

2009

Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB®)

Fundamentos de las Conclusiones

NIIF para las PYMES

Norma Internacional de Información Financiera (NIIF)
para Pequeñas y Medianas Entidades (PYMES)



IFRS™
for SMEs

**Norma Internacional
de Información Financiera
para
Pequeñas y Medianas Entidades
(NIIF para las PYMES)**

Fundamentos de las Conclusiones

This Basis for Conclusions accompanies the *International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs)* (see separate booklet) and is published by the International Accounting Standards Board (IASB), 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Tel: +44 (0)20 7246 6410

Fax: +44 (0)20 7246 6411

Email: iasb@iasb.org

Web: www.iasb.org

The International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF), the authors and the publishers do not accept responsibility for loss caused to any person who acts or refrains from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

The *IFRS for SMEs* and its accompanying documents are published in three parts:

ISBN for this part: 978-1-907026-36-2

ISBN for complete publication (three parts): 978-1-907026-34-8

Copyright © 2009 IASCF

All rights reserved. No part of this publication may be translated, reprinted or reproduced or utilised in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IASCF.

This Spanish translation of the Basis for Conclusions included in this publication has been approved by a Review Committee appointed by IASCF. The Spanish translation is copyright of the IASCF.

International Financial Reporting Standards (including International Accounting Standards and SIC and IFRIC Interpretations), Exposure Drafts, and other IASB publications are copyright of the IASCF. The approved text of International Financial Reporting Standards and other IASB publications is that published by the IASB in the English language. Copies may be obtained from the IASCF. Please address publications and copyright matters to:

IASCF Foundation Publications Department,

1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749

Email: publications@iasb.org Web: www.iasb.org



International
Accounting Standards
Committee Foundation®

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

**Norma Internacional
de Información Financiera
para
Pequeñas y Medianas Entidades
(NIIF para las PYMES)**

Fundamentos de las Conclusiones

Estos Fundamentos de las Conclusiones, acompaña a la *Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES)* (véase el folleto independiente que la contiene) y lo publica el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB), 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Tel: +44 (0)20 7246 6410

Fax: +44 (0)20 7246 6411

Email: iasb@iasb.org

Web: www.iasb.org

La Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASCF), los autores y los editores no aceptan responsabilidad alguna por las pérdidas causadas a las personas que actúen o se abstengan de actuar basándose en el material incluido en esta publicación, ya sea se haya causado esta pérdida por negligencia o por otra causa.

La *NIIF para las PYMES* y los documentos que la acompañan se publican en tres partes:

ISBN para esta parte: 978-1-907026-36-2

ISBN para toda la publicación (tres partes): 978-1-907026-34-8

Copyright © 2009 IASCF

Reservados todos los derechos. Ninguna parte de estas publicaciones puede ser traducida, reimpresa, ni reproducida o utilizada en ninguna forma, ya sea total o parcialmente, ni siquiera utilizando medios electrónicos, mecánicos o de otro tipo, existentes o por inventar, incluyendo fotocopiado o grabación u otros sistemas de almacenamiento o recuperación de información, sin el permiso previo, por escrito, de la IASCF.

Esta traducción al español de los Fundamentos de las Conclusiones incluida en esta publicación ha sido aprobada por el Comité de Revisión nombrado por la IASCF. Los derechos de reproducción de la traducción al español son de la IASCF.

Las Normas Internacionales de Información Financiera (incluidas las Normas Internacionales de Contabilidad y las Interpretaciones del Comité de Interpretaciones, SIC y del Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera, CINIIF), los Proyectos de Norma y las demás publicaciones del IASB son propiedad de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (International Accounting Standards Committee Foundation, IASCF). El texto aprobado de las Normas Internacionales de Información Financiera y las demás publicaciones del IASB es el publicado por el IASB en el idioma inglés. Se pueden obtener copias en la IASCF. Para consultar las cuestiones relativas a los derechos de propiedad y publicación, dirigirse a:

IASCF Publications Department;

1st Floor, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749

Email: publications@iasb.org Web: www.iasb.org



International
Accounting Standards
Committee Foundation®

El logo del IASB, el logo de la IASCF, el logo en forma de hexágono, el logo de IASCF Foundation Education, la Fundación del IASCF, así como las expresiones “eIFRS”, “IAS”, “IASB”, “IASCF”, “IASs”, “IFRIC”, “IFRS”, “IFRSs”, “International Accounting Standards”, “Internacional Financial Reporting Standards” y “SIC” son marcas registradas por la International Accounting Standards Committee Foundation.

ÍNDICE

párrafos

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES DE LA NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES

ANTECEDENTES	FC1–FC35
Documento de discusión (junio de 2004)	FC5–FC7
Cuestionario de reconocimiento y medición (abril de 2005) y mesas redondas públicas (octubre de 2005)	FC8–FC11
Deliberaciones del Consejo conducentes al proyecto de norma	FC12–FC14
Proyecto de norma (febrero de 2007)	FC15–FC19
Pruebas de campo	FC20–FC25
Respuestas al proyecto de norma	FC26
Nuevas deliberaciones del Consejo sobre las propuestas al proyecto de norma	FC27–FC31
Información adicional para el Consejo	FC32
Alcance extendido especial	FC33
La <i>NIIF para las PYMES</i> final: principales cambios con respecto al proyecto de norma	FC34
Estos Fundamentos de las Conclusiones	FC35
¿POR QUÉ NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA GLOBALES PARA LAS PYMES?	FC36–FC48
¿Debe el IASB desarrollar normas para las PYMES?	FC38–FC43
¿Deben hacerlo otros?	FC39
¿Apoyan los organismos nacionales emisores de normas una iniciativa del IASB?	FC40–FC41
Una <i>NIIF para las PYMES</i> es coherente con la misión del IASB	FC42
Las NIIF existentes incluyen algunas diferencias para entidades que no cotizan	FC43
Diferentes necesidades de los usuarios y consideraciones costo-beneficio	FC44–FC47
La adopción de una <i>NIIF para las PYMES</i> no implica que las NIIF completas no son apropiadas para las PYMES	FC48
EL OBJETIVO DE LA <i>NIIF PARA LAS PYMES</i>	FC49–FC54
Por qué la determinación del resultado fiscal y la determinación del resultado distribuible no son objetivos específicos de la <i>NIIF para las PYMES</i>	FC49–FC52
Por qué la <i>NIIF para las PYMES</i> no tiene como objetivo el suministro de información a los propietarios que son administradores para ayudarles a tomar decisiones de gestión	FC53–FC54
“LA OBLIGACIÓN PÚBLICA DE RENDIR CUENTAS” COMO EL PRINCIPIO PARA IDENTIFICAR A QUÉ ENTIDADES VA DIRIGIDA LA <i>NIIF PARA LAS PYMES</i> Y A CUÁLES NO	FC55–FC77
Las entidades cuyos títulos cotizan en un mercado público tienen obligación pública de rendir cuentas	FC58
Las instituciones financieras tienen obligación pública de rendir cuentas	FC59
Las PYMES que prestan un servicio público esencial	FC60–FC61

Las PYMES que son económicamente significativas en su jurisdicción de origen	FC62–FC63
Aprobación de los propietarios para utilizar la <i>NIIF para las PYMES</i>	FC64
Las PYMES que son subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos de un inversor conforme a las NIIF	FC65–FC68
Criterios de tamaño cuantificados	FC69–FC70
Idoneidad de la <i>NIIF para las PYMES</i> para las entidades muy pequeñas – las “micros”	FC71–FC75
La <i>NIIF para las PYMES</i> no se dirige a entidades pequeñas que cotizan en mercados públicos	FC76–FC77
“PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES”	FC78–FC79
LOS USUARIOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LAS PYMES PREPARADOS UTILIZANDO LA <i>NIIF PARA LAS PYMES</i>	FC80
MEDIDA EN QUE LA <i>NIIF PARA LAS PYMES</i> DEBE SER UN DOCUMENTO INDEPENDIENTE	FC81–FC88
Opciones de política contable	FC84–FC86
Temas omitidos	FC87–FC88
SI DEBEN PERMITIRSE O NO TODAS LAS OPCIONES DE POLÍTICA CONTABLE DE LAS NIIF COMPLETAS EN LA <i>NIIF PARA LAS PYMES</i>	FC89–FC94
POR QUÉ EL MARCO CONCEPTUAL Y LOS PRINCIPIOS Y GUÍAS OBLIGATORIAS EN LAS NIIF EXISTENTES SON EL PUNTO DE PARTIDA APROPIADO PARA DESARROLLAR LA <i>NIIF PARA LAS PYMES</i>	FC95–FC97
SIMPLIFICACIONES DE RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN	FC98–FC136
Instrumentos financieros	FC99–FC107
Amortización y deterioro del valor de la plusvalía y otros activos intangibles de vida útil indefinida	FC108–FC112
Cargo de todos los costos de desarrollo a gastos	FC113–FC114
Método del costo para las asociadas y las entidades controladas de forma conjunta	FC115
Valor razonable con cambios en resultados para las asociadas y las entidades controladas de forma conjunta con precios de cotización públicos	FC116–FC117
Activos no corrientes mantenidos para la venta	FC118–FC119
Costos por préstamos	FC120
Impuesto a las ganancias	FC121–FC122
Diferencias en cambios en partidas monetarias	FC123
Menos valor razonable para la agricultura	FC124
Beneficios a los empleados – medición de la obligación por beneficios definidos	FC125
Beneficios a los empleados – ganancias y pérdidas actuariales de los planes de beneficios definidos	FC126–FC127
Beneficios a los empleados – costo de servicios pasados no consolidados de los planes de beneficios definidos	FC128
Pagos basados en acciones	FC129–FC131
Transición a la <i>NIIF para las PYMES</i>	FC132
Propiedades de inversión	FC133
Subvenciones del gobierno	FC134

Excepción al método lineal para los arrendatarios en arrendamientos operativos cuando los pagos compensan al arrendador por la inflación	FC135
No exigencia de revisión anual de la vida útil, el valor residual y el método de depreciación/amortización	FC136
SIMPLIFICACIONES CONSIDERADAS PERO NO ADOPTADAS	FC137–FC150
No requerir un estado de flujo de efectivo	FC138–FC139
Tratamiento de todos los arrendamientos como arrendamientos operativos	FC140
Tratamiento de todos los planes de beneficios a los empleados como planes de aportaciones definidas	FC141
Método del contrato terminado para contratos de construcción	FC142
Menos provisiones	FC143
No reconocimiento de pagos basados en acciones	FC144
No reconocimiento de impuestos diferidos	FC145
Modelo del costo para toda la agricultura	FC146
Estados financieros no consolidados	FC147
Reconocimiento de todas las partidas de ingreso y gasto en resultados	FC148–FC150
CUESTIONES TRATADAS EN LA NIIF PARA LAS PYMES QUE NO SE ABORDAN EN LAS NIIF COMPLETAS	FC151
REVERSIÓN OPCIONAL A LAS NIIF COMPLETAS POR UNA ENTIDAD QUE UTILIZA LAS NIIF PARA LAS PYMES	FC152–FC154
SIMPLIFICACIONES DE PRESENTACIÓN	FC155
SIMPLIFICACIONES DE LA INFORMACIÓN A REVELAR	FC156–FC158
POR QUÉ UN VOLUMEN SEPARADO EN LUGAR DE SECCIONES AÑADIDAS A CADA NIIF	FC159–FC161
POR QUÉ LA ORGANIZACIÓN POR TEMAS	FC162
EL PLAN DEL CONSEJO PARA MANTENER (ACTUALIZAR) LA NIIF PARA LAS PYMES	FC163–FC165
OPINIÓN EN CONTRARIO	

Fundamentos de las Conclusiones de la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan a esta NIIF, pero no son parte integrante de la misma.

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 (PYMES). 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 Fideicomisarios de la Fundación IASC, bajo la que opera el IASB, escribieron: “Los Fideicomisarios también apoyan los esfuerzos del IASB para examinar problemas relativos a economías emergentes y a pequeñas y medianas entidades.” En julio de 2005 los Fideicomisarios formalizaron su apoyo mediante la reexpresión de los objetivos de la Fundación y del IASB tal como se establecen en la Constitución de la Fundación. Añadieron un objetivo por el que, al desarrollar las NIIF, el IASB debería 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 IASB a continuar con el proyecto.
- FC4 En las reuniones públicas 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 PYMES. Probó este enfoque aplicándolo a varias NIIF.

Documento de discusión (junio de 2004)

- FC5 En junio de 2004, el Consejo publicó el 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. Este fue el primer documento de discusión que publicó el IASB. El Consejo recibió 120 respuestas.
- FC6 Las principales cuestiones señaladas en el documento de discusión fueron:
- ¿Debe el IASB desarrollar normas de información financiera especiales para las PYMES?
 - ¿Cuáles deben ser los objetivos de un conjunto de normas de información financiera para las PYMES?

- (c) ¿Para qué entidades estarían destinadas las normas del IASB para las PYMES?
- (d) Cuando las normas del IASB para las PYMES 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 PYMES optar por seguir un tratamiento permitido en una NIIF que difiere del tratamiento contenido en la correspondiente norma del IASB para las PYMES?
- (f) ¿Cómo debe enfocar el Consejo el desarrollo de normas del IASB para las PYMES? ¿Hasta qué punto deben los conceptos y principios y guías obligatorias relacionadas de las NIIF ser los fundamentos para las normas para las PYMES?
- (g) Si las normas del IASB para las PYMES se crean a partir de los conceptos y principios y guías obligatorias relacionadas de las NIIF completas, ¿cuál debe ser la base para modificar esos conceptos y principios para las PYMES?
- (h) ¿En qué formato deben publicarse las normas del IASB para las PYMES?

FC7 En sus reuniones posteriores en 2004, el Consejo consideró las cuestiones puestas de manifiesto por quienes contestaron al 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 PYMES (NIIF para las PYMES)* y una preferencia, en muchos países, por adoptar la *NIIF para las PYMES* 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 PYMES*.

Cuestionario de reconocimiento y medición (abril de 2005) y mesas redondas públicas (octubre de 2005)

- FC8 La mayoría de quienes contestaron al documento de discusión dijeron que eran necesarias simplificaciones de los principios de reconocimiento y medición de activos, pasivos, ingresos y gastos, pero se propusieron pocos detalles. Y cuando se propusieron algunos detalles, quienes hicieron comentarios generalmente no indicaron las transacciones particulares u otros sucesos o condiciones que crean el problema de reconocimiento o medición para las PYMES 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 PYMES para debatir posibles modificaciones de los principios de reconocimiento y medición de las NIIF para utilizarlos en una *NIIF para las PYMES*. El Consejo dio instrucciones 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 PYMES?
 - 2 A partir de su experiencia, por favor indique qué temas identificados en las NIIF podrían omitirse en las normas para las PYMES por no ser probable que ocurran en un contexto de PYMES. Si ocurrieran, las normas requerirían a la PYMES 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 PYMES (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 conducentes al proyecto de norma

- 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 PYMES*. Posteriormente en 2005, el Consejo consideró esas recomendaciones y las opiniones expresadas en las respuestas al documento de discusión y al cuestionario, y en las mesas redondas. Durante esas deliberaciones, el Consejo tomó decisiones provisionales sobre los requerimientos a incluir en el proyecto de norma.
- FC13 Sobre la base de esas decisiones provisionales, en la reunión del Consejo de enero de 2006, el personal asignado 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 reunión del Consejo desde mayo en adelante. A partir de julio de 2003 hasta la publicación del proyecto de norma en febrero de 2007, el Consejo debatió los temas en 31 reuniones públicas.
- FC14 Para mantener informadas a las partes constituyentes y ayudarles a empezar a planificar sus respuestas, el personal publicó un borrador completo del proyecto de norma en el sitio web del IASB en agosto de 2006. En noviembre de 2006, el personal asignado publicó un borrador revisado en el sitio web del IASB.

Proyecto de norma (febrero de 2007)

- FC15 En febrero de 2007, el IASB publicó para comentario público un proyecto de norma de una propuesta de *NIIF para las PYMES*. El objetivo de la norma propuesta era proporcionar un conjunto de principios contables simplificado e independiente que fuera adecuado para las entidades más pequeñas que no cotizan en bolsa y se basara en las NIIF completas, que se han desarrollado para cumplir con las necesidades de las entidades cuyos títulos cotizan en mercados públicos de capitales.

- FC16 La norma propuesta se basaba en las NIIF completas con modificaciones para reflejar las necesidades de los usuarios de los estados financieros de las PYMES y consideraciones costo-beneficio. El proyecto de norma propuso cinco tipos de simplificaciones de las NIIF completas:
- (a) No se incluyeron algunos de los temas tratados en las NIIF porque no son aplicables a las PYMES típicas. Sin embargo, para algunos de los temas omitidos, el proyecto de norma proponía que, si las PYMES se encontraban con circunstancias o con una transacción que se trata en las NIIF completas pero no en la *NIIF para las PYMES*, entonces se les debería requerir que siguieran la NIIF completa correspondiente.
 - (b) Cuando una NIIF permite una elección de política contable, el proyecto de norma incluía solo la opción más sencilla pero proponía que a las PYMES se les debía permitir elegir la opción más compleja para lo que debían remitirse a la NIIF completa correspondiente.
 - (c) La simplificación de muchos de los principios de reconocimiento y medición de activos, pasivos, ingresos y gastos incluidos en las NIIF completas.
 - (d) Información a revelar substancialmente menor.
 - (e) Redacción simplificada.
- Principalmente debido a los puntos (a) y (b) anteriores, la *NIIF para las PYMES* propuesta no sería un documento independiente.
- FC17 Junto al proyecto de norma, el IASB publicó e invitó a comentar la guía de implementación propuesta compuesta por un conjunto completo de estados financieros ilustrativos y una lista de comprobación de la información a revelar y presentar. El proyecto de norma estaba acompañado de unos fundamentos para las conclusiones que explicaban las razones del Consejo para llegar a las conclusiones incluidas en éste.
- FC18 El proyecto de norma fue traducido a cinco idiomas (por primera vez en el IASB) y las traducciones se publicaron en el sitio web del IASB. El IASB también publicó un resumen del proyecto de norma elaborado por el personal para ayudar a las partes constituyentes a entender las propuestas, también difundido a través del sitio web del IASB.
- FC19 El plazo para los comentarios sobre el proyecto de norma inicialmente concluía el 30 de septiembre de 2007 pero el Consejo lo amplió hasta el 30 de noviembre de 2007 principalmente a petición de los participantes en las pruebas de campo.

Pruebas de campo

- FC20 Con la ayuda de los organismos nacionales emisores de normas entre otros, el IASB llevó a cabo un programa de pruebas de campo en el que participaron 116 pequeñas entidades de 20 países. Alrededor del 35 por ciento tenían diez o menos empleados a tiempo completo. Un 35 por ciento adicional de las entidades de la muestra tenían entre 11 y 50 empleados a tiempo completo. Más de la mitad de las entidades tenían préstamos bancarios o sobregiros significativos. Un tercio adicional tenían negocios en el extranjero.

- FC21 Los objetivos de las pruebas de campo eran:
- (a) Evaluar el grado de comprensión del proyecto de norma mediante la identificación de cualesquiera partes que las entidades que realizaron las pruebas de campo encontraron difíciles de comprender.
 - (b) Evaluar la adecuación del alcance de los temas tratados mediante la identificación de las transacciones, sucesos y condiciones que encontraron los que realizaron las pruebas de campo pero que no se trataron en el proyecto de *NIIF para las PYMES*, y averiguar cómo tomaron su decisión de política contable los que realizaron las pruebas, incluyendo si se consultaron las NIIF completas como referencia.
 - (c) Evaluar la carga de aplicar el proyecto de *NIIF para las PYMES*, por ejemplo, si la información requerida para aplicarla no estaba disponible o estaba disponible únicamente con un costo o esfuerzo desproporcionado.
 - (d) Evaluar el impacto de las propuestas mediante la identificación de la naturaleza y grado de cambios de los PCGA actuales del que realiza las pruebas de campo o las prácticas de información financiera actuales.
 - (e) Evaluar la elección de políticas contables realizada por las entidades que realizaron las pruebas de campo y el motivo, cuando el proyecto de norma permite elegir.
 - (f) Evaluar cualesquiera problemas especiales que surgen al aplicar el proyecto de *NIIF para las PYMES* para las entidades que realizaron las pruebas de campo que son las llamadas “micro entidades” (aquellas con menos de diez empleados) y para las pruebas de campo en economías en vías de desarrollo.
 - (g) Evaluar la adecuación de la guía de implementación mediante la identificación de cuándo sería de utilidad una guía adicional a las entidades que realizaron las pruebas de campo.
- FC22 Para ayudar a las entidades que realizaron las pruebas de campo y al resto a aplicar el proyecto de norma, el IASB publicó una lista de comprobación de cumplimiento para el proyecto de norma que desarrolló una de las firmas de contabilidad internacionales.
- FC23 El cuestionario de las pruebas de campo se difundió a través del sitio web del IASB en junio de 2007 en inglés, francés y español. A las entidades que realizaron la prueba de campo se les pidió que:
- (a) Proporcionaran antecedentes sobre su negocio y los requerimientos de información.
 - (b) Enviarán sus estados financieros anuales más recientes según su marco contable vigente.
 - (c) Reexpresaran esos estados financieros de conformidad con el proyecto de norma para el mismo periodo contable (sin información de periodos anteriores).
 - (d) Respondieran a una serie de preguntas diseñadas para identificar los problemas específicos encontrados al aplicar el proyecto de norma.
- FC24 Se proporcionó un informe de las pruebas de campo a los miembros del Consejo y se difundió a través del sitio web del IASB. El factor principal que influyó en el tipo de problemas identificados por las entidades que realizaron las pruebas de

campo fue la naturaleza y alcance de las diferencias entre la *NIIF para las PYMES* y el marco contable existente de la entidad.

FC25 Aproximadamente la mitad de las entidades que realizaron las pruebas de campo no identificaron ningún problema, o bien, solo uno o dos problemas. Las tres principales cuestiones identificadas por las entidades que realizaron las pruebas de campo fueron las siguientes:

- (a) **Elaboración de nuevas mediciones anuales.** Un gran número de las entidades que realizaron las pruebas de campo destacaron, como problemáticas, la necesidad de realizar nuevas mediciones anuales de los valores razonables para los activos financieros y pasivos financieros y de los valores residuales de las propiedades, planta y equipo porque los precios de mercado o mercados activos no solían estar disponibles.
- (b) **Información a Revelar.** Un número significativo de las entidades que realizaron las pruebas de campo destacaron problemas debidos a la naturaleza, volumen y complejidad de la información a revelar. A muchas les pareció que se les requería revelar información confidencial, por ejemplo, remuneración del personal clave de la gerencia cuando solo había una o dos personas clave de la gerencia.
- (c) **Referencia a las NIIF completas.** Aproximadamente un 20 por ciento de las entidades que realizaron las pruebas de campo eligieron consultar las NIIF completas para aplicar una opción disponible mediante una referencia cruzada. La mayoría de esas entidades ya seguía las NIIF completas o un PCGA nacional similar a las NIIF completas. Unas pocas entidades que realizaron las pruebas de campo dijeron que les habría gustado usar una de las opciones pero no lo hicieron por la necesidad de consultar las NIIF completas. Solo un número pequeño de entidades destacó específicamente que necesitaron consultar las NIIF completas para comprender o aclarar los requerimientos del proyecto de norma.

Respuestas al proyecto de norma

FC26 El Consejo recibió más de 162 cartas de comentarios sobre el proyecto de norma. Todas las cartas se pusieron a disposición de los miembros del Consejo y se difundieron a través del sitio web del IASB. Los párrafos FC36 a FC158 abordan los razonamientos del Consejo sobre las principales cuestiones técnicas del proyecto. Lo que sigue es un resumen breve de las principales cuestiones que surgieron en las cartas de comentarios al proyecto de norma:

- (a) **Independiente.** El comentario más general fue el de hacer que la *NIIF para las PYMES* sea un documento completamente independiente o casi completamente independiente. Más del 60 por ciento de los que respondieron eliminarían todas las referencias cruzadas a las NIIF completas. Prácticamente todos los demás (i) mantendrían el mínimo posible de referencias o (ii) les daba igual mantener un número mínimo de referencias o quitarlas todas. El proyecto de norma había incluido 23 referencias cruzadas a las NIIF completas.
- (b) **Opciones de política contable.** Un gran número de los que respondieron comentaron sobre si la *NIIF para las PYMES* debería permitir a las PYMES usar todas las opciones de políticas contables que están disponibles en las NIIF completas. Este tema está relacionado con hacer la

NIIF para las PYMES un documento independiente sin referencias cruzadas a las NIIF completas.

- (c) **Anticipación a cambios a las NIIF.** La opinión de muchos de los que respondieron era que la *NIIF para las PYMES* debe basarse en las NIIF existentes y no debería anticiparse a los cambios a las NIIF que el Consejo esté considerando en la agenda de proyectos actuales.
- (d) **Información a Revelar.** Muchas de las cartas animaban al Consejo a realizar simplificaciones adicionales a los requerimientos de información a revelar aunque muchas de éstas no identificaron información específica que eliminar ni por qué.
- (e) **Alcance.** Muchas de las cartas comentaron la idoneidad del proyecto de norma para las entidades de tamaño micro (aquéllas con menos de diez empleados o similar), las pequeñas entidades que cotizan en bolsa y las entidades que actúan en calidad de fiduciaria.
- (f) **Mediciones del valor razonable.** Muchos de los que respondieron propusieron que las mediciones del valor razonable de la *NIIF para las PYMES* debían limitarse a (a) circunstancias en las que un precio de mercado sea cotizado o se determine fácilmente sin costo o esfuerzo desproporcionado y a (b) todos los derivados. Algunos también pensaban que era necesario que la partida medida debía ser fácilmente realizable o que debía haber intención de disponer de ella o transferirla.
- (g) **Guía de implementación.** Muchos de los que respondieron citaron la necesidad de una guía de implementación y animaron al Consejo a considerar cómo debía proporcionarse esta guía.
- (h) **Comentarios sobre secciones específicas del proyecto de norma.** Además de cuestiones generales, en la mayoría de las cartas se hacían comentarios respecto a secciones específicas del proyecto de norma. Aunque los que respondieron ofrecían sugerencias para cada una de las 38 secciones del proyecto de norma, el personal destacó que las cuestiones que atrajeron la mayoría de los comentarios (generalmente a favor de una mayor simplificación) eran:
 - (i) Consolidación.
 - (ii) Amortización de la plusvalía y otros activos intangibles de vida útil indefinida.
 - (iii) Instrumentos financieros.
 - (iv) Requerimientos para los estados de flujos de efectivos y cambios en el patrimonio.
 - (v) Mediciones de los deterioros del valor.
 - (vi) Mediciones para arrendamientos financieros.
 - (vii) Pagos basados en acciones.
 - (viii) Beneficios a los empleados.
 - (ix) Impuestos a las ganancias.

Nuevas deliberaciones del Consejo sobre las propuestas al proyecto de norma

- FC27 El Consejo empezó sus nuevas deliberaciones sobre las propuestas al proyecto de norma en marzo de 2008. Éstas continuaron hasta abril de 2009—un total de 13 reuniones públicas del Consejo—, que suman un total de 44 reuniones públicas en las que el Consejo deliberó sobre la *NIIF para las PYMES*.
- FC28 En la reunión del Consejo de marzo de 2008, el personal presentó una visión general de las principales cuestiones (distintas de las cuestiones de información a revelar) surgidas en las cartas de comentarios al proyecto de norma (véase el párrafo FC26). En la siguiente reunión del Consejo de abril de 2008, el personal presentó una visión general de las principales cuestiones que se identificaron como consecuencia del programa de pruebas de campo del proyecto de norma (véase el párrafo FC25). Ambas reuniones fueron de naturaleza educativa y el personal no planteó cuestiones para decidir.
- FC29 El grupo de trabajo del IASB se reunió el 10 y 11 de abril de 2008. Las recomendaciones de los miembros del grupo de trabajo sobre cada tema (distinto de la información a revelar) que fueron discutidas en esa reunión se presentaron al Consejo en su reunión de mayo de 2008. Las recomendaciones de los miembros del grupo de trabajo relativas a la información a revelar se presentaron al Consejo en un documento de la agenda de la reunión del Consejo de julio de 2008. Los informes de las recomendaciones del grupo de trabajo se difundieron a través del sitio web del IASB.
- FC30 En mayo de 2008, el Consejo empezó a deliberar nuevamente sobre las propuestas al proyecto de norma, abordando las cuestiones relativas al alcance, reconocimiento, medición y presentación que surgieron en las cartas de comentarios al proyecto de norma, en los informes preparados por las entidades que realizaron las pruebas de campo y en las recomendaciones del grupo de trabajo. Estas nuevas deliberaciones continuaron hasta febrero de 2009. En el párrafo FC34 se presenta una lista de los principales cambios realizados como consecuencia de dichas deliberaciones.
- FC31 En marzo de 2009, el Consejo consideró los cambios realizados durante sus nuevas deliberaciones sobre el proyecto de norma a la luz de las guías para una nueva exposición del *Manual del Procedimiento a Seguir por el IASB*. El Consejo concluyó que los cambios realizados no justificaban una nueva exposición.

Información adicional para el Consejo

- FC32 El proyecto se debatió con el Consejo Asesor de Normas en siete de sus reuniones. Las cuestiones de este proyecto también se debatieron en cinco de las reuniones anuales de los Organismos Emisores de Normas Contables Mundiales que celebró el IASB de 2003 a 2008. El grupo de trabajo se reunió cuatro veces para debatir las cuestiones y asesorar al Consejo. Un grupo de trabajo conjunto del Grupo Asesor Europeo de Normas de Información Financiera (EFRAG) y la Federación Europea de Contadores resultó especialmente útil a la hora de proporcionar orientación al personal.

Alcance extendido especial

- FC33 El Consejo reconoció que normalmente las PYMES y sus auditores y banqueros no han participado en el procedimiento a seguir por el IASB. Con el objetivo de animar a estas partes a familiarizarse con el IASB y a considerar y responder al proyecto de norma, el personal llevó a cabo un programa de alcance integral sobre este proyecto. Ese programa supuso presentaciones en 104 congresos y mesas redondas de 40 países, incluyendo 55 presentaciones tras la publicación del proyecto de norma. El IASB también explicó el proyecto de norma y respondió a las preguntas planteadas en dos transmisiones públicas a través de la web en las que se inscribieron casi 1.000 participantes. En abril de 2007, se difundió a través del sitio web del IASB una visión global elaborada por el personal del proyecto de norma, en formato de preguntas y respuestas. El propósito de esta visión global era proporcionar una introducción a las propuestas en un lenguaje no técnico.

La NIIF para las PYMES final: principales cambios con respecto al proyecto de norma

- FC34 Los principales cambios respecto a los principios de reconocimiento, medición y presentación propuestos en el proyecto de norma procedente de las nuevas deliberaciones del Consejo fueron:
- (a) Hacer la NIIF final un documento independiente (eliminando todas menos una de las 23 referencias a las NIIF completas que se habían propuesto en el proyecto de norma, y en la referencia restante, proporcionar una opción, y no un requerimiento, de seguir la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* en lugar de la dos secciones sobre instrumentos financieros de la *NIIF para las PYMES*).
 - (b) Eliminar la mayoría de las opciones complejas y añadir una guía para las restantes (de ese modo, eliminar las referencias a las NIIF completas propuestas en el proyecto de norma).
 - (c) Omitir los temas que es poco probable que se encuentren las PYMES típicas (de ese modo, eliminar las referencias a las NIIF completas propuestas en el proyecto de norma).
 - (d) No anticiparse a posibles cambios futuros a las NIIF.
 - (e) Eliminar la referencia a los pronunciamientos de otros organismos emisores de normas como fuente de guía cuando la *NIIF para las PYMES* no trate directamente una cuestión contable.
 - (f) Cumplir con los requerimientos de presentación de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*, excepto en el caso de su requerimiento de presentar un estado de situación financiera al principio del primer periodo comparativo.
 - (g) Permitir el uso de diferentes políticas contables para contabilizar los distintos tipos de inversiones en los estados financieros separados, en lugar de una política para todos los tipos de inversiones.
 - (h) Reestructurar la Sección 11 *Activos Financieros y Pasivos Financieros* del proyecto de norma en dos secciones (Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos* y Sección 12 *Otros Temas relacionados con los Instrumentos*

Financieros) y aclarar que el costo amortizado se aplica a casi todos los instrumentos financieros básicos mantenidos o emitidos por las PYMES.

- (i) Modificar los requerimientos para evaluar el deterioro del valor de un instrumento de patrimonio registrado al costo cuando el valor razonable no se pueda medir de forma fiable.
- (j) Eliminar la consolidación proporcional como una opción para las inversiones en entidades controladas de forma conjunta.
- (k) Eliminar la distinción entre distribuciones procedentes de ganancias anteriores y posteriores a la adquisición para inversiones contabilizadas por el método de costo y, en su lugar, reconocer todos los dividendos recibidos en resultados.
- (l) Eliminar el requerimiento, al aplicar el método de la participación, de una diferencia máxima de tres meses entre la fecha sobre la que se informa de la asociada o la entidad controlada de forma conjunta y la del inversor.
- (m) Requerir que una entidad elija su política contable para las propiedades de inversión sobre la base de las circunstancias, en lugar de cómo una opción de libre elección. Las propiedades de inversión cuyo valor razonable se pueda medir de forma fiable sin costo o esfuerzo desproporcionado se medirán al valor razonable con cambios en resultados. Todas las demás propiedades de inversión se contabilizarán como propiedades, planta y equipo utilizando un modelo de costo-depreciación-deterioro del valor.
- (n) No requerir una revisión anual del valor residual, la vida útil y el método de depreciación de las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles.
- (o) No permitir la opción de revaluación para las propiedades, planta y equipo.
- (p) No permitir la opción de revaluación para los activos intangibles.
- (q) Amortizar todos los activos intangibles de vida útil indefinida, incluyendo la plusvalía.
- (r) Reconocer como gastos todos los costos de investigación y desarrollo.
- (s) Incorporar el “valor presente de los pagos mínimos por arrendamiento” en la medición del arrendamiento financiero.
- (t) Permitir a los arrendatarios usar un método distinto del lineal para los arrendamientos operativos cuando los pagos mínimos por arrendamiento se estructuran para compensar al arrendador por la inflación general esperada.
- (u) Incorporar a la *NIIF para las PYMES* las modificaciones de febrero de 2008 sobre “instrumentos con opción de venta” a la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación* y a la NIC 1.
- (v) Requerir la contabilización de todas las subvenciones del gobierno con un modelo sencillo y simplificado: reconocimiento como ingresos cuando se cumplan las condiciones de desempeño (o antes si no hay condiciones de desempeño) y medición al valor razonable del activo recibido o por recibir.
- (w) Reconocer como gastos todos los costos por préstamos.
- (x) Añadir simplificaciones adicionales para los pagos basados en acciones, incluyendo las valoraciones de los administradores, en lugar del método del valor intrínseco.

- (y) Permitir a las subsidiarias medir los beneficios a los empleados y los gastos de los pagos basados en acciones sobre la base de una distribución razonable de la carga del grupo.
- (z) Añadir mediciones de valor en uso para los deterioros del valor de los activos.
- (aa) Introducir la noción de unidad generadora de efectivo para probar los deterioros del valor de los activos.
- (bb) Simplificar la guía para calcular el deterioro del valor de la plusvalía.
- (cc) Simplificar la medición de una obligación de pensión por beneficios definidos si no está disponible una medición de la “unidad de crédito proyectada” y requeriría un costo o esfuerzo desproporcionado.
- (dd) Permitir el reconocimiento de ganancias y pérdidas actuariales en otro resultado integral como alternativa al reconocimiento en resultados (mientras se conserva la propuesta del proyecto de norma de prohibir el aplazamiento de las ganancias y pérdidas actuariales).
- (ee) Al disponer de un negocio en el extranjero, no “reciclar” en resultados las diferencias de cambio acumuladas que se reconocieron anteriormente en otro resultado integral.
- (ff) Eliminar la clasificación de mantenido para la venta y los requerimientos de medición especiales relacionados.
- (gg) Incorporar todas las exenciones de la NIIF 1 *Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* a la Sección 35 *Transición a la NIIF* para las PYMES.
- (hh) Incorporar las conclusiones de las siguientes Interpretaciones, que abordan transacciones y circunstancias que se encuentran a menudo en las PYMES:
 - (i) CINIIF 2 *Aportaciones de Socios de Entidades Cooperativas e Instrumentos Similares*.
 - (ii) CINIIF 4 *Determinación de si un Acuerdo contiene un Arrendamiento*.
 - (iii) CINIIF 8 *Alcance de la NIIF 2*.
 - (iv) CINIIF 12 *Acuerdos de Concesión de Servicios*.
 - (v) CINIIF 13 *Programas de Fidelización de Clientes*.
 - (vi) CINIIF 15 *Acuerdos para la Construcción de Inmuebles*.
 - (vii) CINIIF 17 *Distribuciones, a los Propietarios, de Activos Distintos al Efectivo*.
 - (viii) SIC-12 *Consolidación—Entidades de Cometido Específico*.

Estos Fundamentos de las Conclusiones

FC35 Estos Fundamentos de las Conclusiones establecen las principales cuestiones identificadas 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 PYMES?

- FC36 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 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.
- FC37 Los beneficios de las normas de información financiera globales no se limitan a entidades cuyos títulos cotizan en bolsa. A juicio del Consejo, las PYMES,—y quienes utilizan sus estados financieros—, se pueden beneficiar de un conjunto común de normas contables. Los estados financieros de las PYMES 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 PYMES, incluyendo las más pequeñas, tienen préstamos bancarios. Los banqueros confían en los estados financieros al tomar decisiones de préstamo y al establecer las condiciones 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 crediticia 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 crediticia. La información financiera presentada es crucial para el proceso de calificación.
 - (d) Muchas PYMES tienen proveedores en el extranjero y utilizan los estados financieros de un proveedor para valorar las perspectivas de una relación de negocios a largo plazo viable.
 - (e) Las firmas de capital riesgo proporcionan financiación transfronteriza a las PYMES.
 - (f) Muchas PYMES tienen inversores extranjeros que no están implicados en la gestión del día a día de la entidad. Las normas contables globales para estados financieros con propósito de información 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 PYMES.

¿Debe el IASB desarrollar normas para las PYMES?

- FC38 Al decidir desarrollar una *NIIF para las PYMES*, el IASB fue consciente de las siguientes cuestiones:
- (a) ¿Deben las normas de información financiera para las PYMES ser desarrolladas por otros?

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

¿Deben hacerlo otros?

- FC39 El Consejo consideró si las normas de información financiera para las PYMES deberían ser desarrolladas mejor por otros—ya sea globalmente, país por país, o tal vez a nivel regional—mientras el IASB centra 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 la Constitución de la Fundación IASC (véase el párrafo FC42), 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 (que son más del 99 por ciento de todas las entidades en prácticamente todos los países) que puedan no identificar las necesidades de los 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?

- FC40 Los organismos nacionales emisores de normas de contabilidad de todo el mundo apoyan la iniciativa del IASB. En septiembre de 2003 el IASB auspició un encuentro de los organismos nacionales emisores de normas de contabilidad. En la preparación de ese encuentro el Consejo sometió a los organismos a un sondeo sobre las normas para las PYMES. Casi con unanimidad, los organismos emisores de normas que respondieron dijeron que el IASB debía desarrollar normas globales para las PYMES.
- FC41 El Consejo analizó los avances de su proyecto sobre normas para las PYMES en reuniones anuales posteriores de los organismos nacionales emisores de normas de contabilidad en 2005-2008. Los organismos emisores de normas continuaron apoyando el proyecto del Consejo.

Una *NIIF para las PYMES* es coherente con la misión del IASB

- FC42 El desarrollo de un conjunto de normas para las PYMES es coherente con la misión del IASB. El principal objetivo del IASB, tal como se 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 deberían seguir

las mismas normas. Las circunstancias de las PYMES pueden ser diferentes, en diversas formas, 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 utilizan los estados financieros esos usuarios;
- (c) el alcance y la amplitud de la pericia contable disponible para la entidad; y
- (d) la capacidad de las PYMES 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

FC43 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 cotizan o están registrados para cotizar en la bolsa.
- (b) La NIC 27 *Estados Financieros Consolidados y Separados* exime a algunas entidades controladoras de preparar estados financieros consolidados si (i) la controladora es una subsidiaria de una controladora que cumple las NIIF y (ii) su deuda o sus instrumentos de patrimonio no cotizan en bolsa. En la NIC 28 *Inversiones en Entidades Asociadas* y la 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

FC44 El *Marco Conceptual* (párrafo 12) establece que:

El objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, rendimiento y cambios en la situación 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 de información general, las necesidades de los usuarios de los estados financieros son primordiales.

FC45 Los usuarios de los estados financieros de las PYMES 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 están registrados para cotizar en bolsa o que tienen otro tipo de obligación pública de rendir cuentas. Por ejemplo, los usuarios de los estados financieros de las PYMES pueden tener un mayor interés en los flujos de efectivo a corto plazo, la liquidez, la fortaleza del balance y la

cobertura de los intereses, y en la tendencia histórica de resultados y cobertura de intereses y no sobre información que pretende ayudar a la realización de previsiones sobre los flujos de efectivo a largo plazo, los resultados y el valor de una entidad. Sin embargo, los usuarios de los estados financieros de las PYMES 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 PYMES a menudo obtienen capital de sus accionistas, administradores y proveedores, y los accionistas y administradores a menudo pignoran activos personales para que la PYMES pueda obtener financiación bancaria.

- FC46 A juicio del Consejo, la naturaleza y el grado de diferencias entre las NIIF completas y una *NIIF para las PYMES* debe determinarse en función de las necesidades de los usuarios 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 concluyó de que la relación costo-beneficio debe evaluarse en relación con las necesidades de los usuarios de los estados financieros de una entidad.
- FC47 El Consejo se enfrentó a un dilema al decidir si desarrollar una *NIIF para las PYMES* 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 PYMES, así como las limitaciones y costos de la experiencia contable disponible para las PYMES, sugerían que una norma separada para las PYMES era apropiada. Esa norma separada podría incluir limitaciones tales como definiciones coherentes de elementos de los estados financieros y atención a las necesidades de los usuarios de los estados financieros de las PYMES. Sopesando lo anterior, el Consejo concluyó que el último enfoque (norma separada) era el apropiado.

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

- FC48 El Consejo cree que el objetivo de los estados financieros, tal como se establece en el *Marco Conceptual*, es apropiado tanto para las PYMES como para las entidades obligadas a aplicar la NIIF completas. El objetivo de suministrar información acerca de la situación financiera, rendimiento y cambios en la situación 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 de información 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 sin obligación pública de rendir cuentas. El Consejo es consciente de

investigaciones que muestran que actualmente más de 80 jurisdicciones requieren o permiten que las PYMES utilicen las NIIF completas.

El objetivo de la NIIF para las PYMES

Por qué la determinación del resultado fiscal y la determinación del resultado distribuible no son objetivos específicos de la NIIF para las PYMES

- FC49 Las NIIF están diseñadas para ser aplicadas en los estados financieros con propósito de información general y en otras informaciones financieras de todas las entidades con ánimo de lucro. Los estados financieros con propósito de información general se dirigen hacia las necesidades de información comunes de un amplio espectro de usuarios, por ejemplo accionistas, acreedores, empleados y público en general. Los estados financieros con propósito de información 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 de información general suministran información sobre la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de una entidad.
- FC50 La determinación del resultado fiscal 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 distribuible de una entidad está definido por las leyes y regulaciones del país u otra jurisdicción en la que esté domiciliada.
- FC51 Las autoridades fiscales a menudo también son usuarios externos importantes de los estados financieros de las PYMES. 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 las ganancias fiscales, y algunas cuentan con políticas para minimizar los ajustes al resultado contable con el propósito de determinar las ganancias fiscales. No obstante, las normas contables globales para las PYMES no pueden tratar la información fiscal en jurisdicciones individuales. Pero el resultado determinado de conformidad con la *NIIF para las PYMES* puede servir como punto de partida para determinar la ganancia fiscal en una determinada jurisdicción a través de una conciliación que sea desarrollada fácilmente a nivel nacional.
- FC52 Una conciliación similar puede desarrollarse para ajustar el resultado medido por la *NIIF para las PYMES* con el resultado distribuible según las leyes y regulaciones nacionales.

Por qué la NIIF para las PYMES no tiene como objetivo el suministro de información a los propietarios que son administradores para ayudarles a tomar decisiones de gestión

- FC53 Los propietarios que son administradores utilizan los estados financieros de las PYMES para muchos propósitos. Sin embargo, la *NIIF para las PYMES* no tiene

por objetivo el suministro de información a los propietarios que son administradores para ayudarles a tomar decisiones de gestión. Los administradores 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 de información general a menudo también servirán las necesidades de la administración proporcionando una mejor comprensión de la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de la entidad.

- FC54 Las PYMES a menudo producen estados financieros solo para uso de los propietarios que son administradores, 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 de información general.

La “obligación pública de rendir cuentas” como el principio para identificar a qué entidades va dirigida la NIIF para las PYMES y a cuáles no

- FC55 Una de las primeras cuestiones afrontadas por el Consejo fue la de describir la clase de entidades a las que debería dirigirse la *NIIF para las PYMES*. El Consejo reconoció que, en última instancia, las decisiones sobre qué entidades deberían utilizar la *NIIF para las PYMES* recaen en las autoridades reguladoras nacionales y en los organismos emisores de normas. Sin embargo, una clara definición de la clase de entidades a las que se dirige la *NIIF para las PYMES* es esencial, de forma que:

- el Consejo pueda decidir la norma que sea apropiada para esa clase de entidades, y
- las autoridades reguladoras nacionales, los organismos emisores de normas y las entidades que informan y sus auditores estén informados del alcance pretendido para la aplicación de la *NIIF para las PYMES*.

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

- FC56 A juicio del Consejo, la *NIIF para las PYMES* es apropiada para una entidad que no tenga obligación pública de rendir cuentas. Una entidad tiene tal obligación (y, por tanto, debería utilizar las NIIF completas) si:

- Sus instrumentos de deuda o de patrimonio se negocian en un mercado público o están en proceso de emitirse estos instrumentos para negociar en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado no organizado, incluyendo mercados locales o regionales), o
- Mantiene activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros como uno de sus principales negocios. Éste suele ser el caso de los bancos, las cooperativas de crédito, las compañías de seguros, los intermediarios de bolsa, los fondos de inversión y los bancos de inversión.

- FC57 Aunque los dos criterios para las entidades con obligación pública de rendir cuentas señalados en el párrafo anterior no han cambiado de forma significativa con respecto a los propuestos en el proyecto de norma, el Consejo realizó varios cambios menores en respuesta a los comentarios recibidos:

- (a) El proyecto de norma hacía referencia a, pero no definía, los mercados públicos. La *NIIF para las PYMES* incluye una definición coherente con la definición de la NIIF 8.
- (b) El proyecto de norma había propuesto que cualquier entidad que mantiene activos en calidad de fiduciaria para un grupo amplio de terceros no es apta para utilizar la *NIIF para las PYMES*. Algunos de los que respondieron destacaron que a menudo las entidades que mantienen activos en calidad de fiduciaria por motivos secundarios a su negocio principal (como podría ser el caso, por ejemplo, de las agencias de viajes o inmobiliarias, los colegios, las organizaciones no lucrativas, las cooperativas y las compañías que prestan servicios públicos). La *NIIF para las PYMES* aclara que dichas circunstancias no tienen como consecuencia que una entidad tenga obligación pública de rendir cuentas.

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

- FC58 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 esos 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 contar con los estados financieros con propósito de información general. La decisión de una entidad de entrar en un mercado público de capitales le obliga a rendir cuentas públicamente,—y debe proporcionar a los inversores en el patrimonio y deuda externos información financiera más amplia de la que necesitan los usuarios de los estados financieros de las entidades que obtienen capital solo de fuentes privadas. Los gobiernos reconocen esta obligación pública de rendir cuentas estableciendo leyes, regulaciones y agencias reguladoras que tratan la regulación del mercado y la información a revelar a los inversores en los mercados públicos de títulos. El Consejo concluyó de que las entidades cuyos títulos cotizan en un mercado público deben seguir las NIIF completas independientemente de su tamaño.

Las instituciones financieras tienen obligación pública de rendir cuentas

- FC59 De forma similar, una de las actividades principales de los bancos, compañías de seguros, intermediarios de bolsa, fondos de pensiones, fondos de inversión colectiva y bancos de inversión es mantener y gestionar los recursos financieros que les confían un amplio grupo de clientes o miembros que no están implicados en la gestión 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 PYMES que prestan un servicio público esencial

- FC60 En el documento de discusión, la opinión inicial del Consejo era que, además de las dos condiciones citadas en el párrafo FC56, 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.

- FC61 La mayoría de los que respondieron al 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 que respondieron argumentaron que es la naturaleza de los usuarios de los estados financieros y no la naturaleza de la actividad del negocio la que debería determinar si se deben requerir las NIIF completas. El Consejo estuvo de acuerdo.

Las PYMES que son económicamente significativas en su jurisdicción de origen

- FC62 En el documento de discusión, la opinión inicial del Consejo era que, además de las dos condiciones citadas en el párrafo FC56, 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, los ingresos totales, el número de empleados, el grado de dominio del mercado, y la naturaleza y el grado de financiación externa.
- FC63 La mayoría de los que respondieron, y el grupo de trabajo, argumentaron que la significación económica no tiene como consecuencia automática una “obligación pública de rendir cuentas”. Esta expresión, tal como se utiliza en los párrafos 1.2 y 1.3, hace referencia a la obligación pública de rendir cuentas hacia aquellos suministradores 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 importancia económica puede ser más importante en asuntos de rendición de cuentas política y social. Si esta rendición de cuentas requiere la elaboración de estados financieros con propósito de información general utilizando las NIIF completas es una cuestión que es mejor dejar que decidan las jurisdicciones locales.

Aprobación de los propietarios para utilizar la *NIIF para las PYMES*

- FC64 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 debe estar de acuerdo para que la entidad pueda utilizar la *NIIF para las PYMES*. Incluso la objeción de un solo propietario de una entidad a utilizar la *NIIF para las PYMES* 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 que hicieron comentarios estuvieron en desacuerdo. En su opinión, una objeción, o incluso la falta de respuesta, de uno o algunos accionistas no hacen que una entidad tenga obligación pública de rendir cuentas. Ellos pensaron que los dos criterios de (a) cotización en mercados públicos e (b) institución financiera, identifican de forma apropiada a las entidades con obligación pública de rendir cuentas. El Consejo encontró convincentes tales argumentos.

Las PYMES que son subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos de un inversor conforme a las NIIF

- FC65 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 los requerimientos de la controladora, participante o inversora, se le debe requerir que sus estados financieros separados cumplan con las NIIF completas y no con la *NIIF para las PYMES*. En opinión del Consejo, ya que la información había sido elaborada para otros propósitos conforme a las NIIF completas, resultaría más costoso preparar un segundo conjunto de estados financieros que cumplieran con la *NIIF para las PYMES*. La mayoría de los que hicieron comentarios al 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 inversora, 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. El Consejo encontró convincentes tales argumentos. Por tanto, las PYMES deberían evaluar si cumplen las condiciones para aplicar la *NIIF para las PYMES* 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.
- FC66 Algunos de los que respondieron al proyecto de norma proponían que a una subsidiaria cuya controladora utiliza las NIIF completas, o forma parte de un grupo consolidado que usa las NIIF completas, se le debe permitir revelar información simplificada conforme a la *NIIF para las PYMES* pero se le debe requerir que siga los principios contables de reconocimiento y medición de las NIIF completas que utiliza su controladora si estos son diferentes de los principios contables de reconocimiento y medición de la *NIIF para las PYMES*. Aquellos que eran de esta opinión pensaban que permitir a la subsidiaria utilizar los mismos principios de reconocimiento y medición que a su controladora o a su grupo haría la consolidación más fácil.
- FC67 Sin embargo, el Consejo llegó a la conclusión de que el resultado sería, en efecto, un margen opcional de usar las NIIF completas para un subconjunto relativamente pequeño de entidades que reúnan los requisitos para usar la *NIIF para las PYMES*. El resultado también sería un conjunto de normas contables híbridas que no son ni las NIIF completas ni la *NIIF para las PYMES*. Ese conjunto de normas sería distinto para cada una de estas pequeñas y medianas entidades dependiendo de las políticas contables elegidas por su controladora o su grupo. La *NIIF para las PYMES* es una norma adecuada para las entidades sin obligación pública de rendir cuentas, y no un conjunto de opciones “a la carta”. Una subsidiaria de una entidad que cumple las NIIF completas siempre puede elegir seguir las NIIF completas en sus estados separados. El Consejo concluyó que si los estados financieros de una entidad se describen como conformes a la *NIIF para las PYMES*, deben cumplir con todas las disposiciones de esta NIIF.
- FC68 Puesto que la *NIIF para las PYMES* permite elegir políticas contables para algunos principios de reconocimiento y medición, las diferencias con respecto a las NIIF completas se pueden minimizar mediante las elecciones de política

contable de una entidad. Las circunstancias en las que la *NIIF para las PYMES* exigiría un principio de reconocimiento o medición que sea diferente de la medición conforme a las NIIF completas son limitadas. Los ejemplos principales son los siguientes:

- (a) Activos no corrientes (o grupos de activos y pasivos) mantenidos para la venta
 - *NIIF para las PYMES*: Mantener activos para la venta produce una evaluación del deterioro del valor pero, aparte de esto, no hay ningún otro requerimiento contable especial o clasificación de “mantenido para la venta”.
 - *NIIF 5 Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas*: Medidos al menor entre el importe en libros y el valor razonable menos los costos de venta. La depreciación cesa cuando se clasifican como mantenidos para la venta.
- (b) Costo de servicios pasados no consolidados de los planes por pensiones de beneficios definidos
 - *NIIF para las PYMES*: Reconocido en resultados inmediatamente.
 - *NIC 19 Beneficios a los Empleados*: Reconocido como gasto de forma lineal durante el periodo medio hasta que los beneficios pasen a ser consolidados.
- (c) Diferencias de cambio en partidas monetarias que forman parte de una inversión neta en un negocio en el extranjero, en estados financieros consolidados
 - *NIIF para las PYMES*: Se reconocen en otro resultado integral y no se reclasifican en resultados en la disposición de la inversión.
 - *NIC 21 Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*: Se reclasifican en resultados al realizar la disposición de la inversión.
- (d) Costos por préstamos
 - *NIIF para las PYMES*: Se deben cargar a gastos.
 - *NIC 23 Costos por Préstamos*: Los costos directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto deben capitalizarse.
- (e) Inversión en una asociada para la que hay un precio de cotización publicado
 - *NIIF para las PYMES*: Debe medirse al valor razonable con cambios en resultados.
 - *NIC 28 Inversiones en Asociadas*: Debe medirse con el método de la participación.
- (f) Inversión en una entidad controlada de forma conjunta para la que hay un precio de cotización publicado
 - *NIIF para las PYMES*: Debe medirse al valor razonable con cambios en resultados.

- NIC 31 *Participaciones en Negocios Conjuntos*: Debe medirse utilizando el método de la participación o consolidación proporcional.
- (g) Propiedades de inversión cuyo valor razonable se puede medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado
 - *NIIF para las PYMES*: Deben medirse al valor razonable con cambios en resultados.
 - NIC 40 *Propiedades de Inversión*: Elección de política contable entre valor razonable con cambios en resultados o modelo de costo-depreciación-deterioro del valor.
- (h) Activos biológicos
 - *NIIF para las PYMES*: Se miden al valor razonable con cambios en resultados solo si el valor razonable se determina fácilmente sin costo o esfuerzo desproporcionado.
 - NIC 41 *Agricultura*: Se supone que el valor razonable puede medirse de forma fiable.
- (i) Impuesto a las ganancias
 - *NIIF para las PYMES*: Cuando se aplica una tasa impositiva diferente a los ingresos distribuidos, se miden inicialmente los impuestos corrientes y diferidos a la tasa aplicable a las ganancias no distribuidas.
 - Proyecto de norma *Impuesto a las Ganancias*: En este caso, se miden inicialmente los impuestos corrientes y diferidos a la tasa que se espera aplicar cuando se distribuyan las ganancias.
- (j) Pagos basados en acciones con alternativas de liquidación en efectivo en las que los términos del acuerdo proporcionan a la contraparte la elección del medio de liquidación.
 - *NIIF para las PYMES*: Se contabiliza la transacción como transacción con pagos basados en acciones liquidada en efectivo a menos que la entidad tenga una práctica pasada de liquidación mediante la emisión de instrumentos de patrimonio o la opción de liquidar en efectivo no tenga carácter comercial.
 - *NIIF 2 Pagos Basados en Acciones*: Contabilización similar a un instrumento compuesto.

Criterios de tamaño cuantificados

- FC69 La definición de PYMES no incluye criterios de tamaño cuantificados para determinar qué es una entidad pequeña o mediana. En el Consejo se destacó que sus normas se aplican en más de 100 países. El Consejo concluyó que no es factible desarrollar pruebas de tamaño cuantificadas que fueran aplicables y duraderas en todos esos países. Esto es coherente con el enfoque en el que se basan los principios generales del Consejo al establecer sus normas.
- FC70 Para decidir a qué entidades se les debe requerir o permitir la utilización de la *NIIF para las PYMES*, las jurisdicciones pueden elegir prescribir criterios de tamaño cuantificados. De forma similar, una jurisdicción puede decidir que a las

entidades que son económicamente significativas en ese país se les debe requerir utilizar las NIIF completas en lugar de la *NIIF para las PYMES*.

Idoneidad de la *NIIF para las PYMES* para las entidades muy pequeñas – las “micros”

- FC71 Algunos sostienen que no es realista diseñar una sola norma que puedan usar todas las entidades sin obligación pública de rendir cuentas, porque el intervalo de tamaños de este grupo de entidades es sencillamente demasiado amplio,— desde entidades no cotizadas de gran tamaño con cientos o incluso miles de empleados a entidades “de tamaño micro” con menos de diez empleados. El Consejo no estuvo de acuerdo. La *NIIF para las PYMES* está diseñada para entidades, independientemente del tamaño, a las que se les requiere o eligen publicar estados financieros con propósito de información general para usuarios externos. Los usuarios externos tales como prestamistas, vendedores, clientes, agencias de calificación crediticia y empleados necesitan tipos específicos de información pero no están en posición de exigir informes a medida para satisfacer sus necesidades específicas de información. Ellos deben contar con los estados financieros con propósito de información general. Esto es tan cierto para las “micros” como para las PYMES más grandes. Los estados financieros preparados utilizando la *NIIF para las PYMES* pretenden satisfacer esas necesidades.
- FC72 Algunos de los que cuestionan si la *NIIF para las PYMES* será adecuada para las micros argumentan que muchas de estas entidades 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 FC50 a FC52, al determinar el resultado fiscal (y también determinar el resultado legalmente distribuible) se requieren unos estados financieros con propósito especial, diseñados para cumplir con las leyes y regulaciones fiscales de una determinada jurisdicción.
- FC73 Además, en el Consejo se destacó que, en muchos países se requieren las NIIF completas para todas o para la mayoría de compañías de responsabilidad limitada, incluyendo las micros. En el Consejo también se resaltó que muchos otros países permiten que las micros utilicen las NIIF completas. Como se mencionó en el párrafo FC48, más de 80 jurisdicciones han decidido que se deben requerir o permitir las NIIF completas a todas o la mayoría de las entidades, incluidas las micros. Si las NIIF completas han sido consideradas adecuadas para todas entidades, entonces la *NIIF para las PYMES* seguramente no será demasiado gravosa. La guía de la *NIIF para las PYMES* es clara y concisa. Dicha guía puede tratar algunas transacciones o circunstancias con las que normalmente no se encuentran las micro PYMES, pero el Consejo no cree que esto suponga una carga para éstas. La organización por temas de la *NIIF para las PYMES* facilitará a las micro PYMES la identificación de aquellos aspectos de la norma que sean aplicables a sus circunstancias.
- FC74 Algunos son partidarios de establecer una serie de requerimientos contables muy simples y breves para las micro PYMES—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 que requieran solamente un balance y un estado de resultados con una limitada información a revelar en las notas. El Consejo reconoció que este enfoque puede tener como

consecuencia unos costos relativamente bajos para las PYMES al elaborar los estados financieros. Sin embargo, el Consejo concluyó que los estados resultantes no satisfacían el objetivo de utilidad para la toma de decisiones, puesto que omitirían información sobre la situación financiera de la entidad, el rendimiento y los cambios en la situación financiera que resulta 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 PYMES para mejorar su capacidad de obtener capital. Por tanto, el Consejo concluyó que no debía desarrollar este tipo de *NIIF para las PYMES*.

- FC75 El IASB no tiene la potestad para requerir 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 establecido de forma independiente o a un organismo contable profesional. Ellos tendrán que decidir a qué entidades se debe requerir o permitir utilizar, o quizás prohibir el uso, de las *NIIF para las PYMES*. El Consejo cree que la *NIIF para las PYMES* resultará adecuada para todas las entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas, incluyendo las micros.

La NIIF para las PYMES no se dirige a entidades pequeñas que cotizan en mercados públicos

- FC76 Las entidades, grandes o pequeñas, cuya deuda o instrumentos de patrimonio cotizan en mercados públicos de capital 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 exigir información que podría resultarles útil. Las NIIF completas han sido diseñadas para servir a los mercados públicos de capitales facilitando información financiera especialmente dirigida a los inversores y acreedores en estos mercados. Algunos de los principios de reconocimiento y medición de los activos, pasivos, ingresos y gastos de las NIIF completas se han simplificado en la *NIIF para las PYMES*. Alguna de la información a revelar que requieren las NIIF completas no se requiere en la *NIIF para las PYMES*. El Consejo concluyó, por tanto, que las NIIF completas son apropiadas para una entidad con obligación pública de rendir cuentas.
- FC77 Una jurisdicción que considere que la *NIIF para las PYMES* es apropiada para las entidades pequeñas que cotizan en mercados públicos en esa jurisdicción podría incorporar los requerimientos de la *NIIF para las PYMES* a sus normas nacionales para entidades pequeñas que cotizan en mercados públicos. En ese caso, sin embargo, los estados financieros deberían describirse como conformes con los PCGA nacionales. La *NIIF para las PYMES* les prohíbe describirse como conformes a la *NIIF para las PYMES*.

“Pequeñas y medianas entidades”

- FC78 El término “pequeñas y medianas entidades” (PYMES), según lo utiliza el IASB, se define en la Sección 1 *Alcance* de la *NIIF para las PYMES*. Este término es ampliamente reconocido y utilizado en todo el mundo aunque muchas jurisdicciones han desarrollado su propia definición 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 de actividades

ordinarias, 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 de información general para usuarios externos.

FC79 El IASB consideró la posibilidad de utilizar otro término. Incluso antes de publicar el proyecto de norma en febrero de 2007, el Consejo había utilizado el término “entidad sin obligación pública de rendir cuentas” (ESOPRC) durante varios meses a lo largo de 2005. Durante sus nuevas deliberaciones de las propuestas al proyecto de norma durante 2008, el Consejo también usó los términos ESOPRC y “entidades no cotizadas” durante varios meses.

- (a) **Entidades sin obligación pública de rendir cuentas.** Puesto que el Consejo llegó a la conclusión de que las NIIF completas son necesarias para las entidades con obligación pública de rendir cuentas, los términos “entidad con obligación pública de rendir cuentas” y entidad sin obligación pública de rendir cuentas” tenían cierto atractivo. Sin embargo, las partes constituyentes argumentaron que este término no está ampliamente reconocido, mientras que “pequeñas y medianas entidades” y el acrónimo “PYMES” es universalmente reconocido. Algunos dijeron también que “entidades sin obligación pública de rendir cuentas” parecía implicar, de forma incorrecta, que las entidades más pequeñas no tenían obligación de rendir cuentas públicamente de nada. Además, los objetivos de la Fundación IASC y el IASB, según se establecen en la Constitución de la Fundación, utilizan 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) al cumplir con los objetivos asociados con (a) y (b), tener 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.
- (b) **Entidades no cotizadas.** El término “entidades no cotizadas” se utiliza habitualmente en algunas jurisdicciones—más particularmente en Norteamérica—, para referirse a los tipos de entidades que cumplen con la definición de PYMES del IASB (entidades sin obligación pública de rendir cuentas). Sin embargo, en otras jurisdicciones—más particularmente en las que el gobierno posee participaciones en el patrimonio en entidades de negocio es habitual—, el término “entidades no cotizadas” se usa de forma mucho más restrictiva para hacer referencia únicamente a aquellas entidades en las que no hay propiedad del gobierno. En tales jurisdicciones, el término “entidades no cotizadas” podría malinterpretarse.

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

Los usuarios de los estados financieros de las PYMES preparados utilizando la *NIIF para las PYMES*

- FC80 La *NIIF para las PYMES* está dirigida a entidades sin obligación pública de rendir cuentas que publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos. Los principales grupos de usuarios externos incluyen:
- (a) Bancos que efectúan préstamos a las PYMES.
 - (b) Vendedores que venden a las PYMES y utilizan los estados financieros de las PYMES para tomar decisiones sobre créditos y precios.
 - (c) Agencias de calificación crediticia y otras que utilicen los estados financieros de las PYMES para calificarlas.
 - (d) Clientes de las PYMES que utilizan los estados financieros de las mismas para decidir si hacer negocios.
 - (e) Accionistas de las PYMES que no son también gestores de sus PYMES.

Medida en que la *NIIF para las PYMES* debe ser un documento independiente

- FC81 Al elaborar el proyecto de norma de la *NIIF para las PYMES* propuesta, el Consejo tenía la intención de que fuera un documento independiente para muchas pequeñas entidades típicas. Sin embargo, no se propuso que fuera completamente independiente. El proyecto de norma propuso que debía haber dos tipos de circunstancias en las que la *NIIF para las PYMES* requeriría consultar las NIIF completas:
- (a) El proyecto de norma propuso cuando las NIIF proporcionan una elección de política contable, las PYMES deberían tener la misma opción. La opción más sencilla se incluiría en la *NIIF para las PYMES* mientras que la otra opción u opciones se permitiría mediante una referencia cruzada a las NIIF.
 - (b) El proyecto de norma propuso que la *NIIF para las PYMES* debería omitir algunos temas contables que son abordados en las NIIF completas, porque el Consejo creyó poco probable que las PYMES típicas se encuentren con estas transacciones o circunstancias. Sin embargo, el proyecto de norma propuso referencias cruzadas que requirieran a las PYMES que se encuentren con estas transacciones o circunstancias consultar una NIIF concreta o una parte de ésta.
- FC82 Más del 60 por ciento de las cartas con comentarios que trataban el asunto de la “independencia” eliminarían todas las referencias cruzadas a las NIIF completas. Aproximadamente otro 35 por ciento (a) mantendrían el mínimo posible de referencias o (b) les daba igual mantener un número mínimo de referencias o quitarlas todas. Asimismo, los miembros del grupo de trabajo recomendaron que la *NIIF para las PYMES* debía ser un documento totalmente independiente. Los principales motivos que alegaron los que recomendaban una NIIF independiente fueron los siguientes:
- (a) Un documento independiente sería más comprensible y fácil de usar. También se percibiría como un documento más cómodo de utilizar y, por lo tanto, mejoraría su aceptación por parte de las jurisdicciones que están

considerando su adopción y por parte de las entidades que quedan dentro del alcance. Las referencias cruzadas requieren que las PYMES estén familiarizadas tanto con la *NIIF para las PYMES* como con las NIIF completas—un requerimiento que algunos consideran incluso más gravoso que el hecho de que una entidad siga las NIIF completas.

- (b) El proyecto de norma había propuesto que si se requiere o permite a una entidad seguir una NIIF mediante una referencia cruzada, la entidad debe aplicar esa NIIF (o parte de esa NIIF) en su totalidad. Los dos criterios gemelos de necesidades de los usuarios y criterios costo-beneficio en los que el Consejo basó sus decisiones en la *NIIF para las PYMES* no se aplicaron al material con referencias cruzadas. Sin embargo, si estos temas de referencias cruzadas fueran incorporados a la *NIIF para las PYMES* sería posible hacer simplificaciones adecuadas de principios de reconocimiento y medición y/o reducir la información a revelar basada en las necesidades de los usuarios y criterios de costo-beneficio adoptados por el Consejo.
- (c) Las referencias cruzadas crean problemas de “control de versiones”. Por ejemplo, si se modifica o sustituye una NIC, NIIF o Interpretación a la que se hace referencia cruzada, ¿debería esto dar lugar a un cambio “automático” de la referencia cruzada? ¿O se mantiene la referencia cruzada a la versión anterior de la NIC, NIIF o Interpretación? Si hay cambios automáticos, esto produciría actualizaciones de la *NIIF para las PYMES* más frecuentes de los tres años planificados por el Consejo. Asimismo, esto requeriría que las PYMES que aplican las referencias cruzadas tendrían que conocer todos los cambios a las NIIF completas. Si se mantiene la referencia cruzada a la versión anterior del pronunciamiento, esto podría ser confuso respecto a qué versión de la Norma debe aplicarse, sobre todo porque algunos de los mismos párrafos a los que se hace referencia cruzada también hacen referencia directa o indirectamente a párrafos de otras de las NIIF completas [véase el siguiente apartado (d)]. Además, la contabilidad elegida o requerida mediante referencia cruzada no será comparable con el aplicado por las entidades conforme a las NIIF completas. Asimismo, si los cambios a las NIIF completas son modificaciones *de facto* a las *NIIF para las PYMES*, las PYMES necesitarían participar en el procedimiento a seguir que diera lugar a los cambios en cada NIIF—una carga que en general las PYMES dijeron al Consejo que no podían manejar (en respuestas tanto al documento de discusión de junio de 2004 como al proyecto de norma).
- (d) Está la cuestión de dónde terminan las referencias cruzadas. Algunos párrafos a los que se hace referencia cruzada, de forma directa o indirecta, se refieren a otros párrafos de las NIIF completas. Esto es problemático porque las actualizaciones se realizan a las NIIF completas, por lo tanto, las PYMES necesitarían supervisar constantemente las NIIF completas en caso de que cualesquiera cambios puedan afectarles a través de una referencia cruzada.

FC83 Tras considerar las cuestiones propuestas por quienes respondieron al proyecto de norma, el Consejo cambió de opinión. La *NIIF para las PYMES* no tiene ningún requerimiento obligatorio de consultar las NIIF completas.

Opciones de política contable

- FC84 Las opciones de política contable mencionadas en el párrafo FC81(a) para las que el proyecto de norma había incluido referencias cruzadas a las NIIF completas se han abordado en la *NIIF para las PYMES* de la siguiente forma:
- (a) **Asociadas.** Las opciones propuestas por el proyecto de norma (método del costo, método de la participación y valor razonable con cambios en resultados) se permiten e incorporan a la *NIIF para las PYMES*.
 - (b) **Costos por préstamos.** El modelo de capitalización no es una opción. Por lo tanto, no hay ninguna referencia cruzada a las NIIF completas. La guía para la aplicación del método de gastos se había propuesto en el proyecto de norma y se ha mantenido.
 - (c) **Costos de desarrollo.** La capitalización de los costos de desarrollo no es una opción. Por lo tanto, no hay ninguna referencia cruzada a las NIIF completas.
 - (d) **Activos intangibles.** El modelo de revaluación no es una opción. Por lo tanto, no hay ninguna referencia cruzada a las NIIF completas. La guía para la aplicación del modelo de costo-depreciación-deterioro del valor se había propuesto en el proyecto de norma y se ha mantenido.
 - (e) **Propiedades de inversión.** La medición se basa en las circunstancias en lugar de en la elección de política contable entre los modelos de costo y valor razonable. Si una entidad puede medir el valor razonable de una partida de propiedades de inversión con fiabilidad sin un costo o esfuerzo desproporcionado, debe usar el modelo del valor razonable. En otro caso, debe usar el modelo del costo. Se ha incorporado a la *NIIF para las PYMES* una guía para la aplicación del modelo del valor razonable.
 - (f) **Entidades controladas de forma conjunta.** Todas las opciones del proyecto de norma se permiten (con la excepción de la consolidación proporcional) y se han incorporado a la *NIIF para las PYMES*.
 - (g) **Presentación de flujos de efectivo de las actividades de operación.** Se ha mantenido la opción de usar el método directo o indirecto. Se ha incorporado a la *NIIF para las PYMES* una guía para la aplicación del método directo. La guía para la aplicación del método indirecto se había propuesto en el proyecto de norma y se ha mantenido.
 - (h) **Propiedades, planta y equipo.** El modelo de revaluación no es una opción. Por lo tanto, no hay ninguna referencia cruzada a las NIIF completas. La guía para la aplicación del modelo de costo-depreciación-deterioro del valor se había propuesto en el proyecto de norma y se ha mantenido.
 - (i) **Subvenciones del gobierno.** Se ha eliminado la opción propuesta de aplicar la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales* para algunas subvenciones del gobierno.
- FC85 La *NIIF para las PYMES* incluye una opción para una entidad de elegir seguir una NIIF completa y esa es la opción de utilizar la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* en lugar de las Secciones 11 y 12. Aparte de esto, la *NIIF para las PYMES* final es completamente independiente— a una entidad que la aplique no se le requiere consultar las NIIF completa además de la *NIIF para las PYMES*.

FC86 El proyecto de norma también propuso que si la norma no aborda una transacción o cualquier otro hecho o condición, o proporciona una referencia cruzada a otra NIIF, una entidad debería seleccionar la política contable que dé lugar a información fiable y relevante. Al realizar ese juicio, debería considerar, primero, los requerimientos y guías de la *NIIF para las PYMES* que tratan cuestiones similares y relacionadas y, segundo, las definiciones, los criterios de reconocimiento y los conceptos de medición de activos, pasivos, ingresos y gastos y los principios generales de la Sección 2 *Conceptos y Principios Generales* del proyecto de norma. Si eso no facilita una guía, la entidad puede buscar en los requerimientos y guías de las NIIF, incluyendo las Interpretaciones de las NIIF, que traten temas similares y relacionados. Esta guía se mantiene en la *NIIF para las PYMES*.

Temas omitidos

FC87 Además de las opciones complejas, el segundo tipo de referencia cruzada obligatoria a las NIIF completas propuesto en el proyecto de norma estaba relacionado con los temas que las NIIF completas abordan pero se omiten en la *NIIF para las PYMES* porque no se espera que sean aplicables a la mayoría de las PYMES. Para hacer la *NIIF para las PYMES* final un documento independiente, el Consejo decidió incorporar a la *NIIF para las PYMES* final los siguientes temas para los que el proyecto de norma había propuesto una referencia cruzada a las NIIF completas:

- (a) **Pagos basados en acciones liquidados con instrumentos de patrimonio.** Tratado en la Sección 26 *Pagos Basados en Acciones*.
- (b) **Transacciones con pagos basados en acciones que dan alternativas de liquidación en efectivo.** Tratado en la Sección 26.
- (c) **Medición del valor razonable de los activos biológicos.** Tratado en la Sección 34 *Actividades Especiales*.
- (d) **Hiperinflación.** Tratado en la Sección 31 *Hiperinflación*.
- (e) **Contabilización de los arrendamientos financieros desde el punto de vista del arrendador.** Tratado en la Sección 20 *Arrendamientos*.
- (f) **El método directo de presentar los flujos de efectivo de las actividades de operación.** Tratado en la Sección 7 *Estados de Flujos de Efectivo*.

FC88 Además, el Consejo decidió que la *NIIF para las PYMES* no debería tratar los siguientes temas para los que el proyecto de norma había propuesto una referencia cruzada a las NIIF completas.

- (a) Ganancias por acción.
- (b) Información financiera intermedia.
- (c) Información financiera por segmentos.
- (d) Contabilización especial para los activos mantenidos para la venta.

Si deben permitirse o no todas las opciones de políticas contables de las NIIF completas en la *NIIF para las PYMES*

FC89 Las NIIF completas incluyen algunas opciones de políticas contables (elecciones). Generalmente, para una transacción, suceso o condición dada, una

de las opciones es más simple de implementar que la otra u otras. Algunos consideran que la *NIIF para las PYMES* debería eliminar todas las opciones de políticas contables y, por tanto, requerir que todas las PYMES sigan una única política contable para una transacción, suceso o condición dada. Aquellos que tienen esta opción argumentan que los beneficios serían la simplificación de las *NIIF para las PYMES* y una mayor comparabilidad de la información financiera resultante entre las PYMES que utilicen las *NIIF para las PYMES*. Otros argumentan que prohibir que las PYMES utilicen una opción de política contable que está disponible para las entidades que usan las NIIF completas podría dificultar la comparabilidad entre las PYMES y las entidades que aplican las NIIF completas.

- FC90 Al desarrollar el proyecto de norma, el Consejo consideró ambos puntos de vista y, sopesando, hubo de concluir que todas las opciones de las NIIF completas deben estar disponibles para las PYMES. Al mismo tiempo, el Consejo reconoció que la mayoría de las PYMES probablemente preferirán la opción más simple contenida en las NIIF completas. Por ello, el proyecto de norma propuso que cuando las NIIF completas permitan opciones de políticas contables, la *NIIF para las PYMES* debería incluir sólo la opción más simple, mientras que las otras opciones más (complejas) deben estar disponibles para las PYMES por referencia cruzada a las NIIF completas.
- FC91 Los que respondieron al proyecto de norma estaban divididos en si se deben poner a disposición de las PYMES las opciones más complejas. Sus comentarios reflejaban ambos puntos de vista descritos en el párrafo FC89. Muchos de los que respondieron argumentaron que permitir las opciones de políticas contables más complejas no es coherente con el objetivo del Consejo de una norma simplificada para las entidades más pequeñas y que dificultaría la comparabilidad. Por ejemplo, aunque apoyan la decisión inicial del Consejo de hacer que la *NIIF para las PYMES* sea una norma independiente, el Grupo Asesor Europeo de Normas de Información Financiera (EFRAG), la Federación Europea de Contadores y algunas organizaciones profesionales de contabilidad nacionales y organismos emisores de normas escribieron al Consejo para expresar su desacuerdo con la decisión inicial durante las nuevas deliberaciones de mantener todas o la mayoría de las opciones complejas. La cuestión se debatió en la reunión del Consejo Asesor de Normas (CAN) de noviembre de 2008 y todos sus miembros apoyaron permitir solo las opciones más sencillas en la *NIIF para las PYMES*. Destacaron que la mayoría de las PYMES elegirán seguir las opciones más sencillas puesto que, por lo general, serán menos costosas, requerirán menos pericia y obtendrán una mayor comparabilidad con entidades similares. También resaltaron que si una entidad no cotizada considera muy importante usar una o más de las opciones complejas, podría elegir seguir las NIIF completas en lugar de la *NIIF para las PYMES*.
- FC92 Muchos de los que apoyaron no permitir las opciones de políticas contables más complejas pensaron que esto beneficiaría a los usuarios de estados financieros que necesitan hacer comparaciones entre entidades más pequeñas. Los usuarios de los estados financieros de las PYMES suelen ser menos sofisticados que los usuarios de los estados financieros de las entidades con obligación pública de rendir cuentas y, por tanto, se beneficiarían de una menor variación en requerimientos contables entre entidades. Además, la reducción de las opciones no dificulta la comparabilidad con entidades que usan las NIIF completas puesto que en muchos casos conforme a las NIIF completas las entidades pueden aplicar políticas contables diferentes para la misma transacción.

- FC93 Prácticamente todos aquellos que estaban de acuerdo en mantener como mínimo algunas de las opciones también estaban de acuerdo en hacer que la *NIIF para las PYMES* fuera un documento independiente, lo que significaría que las opciones deberían tratarse directamente en la *NIIF para las PYMES* en vez de hacerlo mediante referencias cruzadas a las NIIF completas. Reconocieron que esto produciría un aumento significativo del tamaño de la *NIIF para las PYMES*.
- FC94 Tras considerar las alternativas, el Consejo concluyó que algunas opciones no deben estar disponibles para las PYMES mientras que otras deben estarlo. Además, para hacer de la *NIIF para las PYMES* un documento independiente, el Consejo concluyó que estas opciones disponibles para las PYMES deben tratarse directamente, con la simplificación adecuada con respecto a las NIIF completas. En el párrafo FC84 se explican las decisiones del Consejo sobre las opciones individuales.

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

- FC95 La *NIIF para las PYMES* 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 las consideraciones costo-beneficio.
- FC96 El Consejo consideró que este enfoque es apropiado porque las necesidades de los usuarios de los estados financieros de las PYMES son similares en muchas formas a las necesidades de los usuarios de los estados financieros de las entidades obligadas a rendir cuentas públicamente. Por tanto, las NIIF completas son el punto de partida lógico para desarrollar una *NIIF para las PYMES*.
- FC97 El Consejo rechazó la alternativa “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 “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 de información general de entidades con obligación pública de rendir cuentas y sin ella.

Simplificaciones de reconocimiento y medición

- FC98 En los párrafos FC99 a FC136 se explican las simplificaciones significativas a los principios de reconocimiento y medición de las NIIF completas que se reflejan en la *NIIF para las PYMES* y los motivos de éstas. El Consejo también discutió otras simplificaciones de reconocimiento y medición pero decidió no adoptarlas (véanse los párrafos FC137 a FC150).

Instrumentos financieros

- FC99 Muchos de los que hicieron comentarios dijeron que los requerimientos de la NIC 39 son gravosos para las PYMES. Citaron como especialmente gravosas para las PYMES las complejidades de la clasificación de los instrumentos financieros en cuatro categorías, las pruebas de “acuerdos de traspaso” y de “participación continua” para la baja en cuentas, y los cálculos detallados que se requieren para cumplir con las condiciones de la contabilidad de coberturas. El Consejo acordó que simplificar la NIC 39 era apropiado para las PYMES.
- FC100 Buena parte de la complejidad de la NIC 39 se deriva de permitir que las entidades elijan entre una variedad de alternativas de clasificación y atributos de medición para los instrumentos financieros. Esas elecciones reducen la comparabilidad e imponen complejidad en la medición. La *NIIF para las PYMES* realza la comparabilidad y reduce la complejidad limitando las categorías de clasificación, definiendo un atributo de medición y limitando el uso de otros atributos de medición opcionales.
- FC101 Entre las simplificaciones propuestas en la *NIIF para las PYMES* 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 y “penalizaciones” contables.
 - (b) **Baja en cuentas.** La *NIIF para las PYMES* establece un principio simple de baja en cuentas. Este principio no se basa en lo previsto por los “acuerdos de traspaso” e “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 las que las PYMES no están habitualmente implicadas.
 - (c) **Contabilidad de coberturas.** La *NIIF para las PYMES* se centra en los tipos de cobertura cuya realización por las PYMES es probable, específicamente coberturas de:
 - (i) Riesgo de tasa de interés de un instrumento de deuda medido al costo amortizado.
 - (ii) Riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera o de tasa de interés en un compromiso firme o en una transacción altamente probable.
 - (iii) Riesgo de precio de una materia prima cotizada que se mantiene o en un compromiso firme o una transacción prevista altamente probable para comprar o vender una transacción.
 - (iv) Riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera en una inversión neta en un negocio en el extranjero.
 - (d) **Instrumentos financieros derivados.** La *NIIF para las PYMES* no requiere la contabilización por separado de los “derivados implícitos”. No obstante, los contratos no financieros que incluyen un derivado implícito con características económicas no estrechamente relacionadas con el

contrato anfitrión se contabilizan al valor razonable en su totalidad (véase el párrafo FC105).

- FC102 En cuanto a la contabilización de coberturas, la Sección 12 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 PYMES a menudo afirman que es gravoso.
- FC103 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* (Secciones 815(20)(25)(102) a 815(20)(25)(117) de la Codificación del FASB) conocido como “método simplificado”. De acuerdo con éste, la *NIIF para las PYMES* 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 venta u otras características de terminación anticipada o ampliación. Este requerimiento haría en efecto, que la contabilización de coberturas fuese prácticamente imposible para muchas PYMES, y quizá para su mayoría.
- FC104 La sección 12 también difiere de la NIC 39 con respecto a la contabilidad de coberturas en las siguientes formas:
- (a) La contabilidad de coberturas no puede conseguirse utilizando instrumentos de deuda (“instrumentos de efectivo”) como instrumentos de cobertura. La NIC 39 permite esto para una cobertura de un riesgo de moneda extranjera.
 - (b) No se permite la contabilidad de coberturas con una estrategia de cobertura basada en opciones. Dado que la cobertura con opciones implica incurrir en un costo, es más probable que las PYMES utilicen contratos a término que opciones como instrumentos de cobertura.
 - (c) No se permite la contabilidad de coberturas para carteras. La cobertura de carteras añade una complejidad contable considerable debido a la necesidad de volver a medir todas las partidas cubiertas individualmente al valor razonable para asegurar que los importes apropiados sean dados de baja en cuentas cuando se vende el instrumento y asegurar que la amortización es apropiada cuando un instrumento ya no está cubierto.

La simplificación de (a) es adecuada puesto que la contabilidad de coberturas no tendría un efecto significativo sobre los estados financieros debido a los efectos de compensación de la contabilidad para un instrumento de deuda en moneda extranjera según la Sección 11 y al reconocimiento de diferencias de cambio en la mayoría de las partidas monetarias en resultados según la Sección 30 *Conversión de Moneda Extranjera*. Asimismo, el Consejo no considera que las simplificaciones de (b) y (c) afecten de forma negativa a las PYMES porque no son estrategias de cobertura típicas de las PYMES.

FC105 Los contratos para comprar, vender, alquilar o asegurar una partida no financiera tal como una materia prima cotizada, inventario, propiedades, planta o equipo se contabilizan como instrumentos financieros dentro del alcance de la Sección 12 cuando puedan dar lugar a una pérdida para el comprador, vendedor, arrendador, arrendatario o parte asegurada como resultado de los términos contractuales que no están relacionados con cambios en el precio del elemento no financiero, cambios en las tasas de cambio o un incumplimiento por una de las contrapartes. Estos 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, arrendamiento o seguro del elemento no financiero.

FC106 La *NIIF para las PYMES* da a las PYMES la opción de seguir las Secciones 11 y 12 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 las Secciones 11 y 12 son 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) La opción del valor razonable.
 - (ii) La clasificación disponible para la venta y la opción disponible para la venta.
 - (iii) La clasificación mantenido hasta el vencimiento.
 - (iv) El enfoque de la participación continuada para la baja en cuentas (esto es, baja en cuentas parcial).
 - (v) El uso de la contabilidad de coberturas para coberturas distintas de los cuatro tipos especificados en el párrafo FC101(c).

El Consejo está actualmente replanteándose la NIC 39 en su totalidad y ha concluido que debe permitirse a las PYMES tener las mismas opciones de políticas contables que la NIC 39 hasta la finalización del proyecto integral de la NIC 39.

- (b) Dado que, conforme a la *NIIF para las PYMES*, la categoría propuesta por defecto para los instrumentos financieros en el alcance de la Sección 12 es el valor razonable con cambios en resultados, y el costo o costo amortizado sólo se permiten 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 medirse al valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con la *NIIF para las PYMES*. Algunas PYMES pueden encontrar gravosa esta valoración razonable añadida.

- (c) A veces, una entidad realiza lo que ella ve como una “inversión estratégica” en instrumentos de patrimonio emitidos por otra entidad, con la intención de establecer o mantener una relación operativa a largo plazo con la entidad en la que ha realizado la inversión. Esas entidades generalmente consideran que la clasificación disponible para la venta de la NIC 39 es apropiada para contabilizar inversiones estratégicas. Conforme a la *NIIF para las PYMES*, sin embargo, estas inversiones estratégicas se contabilizarían al valor razonable con cambios en resultados o al costo amortizado.
- (d) Las disposiciones para baja en cuentas de la *NIIF para las PYMES* no darían lugar a la baja en cuentas de muchas transacciones de titulización o de factoraje que pudieran efectuar las PYMES, mientras que en la NIC 39 darían lugar a la baja en cuentas.

FC107 El proyecto de norma había propuesto que una entidad que elija seguir la NIC 39 en lugar de las secciones de los instrumentos financieros de la *NIIF para las PYMES*, también tendría que cumplir los requerimientos de información a revelar de la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar* en su totalidad. Muchos de los que respondieron al proyecto de norma argumentaron que mucha de la información a revelar de la NIIF 7 está diseñada para las instituciones financieras (que no cumplen los requisitos para usar la *NIIF para las PYMES*) o para las entidades cuyos títulos cotizan en mercados públicos de capitales. En su opinión, la información a revelar sobre instrumentos financieros de la *NIIF para las PYMES* es apropiada para todas las PYMES, incluidas aquellas que elijan consultar la NIC 39 para el reconocimiento y medición. Al Consejo le pareció convincente este argumento y la *NIIF para las PYMES* no requiere la información a revelar de la NIIF 7.

Amortización y deterioro del valor de la plusvalía y otros activos intangibles de vida útil indefinida

FC108 En sus respuestas al cuestionario de reconocimiento y medición y en las mesas redondas públicas, muchos preparadores y auditores de los estados financieros de las PYMES dijeron que el requerimiento de la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos* de realizar un cálculo anual del importe recuperable de la plusvalía y otros activos intangibles de vida útil indefinida es costoso para las PYMES por la pericia y el costo que implican. Ellos propusieron, como alternativa, que se debía requerir que las PYMES calculen el importe recuperable de la plusvalía y otros activos intangibles de vida útil indefinida sólo cuando exista un indicio del deterioro del valor. También propusieron que la *NIIF para las PYMES* debería incluir una lista de indicadores de deterioro del valor como guía para las PYMES. El Consejo estuvo de acuerdo con esas propuestas. Los que respondieron al proyecto de norma apoyaron la decisión del Consejo del enfoque de un indicador de deterioro del valor. En consecuencia, la *NIIF para las PYMES* establece un enfoque de indicador basado en indicios e incluye una lista de indicadores basados tanto en fuentes internas como externas de información. Además, si la plusvalía no se puede distribuir a unidades generadoras de efectivo individuales (o grupos de unidades generadoras de efectivo) de forma no arbitraria, entonces la *NIIF para las PYMES* proporciona una exención ya que permite a la entidad comprobar el deterioro del valor de la plusvalía determinando el importe recuperable de la entidad adquirida en su totalidad si la plusvalía se refiere a una entidad adquirida que no ha sido integrada. Si la

plusvalía se refiere a una entidad que ha sido integrada en el grupo, se comprueba el importe recuperable del grupo completo de entidades.

FC109 La mayoría de los que respondieron al cuestionario de reconocimiento y medición y de los que participaron en las mesas redondas estaban de acuerdo en requerir la amortización de la plusvalía y otros activos intangibles con vida útil indefinida a lo largo de 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. Al desarrollar el proyecto de norma, 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 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 *Combinaciones de Negocios* (revisada en 2008) 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 lo hubiera, en la amortización de la plusvalía durante un periodo arbitrario de años.

En consecuencia, el proyecto de norma propuso un enfoque solo de deterioro del valor para la plusvalía y otros activos intangibles de vida útil indefinida, combinado con un indicador que pusiera en marcha los cálculos detallados del deterioro del valor.

FC110 Muchos de los que respondieron al proyecto de norma estaban en desacuerdo con la propuesta de no requerir la amortización de la plusvalía. De hecho, la única propuesta sobre reconocimiento y medición contable del proyecto de norma para la que se recibió un mayor número de recomendaciones de reconsideración fue la de la no amortización de la plusvalía. La gran mayoría de los que respondieron que abordaron esta cuestión recomendaron que se permitiera o requiriera la amortización de la plusvalía a lo largo de un número limitado de años. Muchos de los que respondieron reconocieron la necesidad de realizar pruebas de deterioro del valor además, y no en sustitución de, la amortización. Es más, los que opinaban de este modo también creían que no se debe requerir a las PYMES distinguir entre los activos intangibles con vida útil finita o indefinida. En su reunión de abril de 2008, los miembros del grupo de trabajo apoyaron de forma unánime requerir la amortización de todos los activos intangibles, incluida la plusvalía, sujetos a una prueba de deterioro del valor.

FC111 Algunos de los que compartían esta opinión reconocieron que la amortización de la plusvalía y otros activos intangibles con vida útil indefinida podría no ser el enfoque más correcto desde el punto de vista conceptual. Sin embargo, desde un punto de vista práctico, destacaron que a muchas entidades más pequeñas les resultaría difícil evaluar el deterioro del valor con la misma precisión o

puntualidad que las entidades más grandes o que cotizan en bolsa, es decir, que la información podría ser menos fiable. La amortización, sobre todo si va unida a un periodo de amortización máxima relativamente corto, reduciría las circunstancias en las que se pondría en marcha el cálculo del deterioro del valor. También observaron que, en el contexto de las PYMES, los usuarios de los estados financieros dicen que encuentran poco contenido informativo, si lo hubiera, en la plusvalía, por ejemplo, los prestamistas no suelen conceder préstamos con la plusvalía como activo.

- FC112 Tras considerar los distintos puntos de vista expresados, el Consejo concluyó que, por motivos de costo-beneficio en lugar de considerar los conceptos, se debe considerar que la plusvalía y otros activos intangibles de vida útil indefinida tienen vida útil finita. Por ello, estos activos deben amortizarse a lo largo de su vida útil estimada, con un periodo máximo de amortización de diez años. También se debe evaluar el deterioro del valor de los activos mediante el “enfoque del indicador” de la *NIIF para las PYMES*.

Cargo todos los costos de desarrollo a gastos

- FC113 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 preparadores y auditores de los estados financieros de las PYMES 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.
- FC114 El Consejo aceptó estas opiniones y la *NIIF para las PYMES* requiere que todos los costos de investigación y desarrollo se reconozcan como gastos en el momento en que se incurren.

Método del costo para las asociadas y las entidades controladas de forma conjunta

- FC115 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 a través del método de la participación como mediante la consolidación proporcional. Muchos preparadores de estados financieros de las PYMES cuestionaron la utilidad de esos métodos contables y comentaron al Consejo que las PYMES tienen una dificultad particular en la aplicación de esos métodos debido a la incapacidad de obtener la información requerida, así como a la necesidad de cumplir con las 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 *NIIF para las PYMES*, para ser utilizado 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 resulta útil

para evaluar ni los flujos de efectivo futuros ni las garantías de los préstamos. Los valores razonables son más relevantes para esos propósitos. Reconociendo los problemas especiales de las PYMES 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 PYMES utilizar tanto el método del costo como el del valor razonable con cambios en resultados.

Valor razonable con cambios en resultados para las asociadas y las entidades controladas de forma conjunta con precios de cotización públicos

- FC116 La NIC 28 requiere que las inversiones en asociadas se midan utilizando el método de la participación. La NIC 31 requiere que las inversiones en entidades controladas de forma conjunta se midan utilizando el método de la participación o la consolidación proporcional. Ninguna de esas normas hace una distinción en la medición contable si, eventualmente, estas inversiones tienen precios de cotización públicos.
- FC117 La *NIIF para las PYMES* requiere que cualquier inversión en una asociada o entidad controlada de forma conjunta, para la que haya un precio de cotización público, se mida al valor razonable con cambios en resultados. Las razones del Consejo para llegar a esta decisión fueron (a) se eliminan sustancialmente las preocupaciones sobre la fiabilidad de la medición, (b) se elimina sustancialmente el costo de obtener una valoración razonable y (c) estos valores razonables son más relevantes que las mediciones basadas en el costo para los prestamistas y otros usuarios de los estados financieros de las PYMES.

Activos no corrientes mantenidos para la venta

- FC118 La NIIF 5 define cuando se “mantienen para la venta” los activos no corrientes o grupos de activos (y pasivos asociados), y además establece los requerimientos contables para estos activos. Los requerimientos contables son, en esencia, (a) cesar la depreciación del activo (o activos del grupo) y (b) medir el activo (o grupo de activos) al valor inferior entre el importe en libros y el valor razonable menos los costos de venta. También hay un requerimiento de revelar información sobre todos los activos no corrientes (o grupos de activos) mantenidos para la venta. El proyecto de norma de la *NIIF para las PYMES* había propuesto requerimientos prácticamente idénticos.
- FC119 Muchos de los que respondieron al proyecto de norma recomendaron que la *NIIF para las PYMES* no debiera tener una clasificación de mantenido para la venta separada, aduciendo razones de costo-beneficio, y los miembros del grupo de trabajo estuvieron de acuerdo. Consideraron que se podría obtener un resultado contable similar al de la NIIF 5 simplemente al incluir la intención de vender como indicador de deterioro del valor. Muchos de los que eran de esta opinión también recomendaron que la *NIIF para las PYMES* requiriera revelar información cuando una entidad tuviera un acuerdo firme de venta para una disposición significativa de activos, o grupos de activos o pasivos. El Consejo estuvo de acuerdo con estas recomendaciones porque (a) los requerimientos de deterioro del valor de la NIIF garantizarían que no se sobrevalorara en los activos en los estados financieros y (b) los requerimientos de información a revelar

proporcionarán información relevante a los usuarios de los estados financieros de las PYMES.

Costos por préstamos

- FC120 La NIC 23 requiere que los costos por préstamos, que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto, se capitalicen como parte del costo del activo. Por razones de costo-beneficio, la *NIIF para las PYMES* requiere que estos costos se carguen a gastos.

Impuesto a las ganancias

- FC121 En sus respuestas al cuestionario y en las mesas redondas públicas, muchos de los preparadores y auditores de estados financieros de las PYMES 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 PYMES. Ellos dijeron que las PYMES 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 PYMES no reconocerían impuestos diferidos.
- FC122 El Consejo no apoyó el enfoque de “impuestos corrientes por pagar” por las razones que se explican en el párrafo FC145. Sin embargo, aun creyendo que el principio de reconocer activos y pasivos por impuestos diferidos es apropiado para las PYMES, el Consejo también concluyó que la implementación de dicho principio podía simplificarse para las PYMES. La Sección 29 *Impuesto a las Ganancias* de la *NIIF para las PYMES* utiliza el enfoque establecido en el proyecto de norma *Impuesto a las Ganancias* del Consejo, publicado en marzo de 2009, que propone una versión simplificada de la NIC 12. La única diferencia significativa de medición en la *NIIF para las PYMES* con respecto al proyecto de norma *Impuesto a las Ganancias* se da en el caso en que se aplique una tasa impositiva diferente a los ingresos distribuidos y no distribuidos. La *NIIF para las PYMES* requiere que los impuestos corrientes y diferidos se midan inicialmente a la tasa aplicable para las ganancias no distribuidas, con un ajuste en los periodos siguientes si se distribuyen las ganancias. El proyecto de norma *Impuesto a las Ganancias* medía inicialmente los impuestos corrientes y diferidos a la tasa que se esperaba aplicar cuando se distribuyeran las ganancias.

Diferencias de cambio en partidas monetarias

- FC123 La NIC 21 requiere que las diferencias de cambio surgidas en una partida monetaria, que forme parte de la inversión neta en un negocio en el extranjero de una entidad que informa, se reconozcan en los resultados de los estados financieros separados de la entidad que informa, o en los estados financieros individuales del negocio en el extranjero. En los estados financieros que incluyan al negocio en el extranjero y a la entidad que informa (por ejemplo, los estados financieros consolidados, si el negocio en el extranjero es una subsidiaria), la NIC 21 reconoce estas diferencias de cambio inicialmente en otro resultado integral, y las reclasifica de patrimonio a resultados en el momento de la disposición de la inversión neta. La *NIIF para las PYMES* mantiene un punto de vista distinto: una diferencia de cambio que se reconoce inicialmente en otro resultado integral no se reclasifica a resultados en el momento de la disposición

de la inversión. El motivo de la separación es que no requerir la reclasificación resulta menos gravoso para las PYMES, porque elimina la necesidad de hacer un seguimiento de las diferencias de cambio tras el reconocimiento inicial.

Menos valor razonable para la agricultura

- FC124 Algunos de los preparadores y auditores de los estados financieros de las PYMES implicadas en actividades agrícolas dijeron que el modelo del “valor razonable con cambios en resultados” es gravoso para las PYMES, en particular cuando se aplica a los activos biológicos de aquellas PYMES 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 PYMES. Algunos propusieron que se debía permitir o requerir que las PYMES utilizaran un modelo de “costo-depreciación-deterioro del valor” para todos esos activos. El Consejo no apoyó este enfoque por las razones explicadas en el párrafo FC146. Sin embargo, el Consejo concluyó que, debido tanto a los problemas de medición en mercados inactivos y en países en desarrollo como a las razones de costo-beneficio, se debía requerir que las PYMES utilizaran el valor razonable con cambios en resultados sólo cuando el valor razonable sea fácilmente determinable sin costos o esfuerzos desproporcionados. El Consejo concluyó que, cuando ese no sea el caso, las PYMES deben seguir el modelo costo-depreciación-deterioro del valor.

Beneficios a los empleados – medición de la obligación por beneficios definidos

- FC125 La NIC 19 requiere que una obligación por beneficios definidos debe siempre medirse utilizando el método de la unidad de crédito proyectada. Por razones de costo-beneficio, la *NIIF para las PYMES* mantiene algunas simplificaciones de medición que, si bien conservan los principios básicos de la NIC 19, reducen la necesidad para las PYMES de contratar a especialistas externos. Por ello, el Consejo decidió que:
- (a) Si la información basada en los cálculos de la unidad de crédito proyectada de la NIC 19 ya está disponible o se puede obtener sin costo o esfuerzo desproporcionado, las PYMES deben usar dicho este método.
 - (b) Si la información basada en el método de la unidad de crédito proyectada no está disponible, y no se puede obtener sin costo o esfuerzo desproporcionado, las PYMES deben aplicar un enfoque basado en la NIC 19 pero que no tenga en cuenta la evolución futura de los salarios, los servicios futuros o la posible mortalidad durante el periodo de servicio de un empleado. Este enfoque aún tiene en cuenta la esperanza de vida de los empleados tras cumplir la edad de retiro. La obligación de pensión por beneficios definidos resultante refleja los beneficios consolidados y no consolidados.
 - (c) La *NIIF para las PYMES* aclara que normalmente no serían necesarias valoraciones integrales anuales. En los periodos intermedios, las valoraciones se proyectarían hacia adelante para los ajustes agregados relativos a la composición y salarios de los empleados, pero sin cambiar los supuestos de rotación o mortalidad.

Beneficios a los empleados – ganancias y pérdidas actuariales de los planes de beneficios definidos

- FC126 Una de las principales complejidades de la NIC 19 es el reconocimiento de las ganancias y pérdidas actuariales. En la NIC 19, una entidad puede elegir una de las siguientes opciones:
- (a) Reconocer las ganancias y pérdidas actuariales completamente en resultados cuando se producen.
 - (b) Reconocer las ganancias y pérdidas actuariales de forma completa y directa en el otro resultado integral cuando se producen.
 - (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 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 del apartado (c) precedente.
- FC127 La *NIIF para las PYMES* no permite ninguno de los métodos de aplazamiento y amortización que se describen en los apartados (c) o (d). En su lugar, requiere el reconocimiento inmediato con una opción para presentar el importe en los resultados [método (a)] o en el otro resultado integral [método (b)]. Los métodos (a) y (b) son mucho más sencillos que los métodos de aplazamiento y amortización. 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 manifestado al Consejo que encuentran que el reconocimiento inmediato [métodos (a) y (b)] proporciona la información más comprensible y útil.

Beneficios a los empleados – costo de servicios pasados no consolidados de los planes de beneficios definidos

- FC128 El costo de servicios pasados, relativo al servicio prestado por los empleados en periodos anteriores, se produce cuando se introduce un nuevo plan de beneficios definidos o se modifica un plan existente. La NIC 19 requiere el aplazamiento y amortización del costo de servicio como gasto (o, en el caso de las reducciones de beneficios, como ingreso) de forma lineal durante el periodo medio hasta que se consoliden los beneficios. En la medida en que los beneficios se consolidan inmediatamente cuando se introduce o cambia un plan, el costo del servicio pasado se reconoce en resultados inmediatamente. La *NIIF para las PYMES* requiere el reconocimiento inmediato de todos los costos de servicios pasados (incluidos los relativos a los beneficios no consolidados), sin ningún aplazamiento. El Consejo considera que el método de la *NIIF para las PYMES* es más sencillo porque no requiere el seguimiento de los datos durante muchos años o cálculos anuales. Un modelo de reconocimiento diferido relega la

información importante sobre el estado de financiación de los planes post-retiro a las notas a los estados financieros. Además, el reconocimiento diferido trata los cambios en los activos y pasivos de pensiones de una entidad de forma diferente a los cambios en los demás activos y pasivos de la entidad.

Pagos basados en acciones

- FC129 El proyecto de norma había propuesto que las PYMES deberían aplicar la NIIF 2 al medir las transacciones de pagos basados en acciones liquidadas con instrumentos de patrimonio, y que la entidad debería revelar la información requerida por la NIIF 2. El razonamiento del Consejo fue que la NIIF 2 ya proporcionaba una simplificación para las PYMES porque, si una entidad no es capaz de estimar de forma fiable el valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos en la fecha de medición, se permite a dicha entidad medir los instrumentos de patrimonio al valor intrínseco. La mayoría de los que respondieron al proyecto de norma dijeron que el método del valor intrínseco no constituye una simplificación, porque requiere conocer el valor razonable de las acciones subyacentes cuando se concede una opción sobre acciones (u otros pagos basados en acciones) y en cada fecha posterior en la que se informa. El grupo de trabajo compartía esta preocupación sobre la NIIF 2.
- FC130 El Consejo consideró las opiniones de los que respondieron y del grupo de trabajo, y concluyó que, por razones de coste-beneficio eran adecuadas simplificaciones adicionales. Por una cuestión de principio, el Consejo concluyó que las PYMES deberían siempre reconocer un gasto para los pagos basados en acciones liquidados con instrumentos de patrimonio, y que dicho gasto se debe medir sobre la base de los precios de mercado observables, si están disponibles. Si no hay precios de mercado observables, las PYMES deberían medir el gasto con base en la mejor estimación hecha por los administradores del valor razonable de los pagos basados en acciones que son liquidados con instrumentos de patrimonio. El Consejo también decidió que la revelación de información sin el reconocimiento de gastos no es adecuada.
- FC131 El Consejo también decidió que, para las transacciones de pagos basados en acciones de las PYMES que permiten a la entidad o a la contraparte elegir la liquidación en efectivo o con instrumentos de patrimonio, la entidad debería contabilizar la transacción como una transacción de pagos basados en acciones liquidada en efectivo a menos que:
- (a) la entidad haya seguido en el pasado la práctica de emitir instrumentos de patrimonio con acuerdos similares o
 - (b) la opción de liquidación en efectivo no tenga carácter comercial.
- En las circunstancias (a) y (b), la transacción se contabiliza como liquidación con instrumentos de patrimonio.

Transición a la NIIF para las PYMES

- FC132 La NIIF 1 requiere que los primeros estados financieros conforme a las NIIF de una entidad incluyan al menos un año de información comparativa conforme a las NIIF. Algunos preparadores y auditores de estados financieros de las PYMES explicaron al Consejo que un requerimiento para la preparación, en todos los casos, de datos reexpresados del periodo anterior, sería gravoso para las PYMES que adoptan la *NIIF para las PYMES* por primera vez. De este modo, la *NIIF*

para las PYMES incluye una exención de “impracticabilidad”. De forma similar, contiene una exención de impracticabilidad con respecto a algunos requerimientos para la reexpresión del estado de situación financiera de apertura.

Propiedades de inversión

- FC133 La NIC 40 permite la elección de política contable entre el valor razonable con cambios en resultados o el modelo de costo-depreciación-deterioro del valor (con algunas excepciones limitadas). Una entidad que siga el modelo de costo-depreciación-deterioro del valor está obligada a revelar información suplementaria sobre el valor razonable de sus propiedades de inversión. La *NIIF para las PYMES* no contiene una elección similar de política contable, sino que la contabilización de las propiedades de inversión depende de las circunstancias. Si una entidad conoce o puede medir el valor razonable de una partida de propiedades de inversión sin un costo o esfuerzo desproporcionado, debe usar el modelo del valor razonable con cambios en resultados para esa propiedad de inversión. Debe usar el modelo de costo-depreciación-deterioro del valor para otras propiedades de inversión. A diferencia de la NIC 40, la *NIIF para las PYMES* no requiere información a revelar sobre los valores razonables de las propiedades de inversión medidas sobre la base del costo.

Subvenciones del gobierno

- FC134 La *NIIF para las PYMES* requiere un solo método simplificado para la contabilización de todas las subvenciones del gobierno. Todas las subvenciones se reconocen como ingresos cuando se cumplen las condiciones de desempeño exigidas, o antes si no existen tales condiciones de desempeño. Todas las subvenciones se miden al valor razonable del activo recibido o por recibir. La NIC 20 permite otros métodos que no se permiten en la *NIIF para las PYMES*.

Excepción al método lineal para los arrendatarios en arrendamientos operativos cuando los pagos compensan al arrendador por la inflación

- FC135 La *NIIF para las PYMES* no requiere que un arrendatario reconozca los pagos de un arrendamiento operativo de forma lineal si los pagos al arrendador están estructurados de forma que se incrementen en línea con la inflación general esperada (en función de índices o estadísticas publicados) para compensar los incrementos de costo por inflación esperados del arrendador. Esta excepción a la base lineal no está incluida en la NIC 17 *Arrendamientos*.

Falta de exigencia de revisión anual de la vida útil, el valor residual y el método de depreciación/amortización

- FC136 La *NIIF para las PYMES* no requiere una revisión anual de la vida útil, del valor residual, y del método de depreciación o amortización de las propiedades, planta y equipo y los activos intangibles. En su lugar, solo se requiere una revisión si hay alguna indicación de que se ha producido un cambio significativo desde la última fecha anual sobre la que se haya informado. La NIC 16 y NIC 38 requieren revisiones como mínimo al final de cada periodo anual.

Simplificaciones consideradas pero no adoptadas

- FC137 Al desarrollar la *NIIF para las PYMES*, 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 PYMES. Algunas fueron propuestas por las partes constituyentes del Consejo, en sus respuestas al documento de discusión de 2004 o al cuestionario de reconocimiento y medición de 2005. Estas propuestas, y las razones por las que el Consejo las rechazó, se describen en los párrafos FC138 a FC150.

No requerir un estado de flujos de efectivo

- FC138 Algunos sugirieron que el Consejo no debería requerir que las PYMES preparen un estado de flujos de efectivo. Algunos de los que mantuvieron esta opinión, creían que elaborar un estado de flujos de efectivo es gravoso. Algunos sostuvieron que los usuarios de los estados financieros de las PYMES no encuentran útil el estado de flujos de efectivo.
- FC139 En el Consejo se destacó que cuando se dispone de un estado de situación financiera 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 requieren que un amplio grupo de entidades, incluidas las PYMES, elaboren un estado de flujos de efectivo. Además, la gran mayoría de los usuarios de los estados financieros de las PYMES 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

- FC140 En la NIC 17, los derechos y obligaciones de un arrendatario en arrendamiento no se reconocen en el estado de situación financiera cuando el arrendamiento se clasifica como operativo. Aunque los arrendatarios obtienen derechos e incurren en obligaciones en todos los arrendamientos, los arrendamientos financieros crean obligaciones sustancialmente equivalentes a aquéllas que surgen cuando un activo se compra a crédito. La información sobre estos activos y obligaciones es importante para las decisiones de préstamo y otros créditos. Tratar todos los arrendamientos como arrendamientos operativos eliminaría información útil del estado de situación financiera.

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

- FC141 Al igual que con los arrendamientos, los usuarios de los estados financieros están preocupados por las “obligaciones fuera del balance”. Muchas jurisdicciones requieren por ley que las PYMES proporcionen beneficios que son equivalentes a los planes de pensiones de beneficios definidos—por ejemplo, beneficios después de un largo tiempo de servicio. Los usuarios de los estados financieros

de las PYMES, 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 de construcción

- FC142 El método del contrato terminado puede producir un resultado contable potencialmente engañoso para un contratista de construcción, con años iniciales sin beneficios, seguidos del reconocimiento completo de los beneficios cuando se termine la construcción. Muchos contratistas de construcción son PYMES. La fluctuación entre años de grandes beneficios y años de grandes pérdidas puede aumentarse para las PYMES, porque suelen tener menos contratos que las entidades grandes. Los usuarios de los estados financieros han dicho al Consejo que, para un contratista de construcción, el método del porcentaje de terminación proporciona información que ellos encuentran más útil que el método del contrato terminado.

Menos provisiones

- FC143 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 PYMES, coherentemente, dicen que quieren que se reconozcan estas obligaciones en el estado de situación financiera, con las incertidumbres de medición explicadas.

Falta de reconocimiento de pagos basados en acciones

- FC144 La falta de reconocimiento es incoherente con las definiciones de los elementos de los estados financieros, especialmente de la referente a los gastos. Además, los usuarios de los estados financieros generalmente mantienen la opinión de que los pagos basados en acciones a empleados deben reconocerse como gasto por remuneración porque (a) se pretende que sea una remuneración, (b) implican dar algo de valor a cambio de servicios y (c) el consumo de servicios recibidos de los empleados es un gasto. Aunque la Sección 26 requiere el reconocimiento del gasto, también proporciona una medición simplificada en comparación con la NIIF 2.

Falta de reconocimiento de impuestos diferidos

- FC145 Algunos apoyan 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 corriente a pagar o a devolver. Un buen número de usuarios de los estados financieros de las PYMES 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 importantes 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 demás información revelada en las notas. La revelación de información en las notas implicaría el mismo esfuerzo de seguimiento y cálculo para las PYMES que el 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, mientras se requiere la revelación de información que los usuarios de los estados financieros de las PYMES encuentran útil, no está justificado con un criterio de costo-beneficio. Además, el Consejo considera que los impuestos diferidos cumplen los requerimientos para el reconocimiento como activos y pasivos, y además pueden medirse con fiabilidad.

Modelo del costo para toda la agricultura

- FC146 No solo se considera generalmente al valor razonable como la forma de medición más relevante en este sector industrial, 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 requieren. Además, los gerentes de la mayoría de las PYMES dedicadas a actividades agrícolas dicen que gestionan a partir de los precios de mercado u otras medidas de valor corriente, y no a partir de los costos históricos. Los usuarios también cuestionan la falta de significado de los importes objeto de distribución incluidos en los costes calculados para este sector industrial.

Estados financieros no consolidados

- FC147 En muchos países, las PYMES se organizan en dos o más entidades legales por razones fiscales o por otras razones legales, incluso aunque operen como una entidad económica. Inversores, prestamistas y otros usuarios de los estados financieros de las PYMES dicen que encuentran útil para sus decisiones la información sobre la situación 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 en condiciones de independencia mutua. En estas 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 de forma conjunta, 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 todas las partidas de ingreso y gasto en resultados

- FC148 La *NIIF para las PYMES* requiere que las PYMES reconozcan las partidas de ingreso o gasto en el otro resultado integral, en vez de en resultados, en tres circunstancias:
- (a) El párrafo 12.23 requiere que las PYMES reconozcan los cambios en el valor razonable de algunos instrumentos de cobertura en otro resultado integral.

- (b) El párrafo 28.24 da a las PYMES la opción de reconocer las ganancias y pérdidas actuariales en resultados o en otro resultado integral.
- (c) El párrafo 30.13 establece que, en los estados financieros consolidados, las PYMES deben reconocer en otro resultado integral las diferencias de cambio en moneda extranjera (ganancia o pérdida) que surjan 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).

FC149 Al desarrollar la *NIIF para las PYMES*, el Consejo consideró si requerir que las PYMES reconocieran las ganancias y pérdidas por diferencias de cambio de la moneda extranjera y las ganancias y pérdidas actuariales solo en los resultados, en lugar de hacerlo como parte del otro resultado integral. Puesto que la *NIIF para las PYMES* requiere que las PYMES presenten un estado del resultado integral, el Consejo decidió no requerir la presentación de dichas ganancias y pérdidas en los resultados.

FC150 Como el Consejo ha comenzado un proyecto integral sobre instrumentos financieros, como parte de su programa de convergencia con el Consejo de Normas de Contabilidad Financiera de los EE.UU., no consideró, en este momento, requerir a las PYMES reconocer los cambios en el valor razonable de todos los instrumentos de cobertura en resultados.

Cuestiones tratadas en la *NIIF para las PYMES* que no se abordan en las NIIF completas

FC151 La *NIIF para las PYMES* trata varias cuestiones que, a juicio del Consejo, son relevantes para las PYMES pero no se abordan en las NIIF completas:

- (a) Estados financieros combinados (párrafos 9.28 a 9.30).
- (b) Emisión inicial de acciones u otros instrumentos de patrimonio (párrafos 22.7 a 22.10).
- (c) Venta de opciones, derechos y certificados de opciones para compra de acciones (warrants) (párrafo 22.11).
- (d) Capitalización de ganancias o emisiones gratuitas y división de acciones (párrafo 22.12).

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

FC152 El Consejo consideró si debiera permitirse que una entidad que utiliza la *NIIF para las PYMES* elija aplicar un principio de reconocimiento o de medición permitido en las NIIF completas que difiera del principio requerido en la sección correspondiente de la *NIIF para las PYMES*.

FC153 Algunos propusieron que la *NIIF para las PYMES* debería, en efecto, contener “simplificaciones opcionales de las NIIF”. Dentro de este grupo, había dos corrientes de pensamiento:

- (a) Una corriente permitiría que las PYMES revirtiesen a las NIIF completas principio a principio, mientras que para otros aspectos se utilizaría la *NIIF para las PYMES*.

- (b) La segunda corriente permitiría que las PYMES revirtiesen a las NIIF en su integridad, pero no principio a principio, mientras que para otros aspectos se utilizaría la *NIIF para las PYMES*. 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.

FC154 El punto de vista alternativo es que a una entidad se le debe requerir que opte únicamente entre la aplicación en su totalidad de las NIIF completas y la aplicación completa de la *NIIF para las PYMES*. El Consejo comparte esta opinión (con la única excepción de la opción de aplicar la NIC 39 para los motivos descritos en el párrafo FC106). Permitir a las PYMES revertir opcionalmente a las NIIF completas, tanto principio a principio como norma por norma, mientras se continúa utilizando la *NIIF para las PYMES* para otras transacciones y circunstancias, daría lugar a una falta de comparabilidad significativa. De forma no deseada, las PYMES tendrían prácticamente una infinita variedad de combinaciones de políticas contables para elegir.

Simplificaciones de presentación

FC155 Sobre la base de las necesidades de los usuarios de los estados financieros de las PYMES y los costos para las entidades más pequeñas, el Consejo concluyó que la *NIIF para las PYMES* debería reflejar las siguientes simplificaciones de presentación de estados financieros:

- (a) No se debe requerir a una entidad presentar un estado de situación financiera al principio del primer periodo comparativo, cuando la entidad aplique una política contable de forma retroactiva o realice una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros, o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros. La NIC 1 requeriría esta presentación.
- (b) Todos los activos y pasivos por impuestos diferidos se deben clasificar como activos o pasivos no corrientes. El proyecto de norma *Impuesto a las Ganancias* del Consejo propone que los impuestos y pasivos diferidos deben clasificarse como corrientes o no corrientes en función de la clasificación en el estado de situación financiera del activo o pasivo, que no tenga carácter impositivo, relacionado.
- (c) A una entidad se le permite presentar un solo estado de resultados y ganancias acumuladas, en lugar de un estado del resultado integral y un estado de cambios en el patrimonio, si los únicos cambios en su patrimonio durante los periodos para los que se presentan estados financieros surgen del resultado, pago de dividendos, correcciones de errores de periodos anteriores y cambios de políticas contables. Esta opción no existe en las NIIF completas.

Simplificaciones de la información a revelar

FC156 Los requerimientos de información a revelar en la *NIIF para las PYMES* 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) Alguna información a revelar no está incluida porque está relacionada con temas cubiertos por las NIIF que se han omitido en la *NIIF para las PYMES* (véase el párrafo FC88).
- (b) Alguna información a revelar no se ha incluido porque está relacionada 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 FC98 a FC136).
- (c) Alguna información a revelar no se ha incluido porque está relacionada con opciones de las NIIF completas que no se han incluido en la *NIIF para las PYMES* (véanse los párrafos FC84 a FC86).
- (d) Alguna información a revelar no se ha incluido sobre la base de las necesidades de los usuarios o por consideraciones de costo-beneficio (véanse los párrafos FC44 a FC47, FC157 y FC158).

FC157 La evaluación de la información a revelar según las necesidades de los usuarios no fue fácil, porque los usuarios de los estados financieros tienden a favorecer la exigencia de más información a revelar, en lugar de menos. El Consejo se guió por los siguientes principios generales:

- (a) Los usuarios de los estados financieros de las PYMES 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. La información a revelar en las NIIF completas que proporcionan este tipo de información es necesaria también para las PYMES.
- (b) Los usuarios de los estados financieros de las PYMES están particularmente interesados en información sobre la liquidez y la solvencia. La información a revelar en las NIIF completas, que proporcionan este tipo de información, es necesaria también para las PYMES.
- (c) La información sobre incertidumbres de medición es importante para las PYMES.
- (d) La información sobre las elecciones de políticas contables de una entidad es importante para las PYMES.
- (e) La desagregación de los importes presentados en los estados financieros de las PYMES es importante para comprenderlos.
- (f) Alguna información a revelar en las NIIF completas es más relevante para las decisiones de inversión en mercados públicos de capitales que para las transacciones y otros sucesos y condiciones que tienen lugar en las PYMES típicas.

FC158 El Consejo también se apoyó en las recomendaciones del grupo de trabajo, que realizó una revisión global de las propuestas de información a revelar en el proyecto de norma, así como de los comentarios a estas propuestas en las respuestas al proyecto de norma. El grupo de trabajo envió sus recomendaciones globales al Consejo en julio de 2008. Además, el personal del Comité de Normas de Contabilidad alemán se reunió con representantes de seis bancos alemanes que conceden préstamos a pequeñas entidades no cotizadas, y proporcionaron al IASB un informe global sobre las necesidades de información a revelar desde la perspectiva de un banco prestamista.

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

- FC159 El Consejo vio ventajas en los dos enfoques: publicar la *NIIF para las PYMES* 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 deseen aplicar la *NIIF para las PYMES*. Si la *NIIF para las PYMES* aborda las transacciones, sucesos y condiciones que habitualmente tienen lugar en las PYMES, gran parte del material de las NIIF completas no tendría normalmente aplicación para las PYMES;
 - (b) La *NIIF para las PYMES* puede diseñarse utilizando un lenguaje simplificado, sin los detalles que son necesarios en las NIIF completas.
- FC160 Entre las ventajas de incluir los requerimientos para las PYMES como una sección separada de cada NIIF (incluyendo Interpretaciones) se incluyen las siguientes:
- (a) Se destacan las modificaciones y exenciones.
 - (b) La facilitación de su uso, en la medida que las PYMES puede elegir consultar las NIIF completas, por incluirse tanto los requerimientos para las PYMES como las normas completas en un único lugar.
 - (c) La reducción de la probabilidad de que, al redactar la *NIIF para las PYMES*, surja una diferencia involuntaria entre una NIIF y los requerimientos relacionados en la *NIIF para las PYMES*.
- FC161 Los que respondieron al documento de discusión estuvieron por lo general a favor del enfoque de un volumen separado. Sopesando lo anterior y por las razones expuestas en el párrafo FC159, el Consejo estuvo de acuerdo.

Por qué la organización por temas

- FC162 El Consejo vio ventajas tanto en la organización secuencial de los requerimientos para las PYMES, de forma similar a las NIIF completas, como en la organización por temas. La utilización del mismo sistema de organización y numeración que en las NIIF completas permitiría al usuario establecer la conexión con las NIIF completas para buscar guías adicionales en una determinada cuestión contable. La organización por temas, por otro lado, haría posible que la *NIIF para las PYMES* fuera más parecida a un manual de referencia, que es probablemente el modo que será utilizado, 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 PYMES* en formato electrónico podría también minimizar los beneficios de un enfoque sobre el otro. La mayoría de los que respondieron al documento de discusión y el proyecto de norma estuvieron a favor de la organización por temas. Sopesando lo anterior, al Consejo le parecieron convincentes los beneficios de un manual de referencia organizado por temas.

El plan del Consejo para mantener (actualizar) la *NIIF para las PYMES*

- FC163 En el documento de discusión, el Consejo expresó una opinión inicial según la cual “una vez que la *NIIF para las PYMES* inicial 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 los requerimientos relacionados para las PYMES. Las fechas de vigencia de los requerimientos nuevos o revisados para las PYMES serían probablemente las mismas fechas de vigencia que para las NIIF nuevas o revisadas (incluyendo a las Interpretaciones)”. En general, los que respondieron al documento de discusión no estuvieron de acuerdo con este enfoque. Explicaron que dado que las PYMES no tienen recursos contables internos o la posibilidad de contratar a asesores contables de una forma continuada, la *NIIF para las PYMES* 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 o Interpretación no tiene por qué afectar a la *NIIF para las PYMES*. Sobre la base de las necesidades de los usuarios o consideraciones costo-beneficio, algunos de esos cambios pueden ser relevantes sólo para las NIIF completas. Además, pueden existir ciertos cambios en la *NIIF para las PYMES* que sean apropiados incluso aunque las NIIF completas no cambien.
- FC164 De acuerdo con la manera de pensar del Consejo y de los que respondieron, los beneficios principales de considerar los cambios en la *NIIF para las PYMES* al mismo tiempo que se propone cada nueva NIIF o cada modificación a una NIIF existente, consisten en anular 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 PYMES*, y también en evitar normas potencialmente diferentes entre las NIIF completas y la *NIIF para las PYMES*.
- FC165 Sopesando lo anterior, el Consejo encontró en general convincentes los argumentos establecidos en el párrafo FC163 para las actualizaciones periódicas, y no contemporáneas, de la *NIIF para las PYMES*. Por consiguiente, el Consejo decidió:
- (a) Realizar una revisión minuciosa de la experiencia de las PYMES al aplicar la *NIIF para las PYMES* cuando un espectro amplio de entidades haya publicado estados financieros que cumplan con la Norma durante dos años y, sobre la base de esta revisión, proponer modificaciones para abordar las cuestiones de implementación. En ese momento, el Consejo también considerará las nuevas NIIF y modificaciones que hayan sido adoptadas desde que se emitió la *NIIF para las PYMES*.
 - (b) Tras la revisión de implementación inicial, proponer modificaciones a la *NIIF para las PYMES* publicando un proyecto de norma recopilatorio cada tres años aproximadamente.

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

Opinión en contrario a la Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades

Opinión en contrario de James J Leisenring

- OC1 El Sr. Leisenring discrepa de la emisión de la NIIF porque cree que la *NIIF para las PYMES* no es ni necesaria ni deseable.
- OC2 Es innecesaria porque la gran mayoría de decisiones sobre políticas contables de las PYMES son sencillas y no requieren una referencia extensa a las NIIF y, cuando la requieren, ésta no es gravosa.
- OC3 No es deseable porque la NIIF produciría información no comparable. Las PYMES no serán comparables entre ellas y no serán comparables con entidades con obligación pública de rendir cuentas. Ese resultado es incoherente con el *Marco Conceptual* del IASB y los conceptos y principios generales de la NIIF.
- OC4 Dará lugar a una falta de comparabilidad, ya que la NIIF permitirá a las PYMES, como consecuencia del párrafo 10.5, ignorar 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 el párrafo 10.5(a) y (b), no existirá nunca el requerimiento de buscar en las NIIF completas. Así, transacciones idénticas pueden contabilizarse de forma diferente por distintas PYMES y por entidades con obligación pública de rendir cuentas. Si el Consejo encuentra necesario el desarrollo de materiales educativos para ayudar a las PYMES en la aplicación de las NIIF, eso sería ciertamente apropiado. Sin embargo, el Sr. Leisenring considera que en todas las circunstancias las NIIF deben ser la fuente última de guías contables para todas las entidades.
- OC5 El Sr. Leisenring no considera que el Consejo haya demostrado la necesidad de hacer modificaciones a los requerimientos de reconocimiento y medición de las NIIF para su aplicación por las PYMES sobre la base del análisis de costo-beneficio o de las necesidades de los usuarios. Como consecuencia, para él no habría ninguna diferencia en los requerimientos de reconocimiento y medición con respecto a las NIIF completas. De forma alternativa, él modificaría más extensamente los requerimientos de información a revelar para cumplir las necesidades especiales de los usuarios. Esa modificación podría bien crear información a revelar no requerida actualmente, tal como la información sobre dependencia económica y control común.
- OC6 El Sr. Leisenring también considera que la NIIF 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*. Esos documentos establecen un objetivo para un único conjunto de normas contables teniendo en cuenta las necesidades especiales de pequeñas y medianas entidades y las economías emergentes. El Sr. Leisenring acepta ese objetivo pero no cree que implique un conjunto separado de normas para las entidades en circunstancias diferentes como se indica en el párrafo FC42. La conclusión de ese párrafo sugiere que muchos conjuntos de normas contables serían adecuados en función de las circunstancias diferentes.

NOTAS

NOTAS

NOTAS

NOTAS

NOTAS