para las entidades que usan las NIIF completas podría dificultar la comparabilidad entre las PyME y las entidades que aplican las NIIF completas.

FC109 El Consejo reconoció que en su mayoría las PyME probablemente preferirán la opción más simple contenida en las NIIF completas. Por lo tanto, el Consejo concluyó que cuando las NIIF completas permitan opciones de políticas contables, la *NIIF para las PyME* debería incluir sólo la opción más simple, mientras que la(s) otra(s) opción(es) (más complejas) deberían estar disponibles para las PyME por referencia a las NIIF completas. Esta política se ha implementado en las circunstancias descritas en los párrafos FC110–FC115.

Propiedades de inversión

FC110 La propuesta de *NIIF para las PyME* suministra guías para el modelo de contabilización costo-depreciación-deterioro de valor para las propiedades de inversión. El valor razonable con cambios en resultados debería permitirse por referencia a la NIC 40.

Propiedades, planta y equipo

FC111 El proyecto de *NIIF para las PyME* suministra guías para el modelo de contabilización costo-depreciación-deterioro de valor para las propiedades, planta y equipo. El modelo de revaluación debería permitirse por referencia a la NIC 16.

Activos intangibles

FC112 El proyecto de *NIIF las PyME* suministra guías para el modelo de contabilización costo-depreciación-deterioro de valor de activos intangibles. El modelo de revaluación debería permitirse por referencia a la NIC 38.

Costos por préstamos

FC113 El proyecto de *NIIF para las PyME* suministra guías para el modelo de gasto para la contabilización del costo por intereses. El modelo de capitalización podría permitirse por referencia a la NIC 23 *Costos por préstamos*.

Presentación de flujos de efectivo de las actividades de operación

FC114 El proyecto de *NIIF para las PyME* suministra guías para la presentación de los flujos de efectivo de las actividades de operación por el método indirecto. El método indirecto podría permitirse por referencia a la NIC 7 *Estado de Flujos de Efectivo*. El método directo no es más difícil que el indirecto para una PyME. Sin embargo, aunque los analistas financieros profesionales generalmente están a favor del método directo, la mayoría de prestamistas bancarios y otros usuarios de los estados financieros de las PyME han expresado su preferencia por el método indirecto para las PyME. Se dice que el método indirecto proporciona una mejor comprensión de la contabilidad de acumulación o devengo de las PyME. Por esta razón, el proyecto de *NIIF para las PyME* mantiene el método indirecto.

Contabilización de las subvenciones del gobierno

FC115 El proyecto de *NIIF para las PyME* suministra guías sobre un método para la contabilización de las subvenciones del gobierno (básicamente el modelo de la NIC 41 *Agricultura*). Las PyME deberían poder utilizar otros métodos permitidos en la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre las Ayudas Gubernamentales* por referencia a la NIC 20.

Reversión opcional a las NIIF completas por una entidad que utiliza las NIIF para las PyME

FC116 El Consejo consideró si debería permitirse que una entidad que utiliza las *NIIF para las PyME* propuestas aplique un principio de reconocimiento o de medición permitido en las NIIF completas que difiera del principio requerido en la sección correspondiente del proyecto de *NIIF para las PyME*.

FC117 Algunos propusieron que la *NIIF para las PyME* debía, en efecto, contener “simplificaciones opcionales de las NIIF”. Dentro de este grupo, había dos escuelas de pensamiento:

- (a) Una escuela permitiría que las PyME revirtiesen a las NIIF completas principio por principio, mientras que otros aspectos se utilizaría la *NIIF para las PyME*.
- (b) La segunda escuela permitiría que las PyME revirtiesen a las NIIF en su integridad, norma por norma pero no principio por principio, mientras que para otros aspectos se utilizaría la *NIIF para las PyME*. Quienes mantienen este punto de vista creen que los principios de reconocimiento y medición en las NIIF completas están tan interrelacionados que deben considerarse como un paquete integrado.

FC118 El punto de vista alternativo es que a una entidad se le debe requerir que opte únicamente entre la aplicación completa del conjunto de NIIF y la aplicación completa de la *NIIF para las PyME*. El Consejo apoya este punto de vista. Permitir a las PyME reviertan opcionalmente a las NIIF completas tanto principio por principio como norma por norma, mientras se continúan utilizando la *NIIF para las PyME* para otras transacciones y circunstancias, daría lugar a una falta de comparabilidad significativa. De forma no deseada, las PyME tendrían prácticamente una infinita variedad de combinaciones de políticas contables para elegir. Como se explica en los párrafos FC108-FC115, el proyecto de *NIIF para las PyME* incluye algunas opciones de políticas contables, las que ya existen en las NIIF completas.

Simplificaciones de la información a revelar

FC119 Los requerimientos de información a revelar contenidos en la propuesta de *NIIF para las PyME* han sido considerablemente reducidos en comparación con los requerimientos de información a revelar que contienen las NIIF completas. Las razones para estas reducciones son fundamentalmente de cuatro tipos:

- (a) Algunas informaciones a revelar no están incluidas porque están relacionadas con temas cubiertos por las NIIF que se han omitido en el proyecto de *NIIF para las PyME* (véanse los párrafos FC57-FC65).
- (b) Algunas informaciones a revelar no han sido incluidas porque están relacionadas con principios de reconocimiento y medición de las NIIF completas que han sido reemplazados por simplificaciones propuestas en el borrador de NIIF (véanse los párrafos FC70-FC93).
- (c) Algunas informaciones a revelar no han sido incluidas porque están relacionadas con opciones que no están incluidas en el proyecto de *NIIF para las PyME* pero están disponibles para las PyME por referencia explícita a las NIIF completas (véanse los párrafos FC108-FC115).
- (d) Algunas informaciones a revelar no están incluidas sobre la base de las necesidades de los usuarios o por consideraciones de costo-beneficio (véanse los párrafos FC25, FC26 y FC120).

FC120 La evaluación de las informaciones a revelar a partir de las necesidades de los usuarios no fue fácil porque los usuarios de los estados financieros tienden a favorecer la revelación de más información, no de menos. El Consejo se guió por los siguientes principios generales:

- (a) Los usuarios de los estados financieros de las PyME están particularmente interesados en información sobre los flujos de efectivo a corto plazo y sobre obligaciones, compromisos y contingencias, estén o no estén reconocidos como pasivos. Las informaciones a revelar que contienen las NIIF completas y que suministran este tipo de información son necesarias también para las PyME.
- (b) Los usuarios de los estados financieros de las PyME están particularmente interesados en información sobre la liquidez y la solvencia. Las informaciones a revelar que contienen las NIIF completas y que suministran este tipo de información son necesarias también para las PyME.

- (c) La información sobre incertidumbres relacionadas con la medición es importante para las PyME.
- (d) La información sobre las elecciones de políticas contables de una entidad es importante para las PyME.
- (e) La desagregación de los importes sobre los que se informa en el cuerpo de los estados financieros de las PyME es importante para comprenderlos.
- (f) Algunas informaciones a revelar contenidas en las NIIF completas son más relevantes para las decisiones de inversión en mercados públicos de capitales que para las transacciones y otros eventos y condiciones que tienen lugar en las PyME típicas con alrededor de 50 empleados.

Por qué un volumen separado en lugar de secciones adicionales a cada NIIF

FC121 El Consejo vio ventajas en los dos enfoques: publicar la *NIIF para las PyME* en un volumen separado y publicar una sección independiente en cada NIIF individual (incluyendo Interpretaciones). Las principales ventajas de un volumen separado son:

- (a) facilidad de uso para quienes busquen la aplicación de la *NIIF para las PyME*. Si la *NIIF para las PyME* aborda las transacciones, eventos y condiciones que habitualmente tienen lugar en las PyME con alrededor de 50 empleados, gran parte del material de las NIIF completas no tendría normalmente aplicación para las PyME.
- (b) la *NIIF para las PyME* puede diseñarse en un lenguaje simplificado sin los detalles que son necesarios en las NIIF completas.

FC122 Entre las ventajas de incluir los requerimientos para las PyME como una sección separada de cada NIIF (incluyendo Interpretaciones) se incluyen:

- (a) el destaque de las modificaciones y exenciones;
- (b) la facilitación de su uso, en la medida que las PyME deben buscar en las NIIF completas, por incluirse tanto los requerimientos para las PyME como las normas completas en un único lugar;
- (c) la reducción de la probabilidad de que, al bosquejar las normas del IASB para las PyME, surja una diferencia involuntaria entre una NIIF y los requerimientos relacionados en la *NIIF para las PyME*.

FC123 Los comentaristas al Documento de Discusión estuvieron por lo general a favor del enfoque de un volumen separado. Considerando lo anterior y por las razones expuestas en el párrafo FC121, el Consejo estuvo de acuerdo.

Por qué la organización por temas

FC124 El Consejo vio ventajas tanto en la numeración de los requerimientos para las PyME de forma similar a las NIIF completas como en la organización por temas. La utilización del mismo sistema de numeración que en las NIIF completas permitiría al usuario establecer la conexión con las NIIF completas para buscar guías adicionales en una cuestión contable. La organización por temas, por otro lado, haría posible que las NIIF para las PyMEs fueran más parecidas a un manual de referencia, que es probablemente el modo que será utilizado por la gente, y por tanto sería más cómodo de usar. La indexación podría minimizar los beneficios de uno de estos enfoques sobre el otro. El suministro de la NIIF para las PyME en formato electrónico podría también minimizar los beneficios de un enfoque sobre el otro. La mayoría de los comentaristas del Documento de Discusión estuvieron a favor de la organización por temas. Considerando lo anterior, el Consejo encontró ventajas en un convincente manual de referencia organizado por temas.

Plan del Consejo para mantener (actualizar) la NIIF para las PyME

FC125 En el Documento de Discusión, el Consejo expresó una opinión inicial según la cual “una vez que el conjunto inicial de normas del IASB para las PyME tenga vigencia, simultáneamente con cada proyecto de norma de una NIIF y con cada proyecto de Interpretación, y probablemente como parte de dichos documentos, el Consejo propondrá la norma del IASB o Interpretación relacionadas para las PyME. Las fechas de vigencia de las normas del IASB para las PyME nuevas o revisadas podrían probablemente ser las mismas fechas de vigencia que para las NIIF nuevas o revisadas (incluyendo a las Interpretaciones)”. En general, los comentaristas al Documento de Discusión discordaron con este enfoque. Explicaron que dado que las PyME no tienen recursos contables internos o la posibilidad de contratar a consejeros contables de una forma continuada, la NIIF para las PyME debía actualizarse sólo periódicamente quizás sólo una vez cada dos o tres años. También destacaron que cada nueva NIIF o Interpretación o modificación a una NIIF (incluyendo las Interpretaciones) no tiene por qué afectar a la NIIF para las PyME. Sobre la base de las necesidades de los

usuarios o consideraciones costo-beneficio, algunos de dichos cambios pueden ser relevantes sólo para NIIF completas. Además, pueden existir ciertos cambios en la NIIF para las PyME que sean apropiados incluso aunque las NIIF completas no cambien.

- FC126 Los beneficios principales de considerar los cambios en la NIIF para las PyME al mismo tiempo que se propone cada nueva NIIF o cada modificación a una NIIF existente, son la coherencia de la consideración tanto por el Consejo como por los comentaristas, de evitar el desfase de tiempo entre el momento en que los cambios afectan a las NIIF completas y el momento en que cambios similares afectan a la NIIF para las PyME, y de evitar normas potencialmente diferentes entre las NIIF completas y la NIIF para las PyME.
- FC127 Considerando lo anterior, el Consejo encontró en general convincentes los argumentos establecidos en el párrafo FC125 para las actualizaciones periódicas, y no contemporáneas, de la NIIF para las PyME. Sin embargo, el Consejo también concluyó que puede haber aspectos para los que sea necesaria la modificación de la NIIF para las PyME con mayor frecuencia que una vez cada ciertos años. El párrafo 16 del Prólogo al proyecto de *NIIF para las PyME* explica el plan del Consejo para el mantenimiento de la *NIIF para las PyME*.

Visión alternativa en la propuesta de Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades

- VA1 Un miembro del Consejo voto contra la publicación del Proyecto de *Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PyME)*. La visión alternativa de dicho miembro del Consejo se recoge a continuación.
- VA2 El miembro del Consejo cree que la propuesta de *NIIF para las PyME* no es ni necesaria ni deseable. Es innecesaria porque la gran mayoría de decisiones sobre políticas contables de una PyME son sencillas, no requieren una referencia exhaustiva a las NIIF y, cuando requieren tal referencia, ésta no es gravosa.
- VA3 No es deseable porque la NIIF propuesta producirá información no comparable. Las PyME no serán comparables entre ellas y no serán comparables con entidades con obligación pública de rendir cuentas. Dicho resultado es incoherente con el *Marco Conceptual* del IASB y los Conceptos y Principios Fundamentales de la propuesta de NIIF.

- VA4 Dará lugar a una falta de comparabilidad ya que la propuesta de NIIF permitirá que las PyME, como resultado del párrafo 10.3, ignoren los requerimientos de otras NIIF aun cuando el problema contable específico se trate en éstas. Si una entidad estuviera satisfecha con el resultado de aplicar los apartados 10.3(a) y (b), no existirá nunca el requerimiento de buscar en las NIIF completas. Así, transacciones idénticas pueden contabilizarse de forma diferente por distintas PyME y por entidades con obligación pública de rendir cuentas. Si el Consejo considera necesario el desarrollo de materiales educativos para ayudar a las PyME en la aplicación de las NIIF, eso sería ciertamente apropiado. Sin embargo, este miembro del Consejo cree que en todas las circunstancias las NIIF deben ser la fuente final de guías contables para todas las entidades.
- VA5 Este miembro del Consejo no cree que el Consejo haya demostrado la necesidad de hacer modificaciones a los criterios de reconocimiento y medición contenidos en las NIIF para su aplicación por las PyME sobre la base del análisis de costo-beneficio o de las necesidades de los usuarios. De forma alternativa, el miembro del Consejo modificaría extensivamente los requerimientos de información a revelar para cumplir las necesidades especiales de los usuarios. Dicha modificación bien puede crear informaciones a revelar no requeridas actualmente, como información sobre la dependencia económica, aunque muchos de los requerimientos de presentación e información a revelar propuestos en el Proyecto de Norma parecen innecesarios.
- VA6 Este miembro del Consejo también cree que el Proyecto de Norma es incoherente con la Constitución de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad y el *Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera*. Dichos documentos establecen un objetivo para un único conjunto de normas contables teniendo en cuenta las necesidades de pequeñas y medianas entidades y las economías emergentes. El miembro del Consejo acepta dicho objetivo pero no cree que implique un conjunto separado de normas para las entidades en circunstancias diferentes tal como se indica en el párrafo FC21. La conclusión de dicho párrafo sugiere que muchos conjuntos de normas contables podrían ser adecuados dependiendo de circunstancias diferentes.

