FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS

CONSEJO ELABORADOR DE NORMAS DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA (CENCyA)

CIRCULAR N°22
DE ADOPCIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERA

Modificaciones a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) – Aprobadas por la Resolución Técnica N°26 y las Circulares de adopción de las NIIF.

Ciudad de Buenos Aires, 19 de diciembre de 2025

PRIMERA PARTE

VISTO

La decisión de la Junta de Gobierno de esta Federación, a partir de la emisión de la Resolución Técnica N°26, de establecer el mecanismo de "Circulares de adopción de las NIIF", para la puesta en vigencia de los nuevos pronunciamientos que el Consejo de Normas Internacionales (IASB) emita, y

CONSIDERANDO

a) Que el IASB ha realizado modificaciones y mejoras a los textos originales de las Normas Internacionales de Información Financiera aprobados, por esta Federación, a través de la Resolución Técnica N°26 y las Circulares de adopción de las NIIF aprobadas a la fecha de emisión de esta Circular de adopción.
b) Que el artículo 19 del Reglamento del CENCyA establece que las "Circulares de adopción de las NIIF" se emitirán para poner en vigencia, como norma contable profesional, a las nuevas NIIF e Interpretaciones – CINIIF- o a las modificaciones a las NIIF e Interpretaciones-CINIIF- existentes, por parte del IASB.
c) Que con fecha 13 de noviembre de 2025, el Director General del CENCyA ha elevado a consulta de los Consejos Profesionales y de la profesión, un documento resumen de la norma, y un anexo con modificaciones a las normas en español.
d) Que el período de consulta de dicho documento ha finalizado el 14 de diciembre de 2025.

POR ELLO

LA MESA DIRECTIVA DE LA FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES DE CIENCIAS ECONÓMICAS

RESUELVE

Artículo 1º - Aprobar la Circular Nº22 de Adopción de las Normas Internacionales de Información Financiera, "Modificaciones a las Normas internacionales de información financiera (NIIF) del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) – Aprobadas por la Resolución Técnica 26 y las Circulares de adopción de las NIIF", contenidas en la segunda parte de esta Circular.

Artículo 2º - Remitir a los Consejos Profesionales, para su aprobación en su jurisdicción y recomendar el tratamiento de la misma de acuerdo con lo comprometido en el Acta de Tucumán, firmada en la Junta de Gobierno del 4 de octubre de 2013.

Artículo 3º - Remitir a la Comisión Nacional de Valores solicitando su tratamiento e incorporación a sus normas.

Artículo 4º - Publicar esta Circular en la página de Internet de esta Federación y en forma impresa, comunicarla a los Consejos Profesionales y a los organismos nacionales e internacionales pertinentes.

En la Ciudad de Buenos Aires, 19 de diciembre de 2025.

Dra. CP Patricia S. Sánchez Ruíz Secretaria	Lic. Ec. José I. Simonella Presidente

Las Normas aprobadas con esta Circular (síntesis), son:

Norma	Titulo	Aprobación IASB	Vigencia[1]
Nuevas Normas			
NIIF 18	Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros GVT	04-2024	01 01 2027
NIIF 19	Subsidiarias sin Obligación Pública de Rendir Cuentas: Información a Revelar GVT	05-2024	01 01 2027
Normas Modificadas o reemplazadas			
NIIF 7 y NIIF 9	Modificaciones a la Clasificación y Medición de Instrumentos Financieros - Modificaciones a las NIIF 9 y NIIF 7	05-2024	01 01 2026
NIIF 7 y NIIF 9	Contratos referidos a la electricidad dependiente de la naturaleza—Modificaciones de la NIIF 9 y la NIIF 7	12-2024	01 01 2026
Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES	Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES (Tercera edición)	02-2025	01 01 2027
Mejoras			
Mejoras a las NIIF Volumen 11		07-2024	01 01 2026

Normas derogadas			
Norma	**Titulo**	**Derogación IASB**	**Vigencia hasta[1]**
NIC 1	Presentación de estados financieros	04-2024	31 12 2026

[1]La vigencia se refiere a que es obligatoria su aplicación a partir del ejercicio iniciado desde la fecha indicada (si son normas modificadas, reemplazadas o nuevas normas) o que ha sido derogada para los ejercicios iniciados desde la fecha indicada (si son normas derogadas). En los casos en que se admite aplicación anticipada, debe hacerse de acuerdo con las condiciones que defina cada norma.

Anexo I – Listado de los componentes de las NIIF que fueron adoptados por medio de la RT 26 o de las Circulares de adopción de las NIIF emitidas por la FACPCE (incluyendo la actual Circular)

La fecha de aprobación del Anexo I se modifica (en algunos casos) en relación con la versión anterior del mismo Anexo, porque algunas normas o modificaciones de normas, tienen un sector que se refiere a modificación de otras normas.

Para determinar la fecha de vigencia de cada modificación es necesario leer el texto de la misma.

Las modificaciones a las NIIF pueden ser adoptadas anticipadamente cuando así lo prevea la norma modificatoria.

Nombre	Descripción	mes de aprobación o de la última modificación
	Marco Conceptual para la información financiera[2]	10-2018
NIIF 1	Adopción por primera vez de las normas internacionales de información financiera	07-2024
NIIF 2	Pagos basados en acciones	04-2024
NIIF 3	Combinaciones de negocios	04-2024
NIIF 5	Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas	05-2024
NIIF 6	Exploración y evaluación de recursos minerales	04-2024
NIIF 7	Instrumentos financieros: Información a revelar	07-2024
NIIF 8	Segmentos de operación	04-2024
NIIF 9	Instrumentos financieros	07-2024
NIIF 10	Estados financieros consolidados	07-2024
NIIF 11	Acuerdos conjuntos	04-2024
NIIF 12	Información a revelar sobre participaciones en otras entidades	04-2024
NIIF 13	Medición del valor razonable	05-2024
NIIF 14	Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas	04-2024
NIIF 15	Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes.	04-2024
NIIF 16	Arrendamientos	04-2024
NIIF 17	Contratos de Seguro	05-2024
NIIF 18	Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros GVT	05-2024
NIIF 19	Subsidiarias sin Obligación Pública de Rendir Cuentas: Información a Revelar GVT	12-2024
NIC 1	Presentación de estados financieros	10-2022[3]
NIC 2	Inventarios	04-2024

[2] El Marco Conceptual para la Información Financiera emitido por el IASB fue modificado en marzo de 2018. Aunque no es una estándar específica, es necesario destacar las modificaciones que se vayan produciendo (tanto al Marco como al Prólogo), pues los mismos sirven para diversos objetivos relacionados con la aplicación de las NIIF.

[3] Esta Norma ha sido derogada por la NIIF 18, la cual entra en vigencia con fecha 1 de enero de 2027 y se permite su aplicación anticipada.

Nombre	Descripción	mes de aprobación o de la última modificación
NIC 7	Estado de flujos de efectivo	07-2024
NIC 8	Políticas contables, cambios en las estimaciones contables y errores	04-2024
NIC 10	Hechos ocurridos después del período sobre el que se informa	04-2024
NIC 12	Impuesto a las ganancias	04-2024
NIC 16	Propiedades, planta y equipo	04-2024
NIC 19	Beneficios a los empleados	04-2024
NIC 20	Contabilización de las subvenciones del gobierno e información a revelar sobre ayudas gubernamentales	04-2024
NIC 21	Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera	04-2024
NIC 23	Costos por préstamos	12-2017
NIC 24	Información a revelar sobre partes relacionadas	04-2024
NIC 26	Contabilización e información financiera sobre planes de beneficio por retiro	04-2024
NIC 27	Estados financieros separados	04-2024
NIC 28	Inversiones en asociadas y negocios conjuntos.	04-2024
NIC 29	Información financiera en economías hiperinflacionarias	04-2024
NIC 32	Instrumentos financieros: presentación	05-2024
NIC 33	Ganancias por acción	04-2024
NIC 34	Información financiera intermedia	05-2024
NIC 36	Deterioro del valor de los activos	04-2024
NIC 37	Provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes	04-2024
NIC 38	Activos intangibles	04-2024
NIC 39	Instrumentos financieros: reconocimiento y medición	08-2020
NIC 40	Propiedades de inversión	04-2024
NIC 41	Agricultura	04-2024
CINIIF 1	Cambios en pasivos existentes por retiro del servicio, restauración y similares	04-2024

Nombre	Descripción	mes de aprobación o de la última modificación
CINIIF 2	Aportaciones de socios de entidades cooperativas e instrumentos similares	04-2024
CINIIF 5	Derechos por la participación en fondos para el retiro del servicio, la restauración y la rehabilitación medioambiental	04-2024
CINIIF 6	Obligaciones surgidas de la participación en mercados específicos-Residuos de aparatos eléctricos y electrónicos	04-2024
CINIIF 7	Aplicación del procedimiento de reexpresión según la NIC 29 Información financiera en economías hiperinflacionarias	09-2007
CINIIF 10	Información financiera intermedia y deterioro del valor	07-2014
CINIIF 12	Acuerdos de concesión de servicios	04-2024
CINIIF 14	NIC 19: El límite de un activo por beneficios definidos, obligación de mantener un nivel mínimo de financiación y su interacción	05-2024
CINIIF 16	Coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero	04-2024
CINIIF 17	Distribuciones, a los propietarios, de activos distintos al efectivo	04-2024
CINIIF 19	Cancelación de pasivos financieros con instrumentos de patrimonio	04-2024
CINIIF 20	Costos de desmonte en la fase de producción de una mina a cielo abierto	04-2024
CINIIF 21	Gravámenes	04-2024
CINIIF 22	Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones Anticipadas	04-2024
CINIIF 23	La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias	04-2024
SIC 7	Introducción del Euro	04-2024
SIC 10	Ayudas gubernamentales – sin relación específica con actividades de operación	04-2024
SIC 25	Impuestos a las ganancias – Cambios en la situación fiscal de una entidad o de sus accionistas	04-2024
SIC 29	Acuerdos de concesión de servicios: Información a revelar	04-2024
SIC 32	Activos intangibles – Costos de sitios Web	04-2024

.

Anexo II – Norma Internacional de Información Financiera para las PYMES
Detalle de la “NIIF para las PYMES”

Nombre	Descripción	Fecha de aprobación o de última modificación
Normas		
NIIF para las PyMES	Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades	02-2025

ANEXO III

TEXTO DE LAS NORMAS APROBADAS CON ESTA CIRCULAR

IFRS® Accounting Standards
Annual Improvements
Volume 11

Approval by the International Accounting Standards Board of *Annual Improvements to IFRS Accounting Standards—Volume 11* issued in July 2024

Annual Improvements to IFRS Accounting Standards—Volume 11 was approved for issue by all 14 members of the International Accounting Standards Board.

Andreas Barckow	Chair
Linda Mezon-Hutter	Vice-Chair
Nick Anderson	
Patrina Buchanan	
Tadeu Cendon	
Florian Esterer	
Zach Gast	
Hagit Keren	
Jianqiao Lu	
Bruce Mackenzie	
Bertrand Perrin	
Rika Suzuki	
Ann Tarca	
Robert Uhl	

© IFRS Foundation

Amendments to IFRS 1 *First-time Adoption of International Financial Reporting Standards*

Paragraph 39AK is added. For ease of reading, this paragraph has not been underlined.

Effective date

...

39AK *Annual Improvements to IFRS Accounting Standards—Volume 11*, issued in July 2024, amended paragraphs B5–B6. An entity shall apply those amendments for annual reporting periods beginning on or after 1 January 2026. Earlier application is permitted. If an entity applies those amendments for an earlier period, it shall disclose that fact.

© IFRS Foundation

Appendix B
Exceptions to the retrospective application of other IFRSs

Paragraphs B5–B6 are amended. New text is underlined and deleted text is struck through.

Hedge accounting

...

B5 An entity shall not reflect in its opening IFRS statement of financial position a hedging relationship of a type that does not qualify for hedge accounting in accordance with IFRS 9 (for example, many hedging relationships where the hedging instrument is a stand-alone written option or a net written option; or where the hedged item is a net position in a cash flow hedge for another risk than foreign currency risk) (see paragraph 6.4.1(a) of IFRS 9). However, if an entity designated a net position as a hedged item in accordance with previous GAAP, it may designate as a hedged item in accordance with IFRSs an individual item within that net position, or a net position if that meets the requirements in paragraph 6.6.1 of IFRS 9, provided that it does so no later than the date of transition to IFRSs.

B6 If, before the date of transition to IFRSs, an entity had designated a transaction as a hedge but the hedge does not meet the qualifying criteria ~~conditions~~ for hedge accounting in paragraph 6.4.1(b)–(c) of IFRS 9, the entity shall apply paragraphs 6.5.6 and 6.5.7 of IFRS 9 to discontinue hedge accounting. Transactions entered into before the date of transition to IFRSs shall not be retrospectively designated as hedges.

© IFRS Foundation

Amendments to IFRS 7 *Financial Instruments: Disclosures*

Paragraph 44NN is added. For ease of reading, this paragraph has not been underlined.

Effective date and transition

...

44NN *Annual Improvements to IFRS Accounting Standards—Volume 11*, issued in July 2024, amended paragraph B38. An entity shall apply those amendments for annual reporting periods beginning on or after 1 January 2026. Earlier application is permitted. If an entity applies those amendments for an earlier period, it shall disclose that fact.

© IFRS Foundation

Appendix B
Application guidance

Paragraph B38 is amended. New text is underlined and deleted text is struck through.

Derecognition (paragraphs 42C–42H)

...

Gain or loss on derecognition (paragraph 42G(a))

B38 Paragraph 42G(a) requires an entity to disclose the gain or loss on derecognition relating to financial assets in which the entity has continuing involvement. The entity shall disclose if a gain or loss on derecognition arose because the fair values of the components of the previously recognised asset (ie the interest in the asset derecognised and the interest retained by the entity) were different from the fair value of the previously recognised asset as a whole. In that situation, the entity shall also disclose whether the fair value measurements included significant unobservable inputs ~~that were not based on observable market data~~, as described in paragraphs 72–73 of IFRS 13~~paragraph 27A~~.

© IFRS Foundation

Amendments to IFRS 9 *Financial Instruments*

Chapter 2 Scope

Paragraph 2.1(b)(ii) is amended. Paragraph 2.1(b)(i) is not amended but is included for ease of reference. New text is underlined and deleted text is struck through.

2.1 This Standard shall be applied by all entities to all types of financial instruments except:

...

(b) rights and obligations under leases to which IFRS 16 *Leases* applies. However:

(i) finance lease receivables (ie net investments in finance leases) and operating lease receivables recognised by a lessor are subject to the derecognition and impairment requirements of this Standard;

(ii) lease liabilities recognised by a lessee are subject to the derecognition requirements in paragraphs ~~paragraph~~ 3.3.1 and 3.3.3 of this Standard; and

...

© IFRS Foundation

Chapter 5 Measurement

Paragraph 5.1.3 is amended. Paragraphs 5.1.1–5.1.2 are not amended but are included for ease of reference. New text is underlined and deleted text is struck through.

5.1 Initial measurement

5.1.1 Except for trade receivables within the scope of paragraph 5.1.3, at initial recognition, an entity shall measure a financial asset or financial liability at its fair value plus or minus, in the case of a financial asset or financial liability not at fair value through profit or loss, *transaction costs* that are directly attributable to the acquisition or issue of the financial asset or financial liability.

5.1.1A However, if the fair value of the financial asset or financial liability at initial recognition differs from the transaction price, an entity shall apply paragraph B5.1.2A.

5.1.2 When an entity uses settlement date accounting for an asset that is subsequently measured at amortised cost, the asset is recognised initially at its fair value on the trade date (see paragraphs B3.1.3–B3.1.6).

5.1.3 Despite the requirement in paragraph 5.1.1, at initial recognition, an entity shall measure trade receivables at the amount determined by applying ~~their transaction price (as defined in~~ IFRS 15~~)~~ if the trade receivables do not contain a significant financing component in accordance with IFRS 15 (or when the entity applies the practical expedient in accordance with paragraph 63 of IFRS 15).

© IFRS Foundation

Chapter 7 Effective date and transition

Paragraphs 7.1.14 and 7.2.50 and the subheading before paragraph 7.2.50 are added. For ease of reading, these paragraphs have not been underlined. The new subheading is underlined.

7.1 Effective date

...

7.1.14 *Annual Improvements to IFRS Accounting Standards—Volume 11*, issued in July 2024, amended paragraph 2.1(b)(ii), paragraph 5.1.3 and Appendix A. An entity shall apply those amendments for annual reporting periods beginning on or after 1 January 2026. Earlier application is permitted. If an entity applies those amendments for an earlier period, it shall disclose that fact.

...

7.2 Transition

...

Transition for *Annual Improvements to IFRS Accounting Standards—Volume 11*

7.2.50 An entity shall apply the amendment to paragraph 2.1(b)(ii) made by *Annual Improvements to IFRS Accounting Standards—Volume 11* to lease liabilities that are extinguished on or after the beginning of the annual reporting period in which the entity first applies that amendment.

© IFRS Foundation

Appendix A
Defined terms

The last paragraph of Appendix A is amended. New text is underlined and deleted text is struck through. Footnotes to the text are not reproduced.

...

The following terms are defined in paragraph 11 of IAS 32, Appendix A of IFRS 7~~,~~ or Appendix A of IFRS 13 ~~or Appendix A of IFRS 15~~ and are used in this Standard with the meanings specified in IAS 32, IFRS 7~~,~~ or IFRS 13 ~~or IFRS 15~~:

(a) credit risk;

(b) equity instrument;

(c) fair value;

(d) financial asset;

(e) financial instrument; and

(f) financial liability.~~;~~

~~(g) transaction price.~~

© IFRS Foundation

Amendments to IFRS 10 *Consolidated Financial Statements*

Paragraph B74 is amended. Paragraphs B73 and B75 are not amended but are included for ease of reference. New text is underlined and deleted text is struck through.

Assessing control

...

Relationship with other parties

B73 When assessing control, an investor shall consider the nature of its relationship with other parties and whether those other parties are acting on the investor's behalf (ie they are 'de facto agents'). The determination of whether other parties are acting as de facto agents requires judgement, considering not only the nature of the relationship but also how those parties interact with each other and the investor.

B74 Such a relationship need not involve a contractual arrangement. A party is a de facto agent when the investor has~~, or those that direct the activities of the investor have,~~ the ability to direct that party to act on the investor's behalf. A party might also be a de facto agent when those that direct the activities of the investor have the ability to direct that party to act on the investor's behalf. The ~~In these circumstances, the~~ investor shall consider its de facto agent's decision-making rights and its indirect exposure, or rights, to variable returns through the de facto agent together with its own when assessing control of an investee.

B75 The following are examples of such other parties that, by the nature of their relationship, might act as de facto agents for the investor:

(a) the investor's related parties.

(b) a party that received its interest in the investee as a contribution or loan from the investor.

(c) a party that has agreed not to sell, transfer or encumber its interests in the investee without the investor's prior approval (except for situations in which the investor and the other party have the right of prior approval and the rights are based on mutually agreed terms by willing independent parties).

(d) a party that cannot finance its operations without subordinated financial support from the investor.

(e) an investee for which the majority of the members of its governing body or for which its key management personnel are the same as those of the investor.

(f) a party that has a close business relationship with the investor, such as the relationship between a professional service provider and one of its significant clients.

© IFRS Foundation

Appendix C
Effective date and transition

Paragraph C1E is added. For ease of reading, this paragraph has not been underlined.

Effective date

...

C1E *Annual Improvements to IFRS Accounting Standards—Volume 11*, issued in July 2024, amended paragraph B74. An entity shall apply those amendments for annual reporting periods beginning on or after 1 January 2026. Earlier application is permitted. If an entity applies those amendments for an earlier period, it shall disclose that fact.

© IFRS Foundation

Amendments to IAS 7 *Statement of Cash Flows*

Paragraph 37 is amended. New text is underlined and deleted text is struck through.

Investments in subsidiaries, associates and joint ventures

37 When accounting for an investment in an associate, a joint venture or a subsidiary accounted for by use of the equity method or at cost ~~method~~, an investor restricts its reporting in the statement of cash flows to the cash flows between itself and the investee, for example, to dividends and advances.

Paragraph 65 is added. For ease of reading, this paragraph has not been underlined.

Effective date and transition

...

65 *Annual Improvements to IFRS Accounting Standards—Volume 11*, issued in July 2024, amended paragraph 37. An entity shall apply that amendment for annual reporting periods beginning on or after 1 January 2026. Earlier application is permitted. If an entity applies that amendment for an earlier period, it shall disclose that fact.

© IFRS Foundation

NIIF 18

Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros

IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* is issued by the International Accounting Standards Board (IASB).

Disclaimer: To the extent permitted by applicable law, the International Accounting Standards Board (IASB) and the IFRS Foundation (Foundation) expressly disclaim all liability howsoever arising from this publication or any translation thereof whether in contract, tort or otherwise to any person in respect of any claims or losses of any nature including direct, indirect, incidental or consequential loss, punitive damages, penalties or costs.

Information contained in this publication does not constitute advice and should not be substituted for the services of an appropriately qualified professional.

© IFRS Foundation 2024

Reproduction and use rights are strictly limited. Please contact the Foundation for further details at permissions@ifrs.org.

Any other use, such as—but not limited to—reporting software, investment analysis, data services and product development is not permitted without written consent.

Copies of IASB publications may be ordered from the Foundation by emailing customerservices@ifrs.org or by visiting our shop at https://shop.ifrs.org.

All rights reserved.

This Spanish translation of IFRS 18 *Presentation and Disclosure in Financial Statements* has been approved by the Review Committee appointed by the IFRS Foundation. The Spanish translation is the copyright of the IFRS Foundation.

The Foundation has trade marks registered around the world including ‘IAS®’, ‘IASB®’, the IASB® logo, ‘IFRIC®’, ‘IFRS®’, the IFRS® logo, ‘IFRS for SMEs®’, the IFRS for SMEs® logo, the ‘Hexagon Device’, ‘International Accounting Standards®’, ‘International Financial Reporting Standards®’, ‘NIIF®’ and ‘SIC®’. Further details of the Foundation’s trade marks are available from the Foundation on request.

The Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office in the Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD.

NIIF 18

Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros

La NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ha sido emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

Descargo de responsabilidad: En la medida en que lo permita la legislación aplicable, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) y la Fundación IFRS (Fundación), expresamente declinan toda responsabilidad, como quiera que surja de esta publicación o cualquier traducción de ella, tanto si es de carácter contractual, civil o de otra forma, con cualquier persona con respecto a toda reclamación o pérdida de cualquier naturaleza incluyendo pérdidas directas, indirectas, imprevistas o resultantes, daños punitivos o multa civil, penalizaciones o costos.

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

© IFRS Foundation 2024

Los derechos de reproducción y uso están estrictamente limitados. Para más información, póngase en contacto con la Fundación en permissions@ifrs.org.

Cualquier otro uso, como—pero no limitado a—software para informar, análisis de inversiones, servicios de datos y desarrollo de productos no está permitido sin consentimiento por escrito.

Pueden ordenarse copias de las publicaciones del IASB en la Fundación enviando un correo electrónico a customerservices@ifrs.org o visitando nuestra tienda en https://shop.ifrs.org.

Todos los derechos reservados

La traducción al español de la *NIIF 18 Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ha sido aprobada por el Comité de Revisión nombrado por la Fundación IFRS. Los derechos de autor de la traducción al español son de la Fundación IFRS.

La Fundación tiene registradas marcas comerciales en todo el mundo incluyendo IAS®', 'IASB®', el logo IASB®, 'IFRIC®', 'IFRS®', el logo IFRS®, 'IFRS for SMEs®', el logo IFRS for SMEs®, el logo en forma de "hexágono," 'International Accounting Standards®', 'International Financial Reporting Standards®', 'NIIF®' y 'SIC®'. El titular de la licencia tiene a disposición de quien lo solicite información adicional sobre las marcas registradas de la Fundación.

La Fundación es una corporación sin fines de lucro según la Ley General de Corporaciones del Estado de Delaware, EE. UU. y opera en Inglaterra y Gales como una compañía internacional (Número de compañía: FC023235) con su sede principal en Columbus Building, 7 Westferry Circus, Canary Wharf, London, E14 4HD.

ÍNDICE

	desde párrafo
OBJETIVO	**1**
ALCANCE	**2**
REQUERIMIENTOS GENERALES PARA LOS ESTADOS FINANCIEROS	**9**
Objetivo de los estados financieros	**9**
Un juego completo de estados financieros	**10**
Las funciones de los estados financieros principales y de las notas	**15**
Identificación de los estados financieros	**25**
Frecuencia de la información	**28**
Congruencia de la presentación, información a revelar y clasificación	**30**
Información comparativa	**31**
AGREGACIÓN Y DESAGREGACIÓN	**41**
Principios de agregación y desagregación	**41**
Compensación	**44**
ESTADO DEL RESULTADO DEL PERIODO	**46**
Categorías en el estado del resultado del periodo	**47**
Totales y subtotales a presentar en el estado del resultado del periodo	**69**
Partidas a presentar en el estado del resultado del periodo o a revelar en las notas	**75**
ESTADO DE PRESENTACIÓN DEL RESULTADO INTEGRAL	**86**
Otro resultado integral	**88**
ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA	**96**
Clasificación de los activos y pasivos como corrientes o no corrientes	**96**
Partidas a presentar en el estado de situación financiera o a revelar en las notas	**103**
ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO	**107**
Información a presentar en el estado de cambios en el patrimonio	**107**
Información a presentar en el estado de cambios en el patrimonio o a revelar en las notas	**109**
NOTAS	**113**
Estructura	**113**
Medidas definidas por la gerencia sobre el rendimiento de la gestión	**117**
Capital	**126**
Otra información a revelar	**130**
APÉNDICES	
A Definiciones de términos	
B Guía de aplicación	
C Fecha de vigencia y transición	
D Modificaciones a otras Normas NIIF de Contabilidad	

 © IFRS Foundation

Norma Internacional de Información Financiera 18
Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros

Objetivo

1 Esta Norma establece los requerimientos para la presentación e información a revelar en los *estados financieros con propósito general* ("estados financieros") para ayudar a asegurar que proporcionan información relevante que representa fielmente los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad.

Alcance

2 **La entidad aplicará esta Norma al presentar y revelar información en los estados financieros preparados de acuerdo con las *Normas NIIF de Contabilidad*.**

3 Esta Norma establece los requerimientos generales y específicos para la presentación de la información en el estado o estados del rendimiento financiero, en el estado de situación financiera y en el estado de cambios en el patrimonio. Esta Norma también establece los requerimientos para revelar información en las notas. La NIC 7 *Estado de Flujos de Efectivo* establece los requerimientos para la presentación e información a revelar de los flujos de efectivo. Sin embargo, los requerimientos generales para los estados financieros de los párrafos 9 a 43 y 113 y 114 se aplican al estado de flujos de efectivo.

4 Otras Normas NIIF de Contabilidad establecen los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar para transacciones específicas y otros eventos.

5 Esta Norma no se aplica a la presentación e información a revelar en los estados financieros intermedios condensados elaborados aplicando la NIC 34 *Información Financiera Intermedia*. Sin embargo, los párrafos 41 a 45 y 117 a 125 se aplican a dichos estados financieros.

6 Esta Norma utiliza una terminología adecuada para las entidades con ánimo de lucro, incluidas las entidades comerciales del sector público. Si las entidades con actividades sin ánimo de lucro del sector privado o del sector público aplican esta Norma, es posible que tengan que modificar las descripciones utilizadas para determinadas partidas, categorías, subtotales o totales de los estados financieros y para los propios estados financieros.

7 De forma análoga, las entidades que carecen de patrimonio, tal como se define en la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación* (por ejemplo, algunos fondos de inversión colectiva), y las entidades cuyo capital en acciones no es patrimonio (por ejemplo, algunas entidades cooperativas) podrían tener la necesidad de adaptar la presentación en los estados financieros de las participaciones de sus miembros o participantes.

8 Muchas entidades proporcionan un informe de revisión financiera realizado por la gerencia, separada de los estados financieros (véase el párrafo 10), que describe y explica las características principales de la situación financiera y del rendimiento financiero de la entidad, así como las incertidumbres principales que afronta. Dicha revisión queda fuera del alcance de las Normas NIIF de Contabilidad.

Requerimientos generales para los estados financieros

Objetivo de los estados financieros

9 El objetivo de los estados financieros es proporcionar información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad que informa que es útil a los usuarios de los estados financieros para evaluar tanto las perspectivas de entradas de efectivo netas futuras a la entidad como la gestión de los recursos económicos de la entidad por parte de la gerencia.

Un juego completo de estados financieros

10 **Un juego completo de estados financieros comprende:**

(a) un estado (o estados) del rendimiento financiero para el periodo sobre el que se informa (véase el párrafo 12);

(b) un estado de situación financiera al final del periodo sobre el que informa;

(c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo sobre el que se informa;

(d) un estado de flujos de efectivo del periodo sobre el que se informa;

(e) notas para el periodo sobre el que se informa;

(f) información comparativa con respecto al periodo inmediato anterior como se especifica en los párrafos 31 y 32; y

(g) un estado de situación financiera al principio del periodo anterior si se requiere por el párrafo 37.

11 Los estados enumerados en los párrafos 10(a) a 10(d) (y su información comparativa) se denominan *estados financieros principales*. Una entidad puede utilizar, para denominar a los estados, títulos distintos a los utilizados en esta Norma. Por ejemplo, una entidad puede utilizar el título "balance" en lugar de "estado de situación financiera". Además, aunque esta Norma utiliza términos como "otro resultado integral", "resultado del periodo" y "resultado integral total", una entidad puede utilizar otros términos para etiquetar los totales, subtotales y partidas de los estados financieros requeridos por esta Norma siempre que se etiqueten de forma tal que representen fielmente las características de las partidas, como se requiere en el párrafo 43. Por ejemplo, una entidad puede utilizar el término "resultado neto" para denominar al "resultado del periodo".

12 Una entidad presentará su estado (o estados) de rendimiento financiero como:

(a) un solo estado del resultado del periodo y otro resultado integral, con los resultados del periodo y otro resultado integral presentados en dos secciones, si se elige esta opción, una entidad presentará primero la sección del resultado del periodo seguida directamente por la sección del otro resultado integral; o

(b) un estado del resultado del periodo y un estado separado donde se presente el resultado integral, que comenzará con el resultado del periodo— si se elige esta opción, el estado del resultado del periodo precederá inmediatamente al estado de presentación del resultado integral.

13 En esta Norma:

(a) la sección del resultado del periodo descrita en el párrafo 12(a) y el estado del resultado del periodo descrito en el párrafo 12(b) se denominan estado del resultado del periodo; y

(b) (b) la sección del otro resultado integral descrita en el párrafo 12(a) y el estado de presentación del resultado integral descrito en el párrafo 12(b) se denominan el estado de presentación del resultado integral.

14 Una entidad presentará cada uno de los estados financieros principales con igual prominencia en un conjunto completo de estados financieros.

Los papeles de los estados financieros principales y de las notas

15 **Para lograr el objetivo de los estados financieros (véase el párrafo 9), una entidad presenta información en los estados financieros principales y revela información en las notas. La entidad solo necesita presentar o revelar información material o con importancia relativa (véanse los párrafos 19 y B1 a B5).**

16 **La función de los estados financieros principales es proporcionar resúmenes estructurados de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo reconocidos de una entidad que informa, que resultan útiles a los usuarios de los estados financieros para:**

(a) obtener una visión comprensible de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo reconocidos de la entidad;

(b) realizar comparaciones entre entidades y entre periodos sobre los que se informa de la misma entidad; y

(c) identificar partidas o áreas sobre las que los usuarios de los estados financieros pudieran desear obtener información adicional en las notas.

17 **La función de las notas es proporcionar la información material o con importancia relativa necesaria:**

(a) permitir a los usuarios de los estados financieros comprender las partidas presentadas en los estados financieros principales (véase el párrafo B6); y

(b) complementar los estados financieros principales con la información adicional para lograr el objetivo de los estados financieros (véase el párrafo B7).

 © IFRS Foundation

18 Una entidad considerará los papeles que representan los estados financieros principales y las notas, descritas en los párrafos 20 y 21, para determinar si incluir información en los estados financieros principales o en las notas. Las diferentes funciones de los estados financieros principales y de las notas hacen que el alcance de la información requerida en las notas sea distinto al de los estados financieros principales. Las diferencias significan que:

(a) para proporcionar los resúmenes estructurados descritos en el párrafo 16, la información proporcionada en los estados financieros principales está más agregada que la información proporcionada en las notas; y

(b) para proporcionar la información descrita en el párrafo 17, la información más detallada sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo de la entidad, incluida la desagregación de la información presentada en los estados financieros principales, se proporciona en las notas.

Información presentada en los estados financieros principales o revelada en las notas

19 **Algunas Normas NIIF de Contabilidad especifican información que se requiere presentar en los estados financieros principales o revelar en las notas. Una entidad no necesita proporcionar una presentación específica o la información a revelar requerida por Normas NIIF de Contabilidad si la información procedente de esa presentación o información a revelar carece de importancia relativa. Este es el caso incluso si la Norma NIIF de Contabilidad contiene una lista de requerimientos específicos o los describe como requerimientos mínimos.**

20 **Una entidad considerará revelar información adicional cuando el cumplimiento con los requerimientos específicos de las Normas NIIF de Contabilidad resulte insuficiente para permitir, a los usuarios de los estados financieros, comprender el efecto de transacciones y de otros sucesos y condiciones sobre la situación y el rendimiento financiero de la entidad.**

Información presentada en los estados financieros principales

21 El párrafo 16 establece que la función de los estados financieros principales es proporcionar resúmenes estructurados que sean útiles para los propósitos especificados en dicho párrafo (en lo sucesivo, un resumen estructurado útil). La entidad utilizará las funciones de los estados financieros principales para determinar qué información material o con importancia relativa debe presentar en dichos estados, tal como se establece en los párrafos 22 a 24.

22 **Para proporcionar un resumen estructurado útil en un estado financiero principal, una entidad cumplirá con los requerimientos específicos que determinan la estructura del estado. Los requerimientos específicos son:**

(a) para el estado del resultado del periodo—los requerimientos de los párrafos 47, 69, 76 y 78;

(b) para el estado que presenta el resultado integral—los requerimientos de los párrafos 86 a 88;

(c) para el estado de situación financiera—los requerimientos de los párrafos 96 y 104;

(d) para el estado de cambios en el patrimonio—los requerimientos del párrafo 107; y

(e) para el estado de flujos de efectivo—los requerimientos del párrafo 10 de la NIC 7.

23 **Algunas Normas NIIF de Contabilidad requieren que determinadas partidas se presenten por separado en los estados financieros principales (por ejemplo, los párrafos 75 y 103 de esta Norma). Una entidad no necesita presentar por separado una partida de los estados financieros principales si hacerlo no es necesario para que el estado proporcione un resumen estructurado útil. Este es el caso incluso si las Normas NIIF de Contabilidad contienen una lista de partidas de los estados financieros específicas requeridas o describen las partidas de los estados financieros como requerimientos mínimos (véase el párrafo B8).**

24 **La entidad presentará partidas de los estados financieros y subtotales adicionales si tales presentaciones son necesarias para que un estado financiero principal proporcione un resumen estructurado útil. Cuando una entidad presente partidas de los estados financieros o subtotales adicionales, dichas partidas o subtotales (véase el párrafo B9):**

(a) comprenderán los importes reconocidos y medidos aplicando las Normas NIIF de Contabilidad ;

(b) ser compatible con la estructura del estado creada de acuerdo con los requerimientos detallados en el párrafo 22;

(c) ser congruentes de periodo a periodo, de acuerdo con el párrafo 30; y

(d) mostrarse de forma no más prominente que los totales y subtotales requeridos por las Normas NIIF de Contabilidad.

Identificación de los estados financieros

25 **Una entidad identificará claramente los estados financieros y los distinguirá de otra información publicada en el mismo documento (véase el párrafo B10).**

26 Las Normas NIIF de Contabilidad se aplican solo a los estados financieros, y no necesariamente a otra información proporcionada en un informe anual, en las presentaciones a entes reguladores o en otro documento. Por tanto, es importante que los usuarios de los estados financieros sean capaces de distinguir la información que se prepara utilizando las Normas NIIF de Contabilidad de cualquier otra información que, aunque les pudiera ser útil, no está sujeta a los requerimientos de éstas.

27 **Una entidad identificará claramente cada estado financiero principal y las notas. Además, una entidad revelará en lugar destacado, y la repetirá cuando sea necesario para que la información proporcionada sea comprensible:**

(a) el nombre de la entidad u otra forma de identificación de esta, así como los cambios relativos a dicha información desde el final del periodo precedente;

(b) si los estados financieros pertenecen a una entidad individual o a un grupo de entidades;

(c) la fecha del cierre del periodo sobre el que se informa o el periodo cubierto por los estados financieros;

(d) la moneda de presentación, tal como la define la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*; y

(e) el nivel de redondeo usado para los importes de los estados financieros (véase el párrafo B11).

Frecuencia de la información

28 **Una entidad proporcionará un conjunto completo de estados financieros al menos anualmente. Cuando una entidad cambie el cierre del periodo sobre el que informa y proporcione los estados financieros para un periodo contable superior o inferior a un año, revelará, además del periodo cubierto por los estados financieros:**

(a) la razón para utilizar un periodo de duración inferior o superior; y

(b) el hecho de que los importes incluidos en los estados financieros no son totalmente comparables.

29 Normalmente, una entidad prepara, de forma coherente en el tiempo, estados financieros que comprenden un periodo anual. No obstante, determinadas entidades prefieren informar, por razones prácticas, sobre periodos de 52 semanas. Esta Norma no prohíbe esta práctica.

Congruencia de la presentación, información a revelar y clasificación

30 **Una entidad mantendrá la presentación, información a revelar *y clasificación* de las partidas en los estados financieros de un periodo sobre el que se informa a otro, a menos que:**

(a) resulte evidente, tras un cambio significativo en la naturaleza de las operaciones de la entidad o una revisión de sus estados financieros, que otra presentación, información a revelar o clasificación sería más adecuada teniendo en cuenta los criterios de selección y aplicación de las políticas contables de la NIC 8 *Bases para la Preparación de Estados Financieros* (véase el párrafo B12); o

(b) una Norma NIIF de Contabilidad requiera un cambio en la presentación, información a revelar o clasificación.

 © IFRS Foundation

Información comparativa

31 **A menos que las Normas NIIF de Contabilidad permitan o requieran otra cosa, una entidad proporcionará información comparativa, (es decir, información del periodo anterior sobre el que se informa) para todos los importes incluidos en los estados financieros del periodo corriente. Una entidad incluirá información comparativa para la información descriptiva y narrativa, cuando esto sea necesario para una comprensión de los estados financieros del periodo corriente (véase el párrafo B13).**

32 **Una entidad presentará el periodo sobre el que se informa corriente y el periodo inmediato anterior en cada uno de sus estados financieros principales y en las notas. Los párrafos B14 y B15 establecen los requerimientos relacionados con la información comparativa adicional.**

Cambios en políticas contables, reexpresión retroactiva o reclasificación

33 **Cuando la entidad modifique la presentación, la información a revelar o la clasificación de partidas en sus estados financieros, también reclasificará los importes comparativos, a menos que resulte impracticable hacerlo. Cuando la una entidad reclasifique importes comparativos, revelará (incluyendo el comienzo del periodo inmediato anterior):**

(a) La naturaleza de la reclasificación;

(b) el importe de cada partida o grupo de partidas que se han reclasificado; y

(c) el motivo de la reclasificación.

34 **Cuando la reclasificación de los importes comparativos sea impracticable, la entidad revelará:**

(a) la razón para no reclasificar los importes; y

(b) la naturaleza de los ajustes que tendrían que haberse efectuado si los importes hubieran sido reclasificados.

35 La mejora de la comparabilidad de la información entre periodos ayuda a los usuarios de los estados financieros en la toma de decisiones económicas, sobre todo al permitir la evaluación de tendencias en la información con propósitos predictivos. En algunas circunstancias, la reclasificación de la información comparativa de periodos anteriores concretos sobre los que se informa para conseguir la congruencia con las cifras del periodo corriente es impracticable. Por ejemplo, una entidad puede no haber calculado algunos datos en periodos anteriores, de una manera que permita su reclasificación y, por tanto, la reproducción de la información resulta impracticable.

36 La NIC 8 establece los ajustes a la información comparativa requeridos cuando una entidad cambia una política contable o corrige un error.

37 **Una entidad presentará un tercer estado de situación financiera al comienzo del periodo inmediato anterior, además de la información comparativa mínima requerida por el párrafo 31 y 32 si:**

(a) aplica una política contable de forma retroactiva, realiza una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros o reclasifica partidas en éstos; y

(b) la aplicación retroactiva, reexpresión retroactiva o reclasificación tiene un efecto material o con importancia relativa sobre la información en el estado de situación financiera al comienzo del periodo inmediato anterior.

38 En las circunstancias descritas en el párrafo 37, una entidad presentará tres estados de situación financiera—un estado de situación financiera:

(a) al cierre del periodo actual sobre el que se informa;

(b) al final del periodo inmediato anterior; y

(c) al comienzo del periodo inmediato anterior.

39 Cuando se requiera que una entidad presente un tercer estado de situación financiera aplicando el párrafo 37, revelará la información requerida por los párrafos 33 y 36 y por la NIC 8. Sin embargo, no necesitará proporcionar las notas relativas al estado de situación financiera al comienzo del periodo inmediato anterior.

40 La fecha de ese tercer estado de situación financiera será la del comienzo del periodo inmediato anterior, independientemente de si los estados financieros de una entidad proporcionan información comparativa para periodos anteriores (como permiten los párrafos B14 y B15).

Agregación y desagregación

Principios de agregación y desagregación

41 **A los efectos de esta Norma, una partida es un activo, un pasivo, un instrumento de patrimonio o una reserva, un ingreso, un gasto o un flujo de efectivo, o cualquier agregación o desagregación de tales activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos o flujos de efectivo. Una partida es un elemento que se presenta por separado en los estados financieros principales. Otra información material o con importancia relativa sobre partidas se revela en las notas. A menos que hacerlo anule los requerimientos específicos de agregación o desagregación de las Normas NIIF de Contabilidad, una entidad (véanse los párrafos B16 a B23):**

(a) clasificará y agregará activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos o flujos de efectivo en partidas basadas en características compartidas;

(b) desagregará partidas en función de características no compartidas;

(c) agregará o desagregará partidas para presentar partidas de los estados financieros principales que cumplan la función que los estados financieros principales tienen de proporcionar resúmenes estructurados útiles (véase el párrafo 16);

(d) agregará o desagregará partidas para revelar información en las notas que cumpla la función de las notas de proporcionar información material o con importancia relativa (véase el párrafo 17); y

(e) garantizará que la agregación y desagregación en los estados financieros no ensombrece la información material o con importancia relativa (véase el párrafo B3).

42 La entidad, aplicando los principios del párrafo 41, desagregará las partidas siempre que la información resultante sea material o con importancia relativa. Si, aplicando el párrafo 41(c), una entidad no presenta información material o con importancia relativa en los estados financieros principales, revelará la información en las notas. En los párrafos B79 y B111 se exponen ejemplos de ingresos, gastos, activos, pasivos y partidas del patrimonio que podrían tener características suficientemente diferentes como para que sea necesaria su presentación en el estado del resultado del periodo o en el estado de situación financiera o su revelación en las notas para proporcionar información material o con importancia relativa.

43 **Una entidad etiquetará y describirá las partidas presentadas en los estados financieros principales (es decir, totales, subtotales y partidas individuales) o las partidas reveladas en las notas de forma que represente fielmente las características de la partida (véanse los párrafos B24 a B26). Para representar fielmente una partida, la entidad proporcionará todas las descripciones y explicaciones necesarias para que un usuario de los estados financieros pueda comprenderla. En algunos casos, una entidad podría necesitar incluir en las descripciones y explicaciones el significado de los términos que la entidad utiliza e información sobre cómo ha agregado o desagregado los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo.**

Compensación

44 **Una entidad no compensará activos y pasivos, o ingresos y gastos a menos que se requiera o permita por una Norma NIIF de Contabilidad (véanse los párrafos B27 y B28).**

45 Una entidad informará por separado sobre sus activos y pasivos e ingresos y gastos. La compensación en el estado (o estados) del rendimiento financiero o en el estado de situación financiera, excepto cuando la compensación refleja la sustancia de la transacción u otro suceso, limita la capacidad de los usuarios para comprender las transacciones y otros sucesos y las condiciones que se hayan producido, así como para evaluar los flujos de efectivo futuros de la entidad. La medición de los activos netos de correcciones de valor—por ejemplo, las correcciones por obsolescencia de los inventarios y los deterioros de valor por pérdidas crediticias esperadas de los activos financieros—no es una compensación.

Estado del resultado del periodo

46 **Una entidad incluirá todas las partidas de ingreso y gasto de un periodo sobre el que se informa en el estado del resultado del periodo a menos que una Norma NIIF de Contabilidad requiera o permita otra cosa (véanse los párrafos 88 a 95 y B86).**

 © IFRS Foundation

Categorías en el estado del resultado del periodo

47 **La entidad clasificará los ingresos y gastos incluidos en el estado del resultado del periodo en una de estas cinco categorías (véase el párrafo B29):**

(a) la categoría de operación (véase el párrafo 52);

(b) la categoría de inversión (véanse los párrafos 53 a 58);

(c) la categoría de financiación (véanse los párrafos 59 a 66);

(d) la categoría de impuestos a las ganancias (véase el párrafo 67); y

(e) la categoría de operaciones discontinuadas (véase el párrafo 68).

48 Los párrafos 52 a 68 establecen los requerimientos para clasificar los ingresos y gastos en las categorías de operación, inversión, financiación, impuestos a las ganancias y operaciones discontinuadas. Además, los párrafos B65 a B76 establecen requerimientos sobre cómo se clasifican en las categorías las diferencias de cambio, las ganancias o pérdidas de la posición monetaria neta y las ganancias y pérdidas de los derivados y de los instrumentos de cobertura designados.

Entidades con actividades principales de negocio especificadas

49 Para clasificar los ingresos y gastos en las categorías de operación, inversión y financiación, la entidad evaluará si tiene una actividad principal de negocio especificada, es decir, una actividad principal de negocio de (véanse los párrafos B30 a B41):

(a) inversión en determinados tipos de activos, véase en lo sucesivo inversión en activos (véase el párrafo 53); o

(b) suministro de financiación a clientes.

50 Aplicando los párrafos 55 a 58 y 65 a 66, una entidad con una actividad principal especificada clasificará en la categoría de operación algunos ingresos y gastos que se habrían clasificado en la categoría de inversión o financiación si la actividad no fuera principal.

51 Si una entidad:

(a) Invierte en activos como actividad de negocio principal, revelará ese hecho.

(b) Proporciona financiación a los clientes como actividad de negocio principal, revelará ese hecho.

(c) Identifica un resultado diferente de su evaluación sobre si invierte en activos o proporciona financiación a los clientes como actividad de negocio principal (véase el párrafo B41), revelará:

(i) El hecho de que el resultado de la evaluación ha cambiado y la fecha del cambio.

(ii) El importe y la clasificación de las partidas de ingresos y gastos antes y después de la fecha del cambio en el resultado de la evaluación en el periodo actual y el importe y la clasificación en el periodo anterior de las partidas cuya clasificación haya cambiado debido al cambio en el resultado de la evaluación, a menos que sea impracticable hacerlo. Si una entidad no revela la información porque es impracticable hacerlo, la entidad revelará ese hecho.

La categoría de operación

52 **La entidad clasificará en la categoría de operación todos los ingresos y gastos incluidos en la cuenta de resultados que no estén clasificados en (véase el párrafo B42):**

(a) la categoría de inversión;

(b) la categoría de financiación;

(c) la categoría de impuestos a las ganancias; o

(d) la categoría de operaciones discontinuadas.

La categoría de inversión

53 **Excepto por lo requerido en los párrafos 55 a 58 para una entidad que tenga una actividad de negocio principal especificada, una entidad clasificará en la categoría de inversión los ingresos y gastos especificados en el párrafo 54 de:**

(a) inversiones en asociadas, negocios conjuntos y subsidiarias no consolidadas (véase los párrafos B43 a B44);

(b) efectivo y equivalentes al efectivo; y

(c) otros activos si generan un rendimiento de forma individual y en gran medida independiente de los demás recursos de la entidad (véanse los párrafos B45 a B49).

54 **Los ingresos y gastos procedentes de los activos identificados en el párrafo 53 que una entidad clasificará en la categoría de inversión, comprenden los importes incluidos en el estado del resultado del periodo por (véase el párrafo B47):**

(a) los ingresos generados por los activos;

(b) los ingresos y gastos que surjan de la medición inicial y posterior de los activos, incluyendo la baja en cuentas de los activos; y

(c) los gastos incrementales directamente atribuibles a la adquisición y disposición de los activos; por ejemplo, los costos de transacción y los costos de venta de los activos.

Entidades con actividades principales de negocio especificadas

55 Para los activos especificados en el párrafo 53(a) (es decir, inversiones en asociadas, negocios conjuntos y subsidiarias no consolidadas) en los que invierte como actividad principal (véase el párrafo B38), la entidad clasificará los ingresos y gastos especificados en el párrafo 54:

(a) en la categoría de inversión si los activos se contabilizan aplicando el método de la participación (véanse los párrafos B43(a) y B44(a)); o

(b) en la categoría de operación si los activos no se contabilizan aplicando el método de la participación [véanse los párrafos B43(b) y (c) y B44(b) y (c)].

56 Para los activos especificados en el párrafo 53(b) (es decir, efectivo y equivalentes al efectivo), la entidad clasificará los ingresos y gastos especificados en el párrafo 54 en la categoría de inversión, a menos que:

(a) invierte como actividad principal en activos financieros dentro del alcance del párrafo 53(c)— en cuyo caso clasificará los ingresos y gastos en la categoría de operación.

(b) no cumple los requerimientos de (a) pero proporciona financiación a los clientes como actividad principal de negocio—en cuyo caso clasificará:

(i) los ingresos y gastos de efectivo y equivalentes de efectivo que estén relacionados con el suministro de financiación a los clientes, por ejemplo el efectivo y equivalentes de efectivo mantenidos para los requerimientos regulatorios relacionados—en la categoría de operación.

(ii) los ingresos y gastos procedentes del efectivo y equivalentes al efectivo que no estén relacionados con proporcionar financiación a los clientes, aplicando una opción de política contable para clasificar los ingresos y gastos especificados en el párrafo 54 en la categoría de operación o en la categoría de inversión. La elección de la política contable será congruente con la realizada por la entidad a efectos de la política contable relacionada para los ingresos y gastos procedentes de pasivos en el párrafo 65(a)(ii).

57 Si una entidad que aplique el párrafo 56(b), no puede distinguir entre el efectivo y equivalentes al efectivo descritos en los párrafos 56(b)(i) y (ii), aplicará la política contable elegida en el párrafo 56(b)(ii), para clasificar los ingresos y gastos procedentes de todo el efectivo y equivalentes al efectivo en la categoría de operación.

58 Para los activos especificados en el párrafo 53(c) (es decir, otros activos si generan un rendimiento de forma individual y en gran medida independiente de los demás recursos de la entidad) en los que invierte una entidad como actividad principal (véase el párrafo B40), la entidad clasificará los ingresos y gastos especificados en el párrafo 54 en la categoría de operación.

La categoría de financiación

59 **Para determinar qué ingresos y gastos clasificar en la categoría de financiación, la entidad distinguirá entre:**

(a) Los pasivos que surgen de transacciones que solo plantean la obtención de financiación (véanse los párrafos B50 a B51); y

 © IFRS Foundation

(b) los pasivos distintos de los descritos en (a), es decir, los pasivos que surgen de transacciones que no implican solo la obtención de financiación (véase el párrafo B53).

60 **Para los pasivos especificados en el párrafo 59(a) (es decir, los pasivos que surgen de transacciones que solo implican la obtención de financiación), Excepto por lo establecido en los párrafos 63 a 66, una entidad clasificará en la categoría de financiación los importes incluidos en el estado del resultado del periodo por:**

(a) los ingresos y gastos que surjan de la medición inicial y posterior de los pasivos, véase el párrafo B52, incluida la baja en cuentas de los pasivos; y

(b) los gastos incrementales directamente atribuibles a la emisión y extinción de los pasivos; por ejemplo, los costos de transacción.

61 **Para los pasivos especificados en el párrafo 59(b) (es decir, los pasivos que surgen de transacciones que no implican solo la obtención de financiación), Excepto por lo planteado en los párrafos 63 a 64, una entidad clasificará en la categoría de financiación:**

(a) los ingresos y gastos por intereses, pero sólo si la entidad identifica dichos ingresos y gastos a efectos de la aplicación de otros requerimientos de las Normas NIIF de Contabilidad; y

(b) los ingresos y gastos derivados de variaciones en las tasas de interés, pero sólo si la entidad identifica tales ingresos y gastos con el propósito de aplicar otros requerimientos de las Normas NIIF de Contabilidad.

62 Los párrafos B56 a B57 establecen la forma en que una entidad aplicará los requerimientos de los párrafos 59 a 61 a los contratos híbridos que contengan un componente que sea un pasivo.

63 Los requerimientos de los párrafos 60 a 61 no se aplican a las pérdidas y ganancias por derivados y a los instrumentos de cobertura designados. Una entidad aplicará los párrafos B70 a B76 para clasificar dichas pérdidas y ganancias.

64 Una entidad excluirá de la categoría de financiación y se clasificará en la categoría de operación:

(a) los ingresos y gastos procedentes de contratos de inversión emitidos con características de participación, reconocidos aplicando la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (véase el párrafo B58); y

(b) los ingresos y gastos de financiación de seguros incluidos en el estado del resultado del periodo aplicando la NIIF 17 *Contratos de Seguro*.

Entidades con actividades principales de negocio especificadas

65 Si una entidad proporciona financiación a sus clientes como actividad principal de su negocio, clasificará los ingresos y gastos (véase el párrafo B59):

(a) Los pasivos especificados en el párrafo 59(a) (es decir, los pasivos que surgen de transacciones que plantean solo la obtención de financiación):

(i) si los pasivos están relacionados con proporcionar financiación a los clientes—en la categoría de operación.

(ii) si los pasivos no están relacionados con la concesión de financiación a los clientes—aplicando una política contable elegida para clasificar los ingresos y gastos especificados en el párrafo 60 en la categoría de operación o en la categoría de financiación. La elección de la política contable será congruente con la realizada por la entidad a efectos de la política contable relacionada para los ingresos y gastos procedentes de efectivo y equivalentes al efectivo en el párrafo 56(b)(ii).

(b) de los pasivos especificados en el párrafo 59(b) (es decir, los pasivos que surgen de transacciones que no plantean solo la obtención de financiación):

(i) si los ingresos y gastos se especifican en el párrafo 61—en la categoría de financiación; o

(ii) si los ingresos y gastos no se especifican en el párrafo 61—en la categoría de operación.

66 Si una entidad que aplica el párrafo 65(a), no puede distinguir entre los pasivos descritos en los párrafos 65(a),(i) y (ii), aplicará la política contable elegida en el párrafo 65,(a)(ii), para clasificar los ingresos y gastos de todos esos pasivos en la categoría de operación.

La categoría de impuestos a las ganancias

67 Una entidad clasificará en la categoría de impuestos a las ganancias los gastos o ingresos por impuestos que se incluyan en el estado del resultado del periodo aplicando la NIC 12 I*mpuesto a las Ganancias*, así como cualquier diferencia de cambio relacionada (véanse los párrafos B65 a B68).

La categoría de operaciones discontinuadas

68 La entidad clasificará en la categoría de operaciones discontinuadas los ingresos y gastos procedentes de las operaciones discontinuadas, tal como requiere la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*.

Totales y subtotales a presentar en el estado del resultado del periodo

69 **Una entidad presentará totales y subtotales en el estado del resultado del periodo para:**

(a) ***resultado de operación*** **(véase el párrafo 70);**

(b) ***resultado antes de financiación y de impuestos a las ganancias*** **(véase el párrafo 71), sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo 73; y**

(c) **resultado del periodo (véase el párrafo 72).**

70 El resultado de operación comprende todos los ingresos y gastos clasificados en la categoría de operación.

71 El resultado antes de financiación e impuestos a las ganancias comprende:

(a) El resultado de operación; y

(b) Todos ingresos y gastos clasificados en la categoría de inversión.

72 El resultado es el total de los ingresos menos los gastos incluidos en el estado del resultado del periodo. Por consiguiente, comprende todos los ingresos y gastos clasificados en todas las categorías del estado del resultado del periodo (véase el párrafo 47).

73 Una entidad no aplicará el párrafo 69(b), si aplica la política contable establecida en el párrafo 65(a)(ii), de clasificar en la categoría de operación los ingresos y gastos procedentes de pasivos que no estén relacionados con el suministro de financiación a los clientes. Sin embargo, estas entidades aplicarán el párrafo 24 para determinar si presentar un subtotal adicional después de los beneficios de operación y antes de la categoría de financiación. Por ejemplo, la entidad presentaría un subtotal para el resultado de operación y los ingresos y gastos de las inversiones contabilizadas utilizando el método de la participación si la entidad determina que hacerlo es necesario para proporcionar un resumen estructurado útil de sus ingresos y gastos.

74 Si una entidad de las descritas en el párrafo 73 presenta un subtotal adicional que comprenda el resultado de operación y todos los ingresos y gastos clasificados en la categoría de inversión, no etiquetará el subtotal de forma que implique que el subtotal excluye los importes de financiación, como por ejemplo "resultado antes de financiación". Aplicando el párrafo 43, la entidad etiquetará el subtotal de forma que represente fielmente los importes incluidos en el subtotal.

Partidas a presentar en el estado del resultado del periodo o a revelar en las notas

75 **La entidad presentará en el estado del resultado del periodo partidas para (véase el párrafo B77):**

(a) **Los importes requeridos por esta Norma, concretamente:**

(i) **los ingresos de actividades ordinarias, presentando por separado las partidas de los estados financieros descritas en (b)(i) y (c)(i);**

(ii) **los gastos de operación, presentando por separado las partidas de los estados financieros según lo requerido en los párrafos 78 y 82(a);**

(iii) **la participación en los resultados del periodo de las asociadas y los negocios conjuntos contabilizados según el método de la participación;**

(iv) **el gasto o el ingreso por el impuesto a las ganancias; y**

(v) **un importe único para el total de operaciones discontinuadas (véase la NIIF 5);**

 © IFRS Foundation

(b) los importes requeridos por la IFRS 9, concretamente:

(i) ingresos por intereses calculados usando el método del interés efectivo;

(ii) pérdidas por deterioro de valor (incluyendo reversiones de pérdidas por deterioro de valor o ganancias por deterioro de valor) determinadas de acuerdo con la Sección 5.5 de la NIIF 9;

(iii) ganancias y pérdidas que surgen de la baja en cuentas de activos financieros medidos al costo amortizado;

(iv) Las diferencias entre el valor razonable de un activo financiero y su costo amortizado anterior en la fecha de reclasificación de la medición del costo amortizado a la medición al valor razonable con cambios en resultados; y

(v) cualquier ganancia o pérdida acumulada reconocida previamente en otro resultado integral que se reclasifique a resultados en la fecha de reclasificación de un activo financiero que pase de ser medido a valor razonable a través de otro resultado integral a ser medido a valor razonable con cambios en resultados; y

(c) los importes requeridos por la IFRS 17, concretamente:

(i) ingresos de actividades ordinarias por seguro;

(ii) gastos del servicio de seguro de contratos emitidos dentro del alcance de la NIIF 17;

(iii) ingresos y gastos procedentes de contratos de reaseguro mantenidos;

(iv) gastos o ingresos financieros por seguros de contratos emitidos dentro del alcance de la NIIF 17; y

(v) ingresos y gastos financieros procedentes de contratos de reaseguro mantenidos.

76 **Una entidad presentará en el estado del resultado del periodo (fuera de todas las categorías descritas en el párrafo 47) una distribución del resultado del periodo sobre el que se informa según sea atribuible a:**

(a) participaciones no controladoras; y

(b) propietarios de la controladora.

77 Los párrafos B78 a B79 establecen los requerimientos sobre cómo una entidad utiliza su juicio para determinar si debe presentar partidas adicionales en el estado del resultado del periodo o revelar partidas en las notas.

Presentación e información a revelar de los gastos clasificados en la categoría de operación

78 **En la categoría de operación del estado del resultado del periodo, la entidad clasificará y presentará los gastos en partidas de forma que proporcionen el resumen estructurado más útil de sus gastos, utilizando una o ambas de las siguientes características (véanse los párrafos B80 a B85):**

(a) la naturaleza de los gastos; o

(b) la función de los gastos dentro de la entidad.

79 Cualquier partida individual comprenderá los gastos de operación agregados sobre la base de solo una de estas características, pero no es necesario utilizar la misma característica como base de agregación para todas las partidas (véase el párrafo B81).

80 Al clasificar los gastos por naturaleza ("gastos por naturaleza"), la entidad proporciona información sobre los gastos de operación clasificados según la naturaleza de los recursos económicos consumidos para realizar las actividades de la entidad, sin referencia a las actividades en las cuales se consumieron esos recursos económicos. Dicha información incluye datos sobre los gastos por materias primas, gastos por beneficios a los empleados, depreciación y amortización.

81 Al clasificar los gastos por función dentro de la entidad, una entidad asigna y agrega los gastos de operación según la actividad a que se refiera el recurso consumido. Por ejemplo, el costo de ventas es una partida de los estados financieros por función que combina gastos que se relacionan con la producción de una entidad u otro ingreso de actividades ordinarias que genera actividades tales como: gastos por materias primas, gastos por beneficios a los empleados, depreciación o amortización. Por lo tanto, al clasificar los gastos por función, una entidad podría:

(a) asignar a varias partidas de función (como el costo de las ventas y la investigación y desarrollo) gastos relacionados con recursos económicos de la misma naturaleza (como el gasto por beneficios a los empleados); y

(b) incluir en una sola partida de función una asignación de gastos relativos a recursos económicos de distinta naturaleza (como el gasto por materias primas, el gasto por beneficios a los empleados, la depreciación y la amortización).

82 Si una entidad presenta una o varias partidas de los estados financieros que incluyan gastos clasificados por función en la categoría de operación del estado del resultado del periodo:

(a) presentará una partida separada para su costo de ventas, si la entidad clasifica los gastos de operación en funciones que incluyan una función de costo de ventas. Esa partida de los estados financieros incluirá el total de los gastos de los inventarios descritos en el párrafo 38 de la NIC 2 *Inventarios*.

(b) revelará una descripción cualitativa de la naturaleza de los gastos incluidos en cada partida por función de los estados de función.

83 **La entidad que presente una o más partidas que comprendan gastos clasificados por funciones en la categoría de operación del estado del resultado del periodo, revelará también en una sola nota:**

(a) el total de cada una de:

(i) depreciación, que comprenda los importes requeridos a revelar según el párrafo 73(e)(vii) de la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, el párrafo 79(d)(iv) de la NIC 40 *Propiedades de Inversión* y el párrafo 53(a) de la NIIF 16 *Arrendamientos*;

(ii) amortización, que comprende los importes requeridos a revelar según el párrafo 118(e)(vi) de la NIC 38 *Activos Intangibles*;

(iii) beneficios a los empleados, que comprenden el importe de los beneficios a los empleados reconocidos por una entidad que aplique la NIC 19 *Beneficios a los Empleados* y el importe de los servicios recibidos de los empleados reconocidos por una entidad que aplique la NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones*;

(iv) las pérdidas por deterioro del valor y las reversiones de las pérdidas por deterioro del valor, que comprenden los importes requeridos a revelar por los párrafos 126(a) y 126(b) de la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*; y

(v) las rebajas del valor y las reversiones de las rebajas de los inventarios, que comprenden los importes requeridos a revelar según los párrafos 36(e) y 36(f) de la NIC 2; y

(b) para cada total enumerado en (a)(i) a (v):

(i) el Importe relacionado con cada partida en la categoría de operación (véase el párrafo B84); y

(ii) una lista de todas las partidas de los estados financieros fuera de la categoría de operación que también incluyan los importes relacionados con el total.

84 El párrafo 41 requiere que una entidad desagregue elementos para proporcionar información material o con importancia relativa. Sin embargo, una entidad que aplique el párrafo 83 está exenta de revelar:

(a) en relación con las partidas de los estados financieros por función presentadas en la categoría de operación del estado del resultado del periodo, información desagregada sobre los importes de los gastos por naturaleza incluidos en cada partida, más allá de los importes especificados en el párrafo 83; y

(b) en relación con los gastos por naturaleza específicamente requeridos por una Norma NIIF de Contabilidad para ser revelados en las notas—información desagregada sobre los importes de los gastos incluidos en cada partida por función presentada en la categoría de operación del estado del resultado del periodo, más allá de los importes especificados en el párrafo 83".

85 La exención del párrafo 84 se refiere a la desagregación de los gastos de operación. Sin embargo, no exime a una entidad de aplicar los requerimientos específicos de información a revelar relativos a esos gastos en las Normas NIIF de Contabilidad.

Estado de presentación del resultado integral

86 **Una entidad incluirá en el estado de presentación el resultado integral totales para:**

(a) el resultado del periodo;

(b) otro resultado integral (véanse los párrafos B86 a B87); y

(c) el resultado integral, siendo el total del resultado del periodo y otro resultado integral.

87 **Una entidad presentará una asignación del resultado integral para el periodo sobre el que se informa atribuible a:**

(a) participaciones no controladoras; y

(b) los propietarios de la controladora.

Otro resultado integral

88 **Una entidad clasificará los ingresos y gastos incluidos en el estado que presenta el resultado integral en una de dos categorías:**

(a) ingresos y gastos que se reclasificarán a las ganancias o pérdidas cuando se cumplan condiciones específicas; y

(b) ingresos y gastos que no se reclasificarán al resultado del periodo.

89 **Una entidad presentará partidas de los estados financieros, en cada una de las categorías del estado de presentación del resultado integral:**

(a) la parte del otro resultado integral de asociadas y negocios conjuntos contabilizados usando el método de la participación; y

(b) otras partidas de otro resultado integral.

90 **Una entidad presentará en el estado que presenta el resultado integral o revelará en las notas los ajustes por reclasificación relativos a los componentes de otro resultado integral (véanse los párrafos B88 y B89).**

91 Otras Normas NIIF de Contabilidad especifican si y cuando los importes previamente incluidos en otro resultado integral se reclasifican a resultados del periodo. Tales reclasificaciones se hacen referencia en esta Norma como ajustes por reclasificación. La entidad incluirá un ajuste por reclasificación con el componente correspondiente de otro resultado integral en el periodo en que el ajuste se reclasifique a resultados del periodo. Una entidad podría haber incluido estos importes en otro resultado integral como ganancias no realizadas en el periodo actual o en periodos anteriores. La entidad los deducirá de otro resultado integral en el periodo en que las ganancias realizadas se reclasifiquen a resultados para evitar incluirlos dos veces en el resultado integral total.

92 Una entidad que revele ajustes por reclasificación en las notas presentará en el estado del resultado integral las partidas de otro resultado integral después de cualquier ajuste por reclasificación relacionado.

93 **Una entidad presentará en el estado que presenta el resultado integral o revelará en las notas el importe de los impuestos a las ganancias relacionados con cada partida de otro resultado integral, incluyendo los ajustes por reclasificación (véanse los párrafos 61A y 63 de la NIC 12).**

94 Una entidad puede presentar las partidas de otro resultado integral:

(a) netas de los efectos fiscales relacionados, o

(b) antes de los efectos fiscales relacionados, incluyendo adicionalmente un importe que muestre el montante acumulado del impuesto a las ganancias relacionado con esas partidas.

95 Si una entidad elige la alternativa del párrafo 94(b), asignará el impuesto entre las categorías establecidas en el párrafo 88.

Estado de situación financiera

Clasificación de los activos y pasivos como corrientes o no corrientes

96 **Una entidad presentará sus activos corrientes y no corrientes, y sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas en su estado de situación financiera, de acuerdo con los párrafos 99 a 102, excepto cuando una presentación basada en el grado de liquidez proporcione un resumen estructurado más útil. Cuando se aplique esa excepción, una entidad presentará todos los activos y pasivos ordenados atendiendo a su liquidez (véanse los párrafos B90 a B93).**

97 **Independientemente del método de presentación adoptado, una entidad revelará el importe esperado a recuperar o a cancelar después de 12 meses para cada partida de activo o pasivo que combine importe a recuperar o a cancelar:**

(a) no más de 12 meses tras el periodo sobre el que se informa; y

(b) más de 12 meses tras el periodo sobre el que se informa.

98 **Cuando una entidad presenta activos corrientes y no corrientes, y pasivos corrientes y no corrientes, como clasificaciones separadas en su estado de situación financiera, no se clasificarán los activos (pasivos) por impuestos diferidos como activos (pasivos) corrientes.**

Activos corrientes

99 **Una entidad clasificará un activo como corriente cuando (véanse los párrafos B94 y B95):**

(a) espera realizar el activo, o tiene la intención de venderlo o consumirlo, en su ciclo normal de operación;

(b) mantiene el activo principalmente con fines de negociación;

(c) espera realizar el activo dentro de los 12 meses siguientes al periodo sobre el que se informa; o

(d) el activo es efectivo o equivalente al efectivo (como se define en la NIC 7) a, menos que éste se encuentre restringido y no pueda ser intercambiado ni utilizado para cancelar un pasivo por un periodo mínimo de 12 meses después del ejercicio sobre el que se informa.

100 Una entidad clasificará como no corrientes todos los activos distintos de los especificados en el párrafo 99.

Pasivos corrientes

101 **Una entidad clasificará un pasivo como corriente cuando:**

(a) espera liquidar el pasivo en su ciclo normal de operación (véanse los párrafos B96, B107 y B108);

(b) mantiene el pasivo principalmente con fines de negociación (véase el párrafo B97);

(c) el pasivo debe liquidarse dentro de 12 meses siguientes al periodo sobre el que se informa (véanse los párrafos B97, B98, B107 y B108); o

(d) no tiene el derecho al final del periodo sobre el que se informa de aplazar la liquidación del pasivo durante, al menos, los 12 meses siguientes a la fecha del periodo sobre el que se informa (véanse los párrafos B99 a B108).

102 La entidad clasificará como no corrientes todos los pasivos distintos de los especificados en el párrafo 101.

Partidas a presentar en el estado de situación financiera o a revelar en las notas

103 **Una entidad presentará en el estado de la situación financiera partidas para:**

(a) propiedades, planta y equipo;

(b) propiedades de inversión;

(c) activos intangibles;

(d) la plusvalía;

(e) activos financieros [excluyendo los importes mostrados en (g), (j) y (k)];

(f) carteras de contratos dentro del alcance de la NIIF 17 que son activos, desglosados como requiere el párrafo 78 de la NIIF 17;

(g) inversiones contabilizadas utilizando el método de la participación;

(h) activos biológicos dentro del alcance de la NIC 41 *Agricultura*;

(i) inventarios;

(j) deudores comerciales y otras cuentas por cobrar;

(k) efectivo y equivalentes al efectivo;

 © IFRS Foundation

(l) el total de activos clasificados como mantenidos para la venta y los activos incluidos en grupos de activos para su disposición, clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5;

(m) acreedores comerciales y otras cuentas por pagar;

(n) provisiones;

(o) pasivos financieros [excluyendo los importes mencionados en los apartados (m) y (n)];

(p) carteras de contratos dentro del alcance de la NIIF 17 que son pasivos, desglosados como requiere el párrafo 78 de la NIIF 17;

(q) pasivos y activos por impuestos corrientes, según se definen en la NIC 12;

(r) pasivos y activos por impuestos diferidos, según se definen en la NIC 12; y

(s) pasivos incluidos en los grupos de activos para su disposición clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5.

104 **Una entidad presentará en el estado de situación financiera:**

(a) participaciones no controladoras; y

(b) capital emitido y reservas atribuibles a los propietarios de la controladora.

105 Los párrafos B109 a B111 establecen requerimientos sobre cómo una entidad utiliza su juicio para determinar si debe presentar partidas adicionales en el estado de situación financiera o revelar partidas en las notas

106 Sujeto a los párrafos 96, esta Norma no prescribe el orden o formato en el que una entidad presenta las partidas del estado de situación financiera. Además, las denominaciones utilizadas y la ordenación de las partidas o agrupaciones de partidas similares podrán ser modificadas de acuerdo con la naturaleza de la entidad y de sus transacciones, para suministrar un resumen estructurado útil de los activos, los pasivos y el patrimonio de la entidad. Por ejemplo, una institución financiera puede modificar las descripciones del párrafo 103 para proporcionar un resumen estructurado útil de los activos, los pasivos y el patrimonio de una institución financiera.

Estado de cambios en el patrimonio

Información a presentar en el estado de cambios en el patrimonio

107 **Una entidad presentará un estado de cambios en el patrimonio tal como se requiere en el párrafo 10. El estado de cambios en el patrimonio incluirá:**

(a) el resultado integral total del periodo sobre el que se informa, mostrando de forma separada los importes totales atribuibles a los propietarios de la controladora y los atribuibles a las participaciones no controladoras;

(b) para cada componente del patrimonio, los efectos de la aplicación retroactiva o la reexpresión retroactiva reconocidos según la NIC 8; y

(c) para cada componente del patrimonio, una conciliación entre los importes en libros, al inicio y al final del periodo, presentando por separado (como mínimo) los cambios resultantes de:

(i) el resultado del periodo;

(ii) otro resultado integral; y

(iii) las transacciones con los propietarios en su calidad de tales, mostrando por separado las aportaciones de los propietarios y las distribuciones a los mismos, así como los cambios en las participaciones en la propiedad de las subsidiarias que no den lugar a una pérdida de control.

108 La NIC 8 requiere ajustes retroactivos para los cambios en las políticas contables, en la medida en que sea factible, excepto cuando los requerimientos de transición de otra Norma NIIF de Contabilidad requieran otra cosa La NIC 8 también requiere reexpresiones para corregir errores, las cuales se realizan retroactivamente en la medida en que sea practicable. Los ajustes y las reexpresiones retroactivos no son cambios en el patrimonio sino ajustes al saldo inicial de las ganancias acumuladas, excepto cuando alguna Norma NIIF de Contabilidad requiera el ajuste retroactivo de otro componente de patrimonio. El párrafo 107(b) requiere que la entidad presente en el estado de cambios en el patrimonio, los ajustes totales en cada

uno de sus componentes derivados de los cambios en las políticas contables y, por separado, de la corrección de errores. La entidad presentará estos ajustes para cada periodo anterior sobre el que se informa, colocándolos al principio del periodo.

Información a presentar en el estado de cambios en el patrimonio o a revelar en las notas

109 **Una entidad presentará para cada componente del patrimonio, ya sea en el estado de cambios en el patrimonio o revelándolo en las notas, un desglose por cada partida de otro resultado integral [véase el párrafo 107(c)(ii)].**

110 **Una entidad presentará, ya sea en el estado de cambios en el patrimonio o revelándolo en las notas, el importe de los dividendos reconocidos como distribuciones a los propietarios durante el periodo sobre el que se informa, así como el importe de dividendos por acción correspondiente.**

111 En el párrafo 107, los componentes de patrimonio incluyen, por ejemplo, cada una de las clases de capitales aportados, el saldo acumulado de cada una de las clases que componen el otro resultado integral y las ganancias acumuladas.

112 Los cambios en el patrimonio de una entidad, entre el comienzo y el final del periodo sobre el que se informa, reflejarán el incremento o la disminución en sus activos netos en dicho periodo. Excepto por lo que se refiere a los cambios que procedan de transacciones con los propietarios en su condición de tales (tales como aportaciones de patrimonio, recompras por la entidad de sus propios instrumentos de patrimonio o dividendos) y los costos directamente relacionados con estas transacciones, la variación integral del patrimonio durante el periodo representa el importe total de ingresos y gastos, incluyendo ganancias o pérdidas, generadas por las actividades de la entidad durante el periodo.

Notas

Estructura

113 **Una entidad revelará en las notas:**

(a) información sobre las bases de preparación de los estados financieros (véanse los párrafos 6A a 6N de la NIC 8) y las políticas contables específicas usadas (véanse los párrafos 27A a 27I de la NIC 8);

(b) la información requerida por las Normas NIIF de Contabilidad que no haya sido presentada en los estados financieros principales; y

(c) otra información que no se presenta en los estados financieros principales, pero que es necesaria para entender cualquiera de ellos (véase el párrafo 20).

114 **Una entidad presentará las notas, en la medida en que sea practicable, de una forma sistemática (véase el párrafo B112). Para la determinación de qué constituye forma sistemática, la entidad considerará el efecto sobre la comprensibilidad y comparabilidad de sus estados financieros. Una entidad hará referencia para cada partida de los estados financieros principales a cualquier información en las notas con la que esté relacionada. Si los importes revelados en las notas se incluyen en una o varias partidas de los estados financieros principales, una entidad revelará en la nota las partidas de los estados financieros en las que se incluyen los importes.**

115 **Una entidad puede revelar en las notas información sobre las bases de preparación de los estados financieros en general, así como sobre las políticas contables específicas utilizadas en cada sección separada de los estados financieros.**

116 **Si no se revela en otra parte de la información publicada con los estados financieros, una entidad revelará en las notas:**

(a) el domicilio y forma legal de la entidad, el país en que se ha constituido y la dirección de su sede social (o el domicilio principal donde desarrolle sus actividades, si fuese diferente de la sede social);

(b) una descripción de la naturaleza de las operaciones de la entidad y de sus principales actividades;

(c) el nombre de la controladora directa y de la controladora última del grupo; y

(d) si es una entidad de vida limitada, información sobre su duración.

 © IFRS Foundation

Medidas definidas por la gerencia sobre el rendimiento de la gestión

Identificación de las medidas de rendimiento definidas por la gerencia

117 **Una medida del rendimiento definida por la gerencia es un subtotal de los ingresos y gastos que (véanse los párrafos B113 a B122):**

(a) una entidad utiliza en comunicaciones públicas fuera de los estados financieros;

(b) una entidad utiliza para comunicar a los usuarios de los estados financieros la opinión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto; y

(c) no está incluida en el catálogo del párrafo 118, ni se requiere específicamente que sea presentado o revelado por las Normas NIIF de Contabilidad.

118 Los subtotales de ingresos y gastos que no constituyen medidas del rendimiento definidas por la gerencia son:

(a) el resultado bruto, ya sean pérdidas o ganancias (ingresos de actividades ordinarias menos el costo de ventas) u otros subtotales similares (véase el párrafo B123);

(b) resultados de operación antes de depreciaciones, amortizaciones y deterioros del valor dentro del alcance de la NIC 36;

(c) resultados de operación e ingresos y gastos de todas las inversiones contabilizadas utilizando el método de la participación;

(d) para una entidad que aplique el párrafo 73, un subtotal que comprenda el resultado de operación y todos los ingresos y gastos clasificados en la categoría de inversión;

(e) resultado antes de impuestos a las ganancias; y

(f) resultado procedente de operaciones continuadas.

119 **La entidad supondrá que cualquier subtotal de ingresos y gastos, que utilice en comunicaciones públicas ajenas a sus estados financieros, comunica a los usuarios de los estados financieros la opinión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto, a menos que, aplicando el párrafo 120, la entidad refute esta presunción.**

120 Se permite a una entidad refutar la presunción descrita en el párrafo 119 y afirmar que un subtotal no comunica la opinión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto, pero solo si dispone de información razonable y sustentable que demuestre el fundamento de la afirmación (véanse los párrafos B124 a B131).

Información a revelar sobre las medidas del rendimiento definidas por la gerencia

121 **El objetivo de la información a revelar para las medidas de rendimiento definidas por la gerencia es que una entidad proporcione información que ayude a un usuario de los estados financieros a comprender:**

(a) el aspecto del rendimiento financiero que, en opinión de la gerencia, se comunica mediante una medida del rendimiento definida por la gerencia; y

(b) cómo se compara la medida del rendimiento definida por la gerencia con las medidas definidas por las Normas NIIF de Contabilidad.

122 **La entidad revelará información sobre todas las medidas que cumplan la definición de medidas del rendimiento definidas por la gerencia, según el párrafo 117 en una sola nota (véanse los párrafos B132 a B133). Esta nota incluirá una declaración de que las medidas del rendimiento definidas por la gerencia proporcionan la visión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto y no son necesariamente comparables con las medidas que comparten etiquetas o descripciones similares proporcionadas por otras entidades.**

123 **La entidad etiquetará y describirá cada medida del rendimiento definida por la gerencia de forma clara y comprensible que no induzca a error a los usuarios de los estados financieros (véanse los párrafos B134 a B135). Para cada medida del rendimiento definida por la gerencia, la entidad revelará:**

(a) una descripción del aspecto del rendimiento financiero que, en opinión de la gerencia, comunica la medida del rendimiento definida por ésta. Esta descripción incluirá explicaciones de por qué, en opinión de la gerencia, la medida del rendimiento definida proporciona información útil sobre el rendimiento financiero de la entidad.

(b) cómo se calcula la medida del rendimiento definida por la gerencia.

(c) Una conciliación entre la medida del rendimiento definida por la gerencia y el subtotal más directamente comparable enumerado en el párrafo 118 o el total o subtotal específicamente requerido para ser presentado o revelado por las Normas NIIF de Contabilidad (véanse los párrafos B136 a B140).

(d) El efecto del impuesto a las ganancias (determinado aplicando el párrafo B141) y el efecto sobre las participaciones no controladoras para cada partida revelada en la conciliación requerida por (c).

(e) Una descripción de cómo la entidad aplica el párrafo B141 para determinar el efecto del impuesto a las ganancias requerido por (d).

124 Si una entidad cambia la forma en que calcula una medida del rendimiento definida por la gerencia, esto supone añadir una nueva medida del rendimiento definida por la gerencia, así como dejar de utilizar una medida del rendimiento definida por la gerencia previamente revelada o cambiar la forma en que determina los efectos en el impuesto a las ganancias de las partidas de conciliación requeridas por el párrafo 123(d), revelará:

(a) una explicación que permita a los usuarios de los estados financieros comprender el cambio, incorporación o cese y sus efectos.

(b) las razones del cambio, incorporación o cese.

(c) la información comparativa reexpresada para reflejar el cambio, la incorporación o el cese, a menos que sea impracticable hacerlo. La selección por parte de una entidad de una medición del rendimiento definida por la gerencia no es una elección de política contable. No obstante, al evaluar si la reexpresión de la información comparativa resulta impracticable, una entidad aplicará los requerimientos de los párrafos 50 a 53 de la NIC 8.

125 Si una entidad no revelase la información comparativa reexpresada requerida por el párrafo 124(c) porque fuera impracticable hacerlo, revelará este hecho.

Capital

126 **Una entidad revelará en las notas información que permita que los usuarios de los estados financieros evalúen los objetivos, las políticas y los procesos que ella aplica para gestionar el capital.**

127 Para cumplir con el párrafo 126 una entidad revelará en las notas:

(a) información cualitativa sobre sus objetivos, políticas y procesos de gestión de capital, que incluya:

(i) una descripción de qué considera capital a efectos de su gestión;

(ii) cuando una entidad está a sujeta a requerimientos externos de capital, la naturaleza de ellos y la forma en que se incorporan en la gestión de capital; y

(iii) cómo cumple sus objetivos de gestión de capital.

(b) datos cuantitativos resumidos acerca de lo que gestiona como capital. Algunas entidades consideran ciertos pasivos financieros (por ejemplo, algunas formas de deuda subordinada) como parte de este capital. Otras entidades consideran este capital excluyendo algunos componentes del, patrimonio (por ejemplo, componentes que surgen de las coberturas de flujos de efectivo).

(c) Cualesquiera cambios habidos en (a) y (b) desde el periodo precedente sobre el que se informa.

(d) si durante el periodo sobre el que se informa ha cumplido con cualquier requerimiento externo de capital al cual esté sujeta.

(e) cuando la entidad no haya cumplido con alguno de estos requerimientos externos de capital impuestos, las consecuencias de este incumplimiento.

128 Una entidad basará la información a revelar en las notas del párrafo 127 en la información proporcionada internamente al personal clave de la gerencia.

129 Una entidad puede gestionar su capital de diversas formas y estar sujeta a distintos requerimientos sobre el capital. Por ejemplo, un conglomerado puede incluir entidades que lleven a cabo actividades de seguro y

actividades bancarias, y esas entidades pueden operar en diferentes jurisdicciones. Si la información a revelar de forma agregada sobre los requerimientos de capital y de la forma de gestionar este capital no proporcionase información útil o distorsionase la comprensión de los recursos de capital de una entidad por parte de los usuarios de los estados financieros, la entidad revelará información separada sobre cada requerimiento de capital al que esté sujeta.

Otra información a revelar

130 **Una entidad presentará en el estado de situación financiera o en el estado de cambios en el patrimonio o revelará en las notas:**

(a) para cada clase de capital en acciones:

(i) el número de acciones autorizadas;

(ii) el número de acciones emitidas y pagadas totalmente, así como las emitidas, pero aún no pagadas en su totalidad;

(iii) valor nominal por acción, o una declaración de que las acciones no tienen valor nominal;

(iv) una conciliación entre el número de acciones en circulación al principio y al final del periodo sobre el que se informa;

(v) los derechos, privilegios y restricciones correspondientes a cada clase de acciones, incluyendo los que se refieran a las restricciones que afecten a la distribución de dividendos y al reembolso del capital;

(vi) las acciones de la entidad mantenidas por ella o por sus subsidiarias; y

(vii) Las acciones cuya emisión está comprometida como consecuencia de la existencia de opciones o contratos para la venta de acciones, describiendo las condiciones e importes; y

(b) una descripción de la naturaleza y destino de cada partida de reservas que figure en el patrimonio.

131 **Una entidad sin capital en acciones, tal como las que responden a una fórmula de asociación o fiducia, revelará información equivalente a la requerida en el párrafo 130(a), mostrando los cambios producidos durante el periodo sobre el que se informa en cada una de las categorías que componen el patrimonio, así como los derechos, privilegios y restricciones asociados a cada categoría.**

132 **Una entidad revelará en las notas:**

(a) el importe de dividendos propuestos o declarados antes de que se autoricen los estados financieros para su emisión, pero no reconocidos como una distribución a los propietarios durante el periodo sobre el que se informa, y el importe relacionado por acción; y

(b) el importe de cualquier dividendo preferente de carácter acumulativo que no haya sido reconocido.

Apéndice A

Definiciones de términos

Este Apéndice forma parte integrante de la Norma NIIF de Contabilidad.

agregación
La adición en conjunto de activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos o flujos de efectivo que tienen características compartidas y están incluidos en la misma clasificación.

clasificación
La organización de activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos o flujos de efectivo sobre la base de características compartidas.

desagregación
La separación de una partida en las partes que la componen y que tienen características que no se comparten.

información financiera con propósito general
Informes que proporcionan información financiera sobre una entidad que informa que es útil para los usuarios principales a la hora de tomar decisiones relacionadas con el suministro de recursos a la entidad. Esas decisiones implican, a su vez, decisiones sobre:

(a) la compra, venta o mantenimiento de instrumentos de patrimonio y de deuda;

(b) Concesión o venta de préstamos y otras formas de crédito; o

(c) el ejercicio del derecho a votar sobre las acciones de los gestores de la entidad que afecten al uso de los recursos económicos de la misma, o a influir en ellas de cualquier otro modo.

Los informes financieros con propósito general incluyen—pero no se limitan a—los estados financieros con propósito general de una entidad y la información financiera a revelar relacionada con la sostenibilidad.

estados financieros con propósito general
Una forma específica de *informes financieros con propósito general* que proporciona información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la entidad que informa.

Normas NIIF de Contabilidad
Normas de contabilidad emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad. Esas Normas comprenden:

(a) las Normas Internacionales de Información Financiera;

(b) las Normas Internacionales de Contabilidad;

(c) las Interpretaciones CINIIF; y

(d) las Interpretaciones SIC;

Las Normas NIIF de Contabilidad se conocían anteriormente como Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF, NIIF y Normas NIIF.

medida del rendimiento definida por la gerencia
Un subtotal de ingresos y gastos que:

(a) una entidad utiliza en comunicaciones públicas fuera de los estados financieros;

(b) una entidad utiliza para comunicar a los usuarios de los estados financieros la opinión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto; y

(c) no se encuentra en el catálogo del párrafo 118 de la NIIF 18, ni se requiere específicamente que se presente o revele por las Normas NIIF de Contabilidad.

información material o con importancia relativa
La información es material o tiene importancia relativa si su omisión, expresión inadecuada o ensombrecimiento podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios principales de los estados financieros con propósito general toman a partir de los estados financieros, que proporcionan información financiera

 © IFRS Foundation

sobre una determinada entidad especifica que informa.

notas Información en los estados financieros proporcionada además de la presentada en los estados financieros principales.

resultado de operación El total de todos los ingresos y gastos clasificados en la categoría de operación.

otro resultado integral Partidas de ingresos y gastos (incluidos los ajustes por reclasificación) que se reconocen fuera del resultado del periodo, tal como lo requieren o permiten otras Normas NIIF de Contabilidad.

propietarios Tenedores de derechos de los acreedores clasificados como patrimonio.

estados financieros principales El estado (o estados) del rendimiento financiero, el estado de situación financiera, el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo.

resultado del periodo El total de ingresos menos gastos incluidos en el estado del resultado del periodo.

resultado del periodo antes de financiación e impuestos a las ganancias El total del resultado de operación y todos los ingresos y gastos clasificados en la categoría de inversión.

ajustes por reclasificación Importes reclasificados en el resultado del periodo corriente sobre el que se informa que fueron incluidos en otro resultado integral en el periodo corriente o en periodos anteriores.

resultado integral total El cambio en el patrimonio durante un periodo sobre el que se informa, que procede de transacciones y otros sucesos, distintos de aquellos cambios derivados de transacciones con los propietarios en su condición de tales.

resumen estructurado útil Un resumen estructurado proporcionado en un estado financiero principal de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo reconocidos de una entidad que informa que es útil para:

(a) obtener una visión general comprensible de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo reconocidos de la entidad;

(b) realizar comparaciones entre entidades y entre periodos sobre los que se informa de la misma entidad; y

(c) identificar partidas o áreas sobre las que los usuarios de los estados financieros pudieran desear obtener información adicional en las notas.

Apéndice B

Guía de aplicación

Este Apéndice forma parte integrante de la Norma NIIF de Contabilidad. Describe la aplicación de los párrafos 1 a 132 y tiene el mismo valor normativo que las otras partes de la Norma NIIF de Contabilidad.

Requerimientos generales para los estados financieros

Materialidad o importancia relativa

B1 La información es material o tiene importancia relativa si su omisión, expresión inadecuada o ensombrecimiento podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios principales de los estados financieros con propósito general toman a partir de los estados financieros, que proporcionan información financiera sobre una determinada entidad especifica que informa.

B2 La materialidad o con importancia relativa depende de la naturaleza o magnitud de la información, o de ambas. Una entidad evalúa si la información en cuestión, individualmente o en combinación con otra información, es material o con importancia relativa en el contexto de sus estados financieros tomados en su conjunto.

B3 La información se ensombrece si se comunica de forma que hubiera tenido un efecto similar, para los usuarios principales de los estados financieros, que la omisión o expresión inadecuada de esa información. Ejemplos de circunstancias que pueden dar lugar a que información material o con importancia relativa esté siendo ensombrecida son los siguientes:

(a) la información material o con importancia relativa con respecto a una partida u otro suceso se revela en los estados financieros, pero el lenguaje usado es vago o poco claro;

(b) la información material o con importancia relativa con respecto a una partida, transacción u otro suceso está dispersa por los estados financieros;

(c) partidas diferentes, transacciones u otros sucesos se agregan inapropiadamente;

(d) partidas similares, transacciones u otros sucesos se desagregan inapropiadamente; y

(e) la comprensibilidad de los estados financieros se reduce como resultado de ocultar información material o con importancia relativa dentro de información no significativa, en la medida en que los usuarios principales no puedan determinar qué información es material o tiene importancia relativa.

B4 La evaluación de si la información pudiera razonablemente esperarse que influya en las decisiones tomadas por los usuarios principales de los estados financieros con propósito general de una entidad que informa requiere que una entidad considere las características de los usuarios a la vez que considera también las circunstancias propias de la entidad.

B5 Numerosos inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales no tienen la posibilidad de requerir que las entidades que informan les proporcionen información directamente, y deben confiar en los estados financieros con propósito general para obtener la mayor parte de la información financiera que necesitan. Por consiguiente, ellos son los usuarios principales a quienes se dirigen los estados financieros con propósito general. Los estados financieros se preparan para usuarios que tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios, que revisan y analizan la información con diligencia. A veces, incluso usuarios diligentes y bien informados pueden necesitar recabar la ayuda de un asesor para comprender información sobre fenómenos económicos complejos.

Los papeles de los estados financieros principales y de las notas

B6 Con la aplicación del párrafo 17(a), una entidad proporcionará en las notas información necesaria para que los usuarios de los estados financieros comprendan las partidas presentadas en los estados financieros principales. Entre los ejemplos de esta información se incluye:

(a) desagregación de las partidas de los estados financieros presentados en los estados financieros principales;

(b) descripciones de las características de las partidas de los estados financieros principales; y

 © IFRS Foundation

(c) información sobre los métodos, los supuestos y los juicios utilizados en el reconocimiento, la medición y la presentación de las partidas incluidas en los estados financieros principales.

B7 Aplicando el párrafo 17(b), una entidad complementa los estados financieros principales con la información adicional necesaria para lograr el objetivo de los estados financieros, es decir:

(a) información requerida específicamente por las Normas NIIF de Contabilidad (véase el párrafo 19)—por ejemplo:

(i) la información requerida por la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* sobre los activos contingentes y pasivos contingentes no reconocidos de una entidad; y

(ii) la información requerida por la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar* sobre la exposición de una entidad a diversos tipos de riesgos, como el riesgo de crédito, el riesgo de liquidez y el riesgo de mercado; y

(b) información adicional a la requerida específicamente por las Normas NIIF de Contabilidad (véase el párrafo 20).

Información presentada en los estados financieros principales

B8 El párrafo 23 explica que una entidad no necesita presentar por separado una partida en un estado financiero principal si hacerlo no es necesario para que el estado proporcione un resumen estructurado útil, incluso si la partida es requerida por las Normas NIIF de Contabilidad. Por ejemplo, una entidad no necesita presentar una partida enumerada en el párrafo 75 si hacerlo no es necesario para que el estado del resultado del periodo proporcione un resumen estructurado útil de los ingresos y gastos, o una partida enumerada en el párrafo 103 si hacerlo no es necesario para que el estado de situación financiera proporcione un resumen estructurado útil de los activos, pasivos y patrimonio. Si una entidad no presenta las partidas enumeradas en los párrafos 75 y 103, revelará los elementos en las notas si la información resultante es material o con importancia relativa (véase el párrafo 42).

B9 Por el contrario, aplicando el párrafo 24, una entidad presentará partidas adicionales a las enumeradas en los párrafos 75 y 103 si tales presentaciones son necesarias para que el estado del resultado del periodo proporcione un resumen estructurado útil de los ingresos y gastos o para que el estado de situación financiera proporcione un resumen estructurado útil de los activos, pasivos y patrimonio (véanse los párrafos B78, B79 y B109 a B111).

Identificación de los estados financieros

B10 El párrafo 25 requiere que una entidad identifique claramente los estados financieros y los distinga de otra información contenida en el mismo documento publicado. La entidad cumple estos requerimientos suministrando encabezamientos apropiados para las páginas, estados, notas, columnas y similares. Se requiere la utilización del juicio profesional para determinar la mejor forma de proporcionar esta información. Por ejemplo, si una entidad proporciona los estados financieros electrónicamente, tendrá que considerar otras maneras de cumplir con los requerimientos— por ejemplo, mediante el etiquetado digital apropiado de la información proporcionada en los estados financieros.

B11 Una entidad, a menudo, elabora estados financieros más comprensibles proporcionando información en miles o millones de unidades de la moneda de presentación. Esta práctica será aceptable en la medida en que la entidad revele el grado de redondeo practicado y no omita información material o con importancia relativa al hacerlo.

Congruencia de la presentación, información a revelar y clasificación

B12 El párrafo 30(a) requiere que una entidad cambie la presentación, información a revelar o clasificación de partidas de los estados financieros cuando resulte evidente que otra presentación, información a revelar o clasificación sea más apropiada. Por ejemplo, una adquisición o disposición significativa, o una revisión de los estados financieros, podrían sugerir que éstos necesitan ser cambiados. Se permite que una entidad cambie la presentación, la información a revelar o la clasificación de las partidas de sus estados financieros sólo si el cambio proporciona información más útil para los usuarios de los estados financieros y si es probable que la entidad siga utilizando la presentación, la información a revelar o la clasificación revisada, de modo que la comparabilidad entre periodos no se vea afectada. Cuando se realicen estos cambios, una entidad reclasificará su información comparativa de acuerdo con los párrafos 33 y 34.

Información comparativa

Información comparativa requerida

B13 En algunos casos, la información narrativa proporcionada en los estados financieros de periodo (o periodos) inmediatamente anterior sobre el que se informa continúa siendo relevante en el periodo actual. Por ejemplo, una entidad revelará en el periodo actual detalles de una disputa legal cuyo resultado era incierto al final del periodo inmediato anterior y que todavía está pendiente de resolución. Los usuarios de los estados financieros se beneficiarán de la información a revelar sobre la incertidumbre existente al final del periodo inmediato anterior, así como de la relativa a los pasos que se han tomado durante el periodo para resolver dicha incertidumbre.

Información comparativa adicional

B14 Una entidad puede proporcionar información comparativa, además de la información comparativa requerida por las Normas NIIF de Contabilidad, en la medida en que esa información se prepare de acuerdo con estas normas. Esta información comparativa adicional puede consistir en uno o más de los estados financieros principales a los que hace referencia el párrafo 10, pero no necesita comprender un juego completo de estados financieros. Cuando este sea el caso, la entidad revelará en las notas información sobre dichos estados financieros principales adicionales.

B15 Por ejemplo, una entidad podría presentar un tercer estado (o estados) del rendimiento financiero (presentando de ese modo el periodo corriente sobre el que se informa, el periodo inmediatamente anterior y un periodo comparativo adicional). Sin embargo, no se requiere que la entidad presente un tercer estado de situación financiera, un tercer estado de flujos de efectivo o un tercer estado de cambios en el patrimonio (es decir, un estado financiero adicional comparativo). Se requiere que la entidad revele, en las notas, información comparativa relacionada con ese estado (o estados) del rendimiento financieros.

Agregación y desagregación

Principios de agregación y desagregación

Proceso de agregación y desagregación

B16 Los estados financieros procedentes de entidades que procesan un gran número de transacciones y otros sucesos. Estas transacciones y otros sucesos dan lugar a activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo.

B17 Para aplicar los requerimientos del párrafo 41, una entidad agregará los artículos basados en características compartidas (es decir, agregará los artículos que tengan características similares) y desagregará los artículos basados en características que no sean compartidas (es decir, desagregará los artículos que tengan características diferentes). Al hacer esto, una entidad:

(a) identificará los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo que se deriven de transacciones individuales o de otros eventos;

(b) clasificará y agregará los activos, los pasivos, el patrimonio neto, los ingresos, los gastos y los flujos de efectivo en partidas en función de sus características (por ejemplo, su naturaleza, su función, su base de medición u otra característica), de forma que se presenten en los estados financieros principales partidas e información a revelar en las notas sobre partidas que tengan al menos una característica similar; y

(c) desagregará las partidas en función de características diferentes:

(i) en los estados financieros principales, según sea necesario para proporcionar resúmenes estructurados útiles (como se describe en el párrafo 16); y

(ii) en las notas, según sea necesario para proporcionar información material o con importancia relativa (como se describe en el párrafo 17)..

B18 La entidad podrá aplicar los pasos de los párrafos B17(a) a B17(c) en orden variable para aplicar los principios de agregación y desagregación del párrafo 41

 © IFRS Foundation

Proceso de agregación y desagregación

B19 Los párrafos B16 a B18 explican que una entidad utiliza su juicio para agregar y desagregar los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo de las transacciones individuales y otros eventos basándose en características similares y diferentes. Los párrafos B78 y B110 establecen ejemplos de características que una entidad considera al emitir sus juicios.

B20 Cuanto más similares sean las características de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos y flujos de efectivo, más probable será que su agregación cumpla la función de los estados financieros principales (es decir, proporcionar resúmenes estructurados útiles, tal como se describe en el párrafo 16) o de las notas (es decir, proporcionar información material o con importancia relativa, tal como se describe en el párrafo 17). Cuanto más diferentes sean las características de los activos, los pasivos, el patrimonio, los ingresos, los gastos y los flujos de efectivo, más probable será que la desagregación de las partidas cumpla las funciones de los estados financieros principales o de las notas.

B21 Las partidas agregadas y presentadas como partidas individuales en los estados financieros principales tendrán al menos una similitud, aparte de cumplir la definición de activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos o flujos de efectivo. Sin embargo, dado que la función de los estados financieros principales es proporcionar resúmenes estructurados útiles, también es probable que las partidas de los estados financieros principales agreguen partidas que tengan características suficientemente diferentes como para que la información sobre las partidas desagregadas sea material o con importancia relativa.

B22 Aplicando el párrafo 41, la entidad desagregará las partidas que tengan características diferentes cuando la información resultante sea material o con importancia relativa. Una sola característica diferente podría dar lugar a que la información sobre las partidas desagregadas fuera material o con importancia relativa.

B23 Por ejemplo, una entidad puede presentar en el estado de situación financiera activos financieros que comprendan inversiones en patrimonio e inversiones en deuda por separado de los activos no financieros. Los activos financieros tienen características diferentes porque tienen distintas bases de medición: algunos se miden al valor razonable con cargo a resultados y otros al costo amortizado. La entidad podría determinar, por tanto, que para ofrecer un resumen estructurado útil es necesario presentar partidas que desagreguen los activos financieros en función de esas bases de medición. Esa desagregación da como resultado una partida que comprende las inversiones en patrimonio y las inversiones en deuda medidas al valor razonable con cambios en resultados y una partida que comprende las inversiones en deuda medidas al costo amortizado. Dado que las inversiones en patrimonio son distintas de las inversiones en deuda, en el sentido de que cada una expone a la entidad a riesgos diferentes, la entidad evaluaría si es necesaria una mayor desagregación en el estado de situación financiera de los activos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados, distinguiendo entre inversiones en patrimonio e inversiones en deuda, para proporcionar un resumen estructurado útil. De no ser así, y si la información resultante fuera material o con importancia relativa, la entidad necesitaría revelar en las notas las inversiones en patrimonio por separado de las inversiones en deuda. Además, si, por ejemplo, las inversiones en patrimonio tuvieran otras características diferentes, la entidad tendría que desagregar más esas inversiones en patrimonio en las notas si la información resultante fuera material o con importancia relativa.

Descripción de las partidas

B24 El párrafo 43 requiere que una entidad etiquete y describa las partidas presentadas o reveladas de forma que representen fielmente las características de la partida. Tales partidas serán a menudo agregaciones de partidas derivadas de transacciones individuales u otros eventos y podrían variar en cuanto a si son agregaciones de partidas para las que la información es material o con importancia relativa y partidas para las que la información no lo es. Concretamente, en los estados financieros principales o en las notas:

(a) una partida para la que la información es material o con importancia relativa podría agregarse con otras partidas para las que la información también es material o con importancia relativa—una entidad podría proporcionar tal agregación para resumir la información, pero también se le requeriría que revelara información sobre cada partida;

(b) una partida para la que la información es material o con importancia relativa, podría agregarse con partidas para las que la información no fuese material o no tuviese importancia relativa: una entidad estaría obligada a proporcionar información sobre partidas desagregadas sólo si la información no material o sin importancia relativa ensombreciera la información material o con importancia relativa; o

(c) un elemento para el que la información no es relevante podría agregarse con otros elementos para los que la información no es relevante—una entidad podría proporcionar dicha agregación para completar una lista de elementos y no estaría obligada a revelar información sobre los elementos desagregados, sujeto al párrafo B26(b).

B25 La entidad etiquetará las partidas presentadas o reveladas como "otras" solo si no puede encontrar una etiqueta más informativa. Ejemplos de cómo una entidad podría encontrar una etiqueta más informativa son:

(a) si una partida para la que la información es material o con importancia relativa se agrega con partidas para las que la información no es material o no tiene importancia relativa, encontrar una etiqueta que describa la partida para la que la información es material o con importancia relativa; y

(b) si las partidas para las que la información material o no tiene importancia relativa están agregadas:

(i) agregando partidas que compartan características similares y describiéndolas de forma que se representen fielmente las características similares; o

(ii) agregando partidas con otras partidas que no comparten características similares y describiéndolas de un modo que represente fielmente las características diferentes de las partidas.

B26 Si una entidad no puede encontrar una etiqueta más informativa que "otros":

(a) Para cualquier agregación, la entidad utilizará una etiqueta que describa la partida agregada con la mayor precisión posible, por ejemplo, "otros gastos de operación" u "otros gastos financieros".

(b) Para una agregación que comprenda solo partidas para las que la información no sea material, la entidad considerará si el importe agregado es lo suficientemente grande como para que los usuarios de los estados financieros puedan cuestionarse razonablemente si incluye partidas para las que la información podría ser material o con importancia relativa. En caso afirmativo, la información que resuelva esa duda será información material o con importancia relativa. Por consiguiente, en tales casos, la entidad revelará información adicional sobre los importes, por ejemplo:

(i) una explicación de que no se han incluido en los importes partidas cuya información sería material o con importancia relativa; o

(ii) una explicación de que el importe comprende varias partidas para las que la información no sería importante, con indicación de la naturaleza y el importe de la partida más importante.

Compensación

B27 El párrafo 44 prohíbe a una entidad compensar activos y pasivos o ingresos y gastos a menos que lo requiera o lo permita una Norma NIIF de Contabilidad. Por ejemplo, la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* requiere que una entidad valore los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes por el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos. El Importe de los ingresos de actividades ordinarias reconocidos refleja cualquier descuento comercial y rebaja por volumen que la entidad permita. Por el contrario, una entidad puede realizar, en el curso de sus actividades ordinarias, otras transacciones que no generan ingresos de actividades ordinarias pero que son accesorias a las principales actividades generadoras de ingresos de actividades ordinarias. Una entidad presentaría en los estados financieros principales o revelaría en las notas los resultados de estas transacciones mediante la compensación de ingresos y gastos relacionados que surgen de la misma transación, cuando esta presentación o información a revelar refleje la esencia de esa transacción u otro suceso. Por ejemplo:

(a) una entidad presentará en los estados financieros principales o revelará en las notas las ganancias y pérdidas por la disposición de activos no corriente, deduciendo del importe recibido el importe de la contraprestación por dicha disposición, el importe en libros del activo y los gastos de venta correspondientes; y

(b) una entidad podrá compensar los desembolsos relativos a las provisiones reconocidas de acuerdo con la NIC 37, que hayan sido reembolsados a la entidad como consecuencia de un acuerdo contractual con otra parte (por ejemplo, un acuerdo de garantía de productos cubierto por un proveedor) con los reembolsos relacionados.

B28 Además, una entidad presentará de forma neta las ganancias y pérdidas que surgen de un grupo de transacciones similares, por ejemplo, ganancias o pérdidas de moneda extranjera o ganancias o pérdidas que surgen de instrumentos financieros mantenidos para negociar que se incluyen en la misma categoría del estado (o estados) del rendimiento financiero aplicando los párrafos 47 a 68. Sin embargo, la entidad

revelará dichas ganancias y pérdidas por separado en las notas si hacerlo proporciona información material o con importancia relativa.

Estado del resultado del periodo

Categorías en el estado del resultado del periodo

B29 El párrafo 47 requiere que una entidad clasifique los ingresos y gastos incluidos en el estado del resultado del periodo en una de las cinco categorías. La categoría de operación comprende todos los ingresos y gastos incluidos en el estado del resultado del periodo que no estén clasificados en las otras categorías (véase el párrafo 52). Los ingresos y gastos clasificados en la categoría de operaciones discontinuadas aplicando el párrafo 68 no están sujetos a los requerimientos para clasificar las partidas de ingresos y gastos en las categorías enumeradas en los párrafos 47(a) a (d). Los ingresos y gastos clasificados en la categoría de impuestos a las ganancias aplicando el párrafo 67 no están sujetos a los requerimientos para clasificar partidas de ingresos y gastos en las categorías enumeradas en los párrafos 47(a) a (c).

Evaluación de las principales actividades de negocio especificadas

B30 El párrafo 49 requiere que una entidad evalúe si invierte en activos o proporciona financiación a los clientes como actividad principal. Una entidad puede tener más de una actividad de negocio principal. Por ejemplo, una entidad que fabrica un producto y también proporciona financiación a los clientes puede determinar que tanto su actividad de fabricación como la de financiación a los clientes son actividades de negocio principales. Para clasificar los ingresos y gastos en las categorías de operación, inversión y financiación, tal y como se requiere en esta Norma, una entidad solo necesita determinar si uno de los dos, o ambos, invertir en activos y proporcionar financiación a los clientes son actividades principales del negocio.

B31 Entre los ejemplos de entidades que podrían invertir en activos como actividad de negocio principal se incluyen:

(a) Las entidades de inversión según se definen en la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*;

(b) compañías de propiedades de inversión; y

(c) aseguradoras.

B32 Entre los ejemplos de entidades que podrían proporcionar financiación a los clientes como actividad principal se incluyen:

(a) bancos y otras instituciones de préstamo;

(b) entidades que proporcionan financiación a clientes para permitir que compren los productos de la entidad; y

(c) arrendadores que proporcionan financiación a los clientes en arrendamientos financieros.

B33 El hecho de que invertir en activos o proporcionar financiación a los clientes sea una actividad principal de la entidad es un tema de hecho y no una mera afirmación. La entidad utilizará su juicio para evaluar si la inversión en activos o el suministro de financiación a los clientes es una actividad principal del negocio y esa evaluación se basará en pruebas.

B34 En general, es probable que invertir en activos o proporcionar financiación a los clientes sea una actividad principal de una entidad si ésta utiliza un tipo concreto de subtotal como indicador importante del rendimiento de operación. El tipo concreto de subtotal es un subtotal similar al beneficio bruto (véase el párrafo B123) que incluye los ingresos y gastos que se clasificarían en las categorías de inversión o financiación si la inversión en activos o el suministro de financiación a los clientes no fueran actividades de negocio principales.

B35 La evidencia de que los subtotales similares al beneficio bruto descritos en el párrafo B123 son indicadores importantes del rendimiento de operación incluye el uso de dichos subtotales para:

(a) explicar externamente el rendimiento de las operaciones; o

(b) evaluar o controlar internamente el rendimiento de las operaciones.

B36 La información sobre los segmentos puede proporcionar evidencia de que invertir en activos o proporcionar financiación a los clientes es una actividad principal del negocio si una entidad aplica la NIIF 8 Segmentos de Operación. Concretamente:

(a) si un segmento sobre el que debe informarse comprende una única actividad de negocio, esto indica que el rendimiento del segmento sobre el que debe informarse es un indicador importante

del rendimiento de operación de la entidad y que la actividad de negocio del segmento sobre el que debe informarse es una actividad principal de la entidad; y

(b) si un segmento de operación comprende una única actividad de negocio, ello indica que la actividad de negocio podría ser una actividad principal de la entidad si el rendimiento del segmento de operación es un indicador importante del rendimiento de operación de la entidad, tal como se describe en el párrafo B34.

B37 La entidad evaluará si la inversión en activos o el suministro de financiación a los clientes constituye una actividad principal para la entidad que informa en su conjunto. En consecuencia, la evaluación de si la inversión en activos o el suministro de financiación a los clientes es una actividad principal por parte de una entidad que informa que es un grupo consolidado y una entidad que informa que es una de las subsidiarias del grupo consolidado podría tener resultados diferentes.

B38 La entidad evaluará si invierte como actividad principal en asociadas, negocios conjuntos y dependientes no consolidadas que no se contabilicen utilizando el método de la participación (véanse los párrafos B43(b) a (c) y B44(b) y (c)) por activo individual o utilizando grupos de activos con características compartidas. Si una entidad elabora estados financieros separados tal como se especifica en la NIC 27 Estados Financieros Separados y realiza la evaluación por grupos de activos, la entidad utilizará grupos de activos que sean congruentes con las categorías utilizadas para determinar su base de medición aplicando el párrafo 10 de la NIC 27. Una entidad no necesita evaluar si invierte como actividad principal en asociadas, negocios conjuntos y subsidiarias no consolidadas contabilizadas según el método de la participación [véanse los párrafos B43(a) y B44(a)] porque se requiere que clasifique los ingresos y gastos de esas inversiones en la categoría de inversión [véase el párrafo 55(a)].

B39 La entidad no necesita evaluar si invierte como actividad principal de su negocio en efectivo y equivalentes al efectivo [véase el párrafo 53(b)]. Se requiere que una entidad clasifique los ingresos y gastos procedentes del efectivo y equivalentes al efectivo en la categoría de inversión, a menos que sean de aplicación los párrafos 56(a) o 56(b).

B40 La entidad evaluará si invierte como actividad principal en otros activos que generen un rendimiento de forma individual y en gran medida independiente de los demás recursos de la entidad [véase el párrafo 53(c)], para lo cual evaluará un activo individual o grupos de activos con características compartidas. Al realizar la evaluación para los grupos de activos financieros, una entidad utilizará grupos de activos financieros que sean congruentes con las clases de activos financieros identificados por la entidad al aplicar el párrafo 6 de la NIIF 7.

B41 La entidad evaluará si la inversión en activos o el suministro de financiación a los clientes es una actividad principal del negocio basándose en los hechos del momento, de modo que un cambio en el resultado de la evaluación no modifica el resultado de las evaluaciones anteriores. En consecuencia, una entidad clasificará y presentará los ingresos y gastos aplicando el cambio en el resultado de la evaluación de forma prospectiva desde la fecha del cambio y no reclasificará los importes presentados antes de la fecha del cambio. A menos que sea impracticable hacerlo, el párrafo 51(c)(ii) requiere que una entidad revele el importe y la clasificación de las partidas de ingresos y gastos antes y después de la fecha del cambio en el resultado de la evaluación en el periodo actual y el importe y la clasificación en el periodo anterior de partidas cuya clasificación haya cambiado debido al cambio en el resultado de la evaluación.

Operación

B42 El requerimiento de los párrafos 47 a 66 da lugar a que una entidad clasifique los ingresos y gastos procedentes de sus principales actividades de negocio en la categoría de operación del estado del resultado del periodo, con la excepción de los ingresos y gastos procedentes de inversiones contabilizadas utilizando el método de la participación. Además, la categoría de operación no se limita a los ingresos y gastos de las principales actividades de negocio de una entidad. Incluye todos los ingresos y gastos que una entidad no clasifique en las otras categorías aplicando los párrafos 53 a 68, incluidos aquellos ingresos o gastos que sean volátiles o no recurrentes.

Inversión

inversiones en asociadas, negocios conjuntos y subsidiarias no consolidadas

B43 Los párrafos 53 y 55 establecen los requerimientos para la clasificación de los ingresos y gastos de las inversiones en asociadas y negocios conjuntos. Estas inversiones comprenden:

 © IFRS Foundation

(a) las inversiones en asociadas y negocios conjuntos contabilizadas según el método de la participación, de conformidad con el párrafo 16 de la NIC 28 I*nversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos* y con el párrafo 10(c) de la NIC 27;

(b) las inversiones en asociadas y negocios conjuntos (o una parte de ellas) que una entidad opte por medir al valor razonable con cambios en resultados de conformidad con la NIIF 9 aplicando los párrafos 18 y 19 de la NIC 28 y el párrafo 11 de la NIC 27; y

(c) inversiones en asociadas y negocios conjuntos en estados financieros separados que se contabilicen al costo aplicando el párrafo 10(a) de la NIC 27 o de conformidad con la NIIF 9 aplicando el párrafo 10(b) de la NIC 27.

B44 Los párrafos 53 y 55 también establecen requerimientos para la clasificación de los ingresos y gastos de las subsidiarias no consolidadas. Las inversiones en subsidiarias no consolidadas comprenden:

(a) inversiones en subsidiarias en estados financieros separados contabilizadas utilizando el método de la participación de acuerdo con el párrafo 10(c) de la NIC 27;

(b) las inversiones en subsidiarias mantenidas por una entidad de inversión que se miden al valor razonable con cambios en resultados de conformidad con el párrafo 31 de la NIIF 10 y el párrafo 11A de la NIC 27; y

(c) inversiones en subsidiarias en estados financieros separados que se contabilizan al costo aplicando el párrafo 10(a) de la NIC 27 o de conformidad con la NIIF 9 aplicando el párrafo 10(b) de la NIC 27.

Activos que generan un rendimiento de forma individual y en gran medida independiente de los demás recursos de la entidad

B45 El párrafo 53(c) requiere que una entidad identifique los activos que generan un rendimiento de forma individual y en gran medida independiente de los otros recursos de la entidad. El rendimiento puede ser positivo o negativo.

B46 Los activos que generan un rendimiento de forma individual y en gran medida independiente de los otros recursos de la entidad del párrafo 53(c) suelen incluir:

(a) inversiones en Instrumentos de deudas o de patrimonio; y

(b) propiedades de inversión, y cuentas por cobrar por los alquileres generados por dichas propiedades.

B47 Los ingresos y gastos especificados en el párrafo 54 procedentes de dichos activos suelen incluir:

(a) intereses;

(b) dividendos;

(c) ingresos por alquiler;

(d) depreciación;

(e) pérdidas por deterioro de valor y reversiones de pérdidas por deterioro de valor;

(f) pérdidas y ganancias de valor razonable; y

(g) ingresos y gastos derivados de la baja en cuentas del activo, o de su clasificación y nueva medición como mantenido para la venta (véanse los párrafos B60 a B64).

Activos que no generan un rendimiento de forma individual y en gran medida independiente de los demás recursos de la entidad

B48 Los activos que una entidad utiliza de forma combinada para producir o suministrar bienes o servicios no generan un rendimiento de forma individual y en gran medida independiente de los demás recursos de la entidad. Tales activos suelen incluir:

(a) propiedades, planta y equipo;

(b) activos que surgen de la producción o el suministro de bienes y servicios cuyos ingresos y gastos se clasifican en la categoría de operación (por ejemplo, las cuentas por cobrar por dichos bienes y servicios); y

(c) si la entidad proporciona financiación a los clientes como actividad principal, cualquier préstamo a un cliente.

B49 Los ingresos y los gastos de los activos descritos en el párrafo B48 se clasifican en la categoría de operación—por ejemplo:

(a) ingresos de actividades ordinarias por bienes o servicios producidos o suministrados por la entidad utilizando una combinación de activos;

(b) ingresos por intereses

(c) depreciación y amortización;

(d) pérdidas por deterioro de valor y reversiones de pérdidas por deterioro de valor;

(e) ingresos y gastos derivados de la baja en cuentas del activo, o de su clasificación y nueva medición como mantenido para la venta (véanse los párrafos B60 a B64). y

(f) ingresos y gastos derivados de una combinación de negocios que incluye activos que darán lugar a ingresos y gastos que se clasificarán en la categoría de operación, como la ganancia en una compra a precios muy ventajosos y las nuevas mediciones de la contraprestación contingente.

Financiación

Los pasivos derivados de transacciones que solo plantean la obtención de financiación

B50 El párrafo 59(a) requiere que una entidad identifique los pasivos que surgen de transacciones que implican solo la obtención de financiación. En tales transacciones, una entidad:

(a) recibe financiación en forma de efectivo, o la extinción de un pasivo financiero, o la recepción de instrumentos de patrimonio propio de la entidad; y

(b) en una fecha posterior, la devolverá a cambio de efectivo o sus propios instrumentos de patrimonio.

B51 Los pasivos derivados de transacciones que solo plantean la obtención de financiación incluyen:

(a) Un instrumento de deuda que se liquidará en efectivo, como obligaciones, préstamos, pagarés, bonos e hipotecas: una entidad recibe efectivo y devolverá a cambio efectivo;

(b) Un pasivo en virtud de un acuerdo de financiación de proveedores cuando se da de baja la cuenta por pagar por bienes o servicios: una entidad se libera del pasivo financiero por los bienes o servicios y devolverá efectivo a cambio;

(c) un bono que se liquidará mediante la entrega de las acciones de una entidad: la entidad recibe efectivo y devolverá a cambio sus propios instrumentos de patrimonio; y

(d) una obligación para que una entidad compre sus propios instrumentos de patrimonio—una entidad recibe sus propios instrumentos de patrimonio y devolverá efectivo a cambio.

B52 Entre los ejemplos de ingresos y gastos procedentes de dichos pasivos que el párrafo 60 requiere que una entidad clasifique en la categoría de financiación se incluyen:

(a) gastos por intereses (por ejemplo, sobre instrumentos de deuda emitidos);

(b) ganancias y pérdidas por valor razonable (por ejemplo, en un pasivo designado a valor razonable con cambios en resultados del periodo);

(c) dividendos sobre acciones emitidas clasificadas como pasivos; y

(d) ingresos y gastos derivados de la baja en cuentas del pasivo (véase el párrafo B61).

Pasivos derivados de transacciones que no plantean solo la obtención de financiación

B53 El párrafo 59(b), requiere que una entidad identifique los pasivos que surgen de transacciones que no implican solo la obtención de financiación. Dichos pasivos incluyen:

(a) cuentas por pagar por bienes o servicios que se liquidarán en efectivo—una entidad recibe bienes o servicios, no financiación en la forma descrita en el párrafo B50(a);

(b) pasivos por contratos—una entidad devolverá bienes o servicios, no efectivo o sus propios instrumentos de patrimonio, tal y como se describe en el párrafo B50(b);

 © IFRS Foundation

(c) pasivos por arrendamiento—una entidad recibe un activo por derecho de uso, no financiero en la forma descrita en el párrafo B50(a);

(d) Pasivos por pensiones de beneficios definidos—una entidad recibe servicios de los empleados, no financiación en la forma descrita en el párrafo B50(a);

(e) provisiones por retiro de servicio o restauración de activos—una entidad recibe un activo que no es financiación en la forma descrita en el párrafo B50(a); y

(f) una provisión para litigios—una entidad no recibe financiación en la forma descrita en el párrafo B50(a).

B54 Entre los ejemplos de ingresos y gastos procedentes de dichos pasivos que el párrafo 61 requiere que una entidad clasifique en la categoría de financiación se incluyen:

(a) los gastos por intereses de las cuentas por pagar derivadas de la compra de bienes o servicios, aplicando la NIIF 9;

(b) los gastos por intereses de un pasivo contractual con un componente de financiación significativo, tal como especifica la NIIF 15;

(c) los gastos por intereses de un pasivo por arrendamiento, aplicando la NIIF 16;

(d) los gastos (ingresos) netos por intereses de un pasivo (activo) neto por beneficios definidos, aplicando la NIC 19; y

(e) el aumento del importe actualizado de una provisión derivado del paso del tiempo y el efecto de cualquier cambio en la tasa de descuento sobre las provisiones, aplicando la NIC 37.

B55 Entre los ejemplos de ingresos y gastos que surgen de transacciones que no implican solo la obtención de financiación pero que no están en el alcance del párrafo 61, y que por lo tanto se clasifican en la categoría de operación, se incluyen:

(a) los gastos reconocidos por el consumo de los bienes o servicios adquiridos descritos en el párrafo B54(a);

(b) el costo de los servicios actuales y pasados derivados de un plan de beneficios definidos, aplicando la NIC 19; y

(c) las nuevas mediciones del valor razonable de un pasivo por contraprestación contingente en una combinación de negocios reconocida aplicando la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*.

Clasificación de los ingresos y gastos de los contratos híbridos que contienen un anfitrión que es un pasivo

B56 La forma en que una entidad clasifica los ingresos y gastos de un contrato híbrido con un anfitrión que es un pasivo depende de si el derivado implícito está separado del contrato anfitrión. Si el derivado implícito:

(a) está separado del pasivo derivado del contrato anfitrión:

  (i) para el pasivo principal separado, una entidad aplica los requerimientos para los ingresos y gastos procedentes de los pasivos, según se especifica en los párrafos 52, 59 a 61, 64(b), 65 y 66; y

  (ii) para el derivado implícito separado—una entidad aplica los requerimientos para ingresos y gastos por derivados, según se especifica en los párrafos B70 a B76;

(b) no está separado del pasivo principal y si el contrato híbrido surge de una transacción que implica solo la obtención de financiación—una entidad aplica los requerimientos para los pasivos que surgen de tales transacciones, según se especifica en los párrafos 52, 60, 65 y 66;

(c) no está separado del pasivo anfitrión y si el contrato híbrido no surge de una transacción que solo implique la captación de financiación:

  (i) si el pasivo principal es un pasivo financiero dentro del alcance de la NIIF 9 que se mide al costo amortizado—una entidad clasifica en la categoría de financiación los ingresos y gastos especificados en el párrafo 60 procedentes del contrato tras el reconocimiento inicial (en lugar de los ingresos y gastos especificados en el párrafo 61) (véase el párrafo B59);

  (ii) si el contrato híbrido es un contrato de seguro dentro del alcance de la NIIF 17—una entidad aplica los requerimientos de los párrafos 52 y 64(b); y

(iii) en otro caso—una entidad aplica los requerimientos para los ingresos y gastos de los pasivos que surgen de dichas transacciones, según se especifica en los párrafos 52 y 61.

B57 Una entidad aplicará los párrafos B56(b) y B56(c) a todos los contratos híbridos que contengan un pasivo principal para el que el derivado implícito no esté separado, independientemente de si el derivado implícito no está separado por la entidad aplicando el párrafo 4.3.3 de la NIIF 9 o aplicando el párrafo 4.3.5 de la NIIF 9.

Pasivos derivados de contratos de inversión emitidos con características de participación

B58 El párrafo 64(a) establece los requerimientos para los ingresos y gastos de los pasivos que surgen de los contratos de inversión emitidos con características de participación reconocidos aplicando la NIIF 9. Ejemplos de tales contratos de inversión son:

(a) un contrato de inversión con características de participación emitido por una aseguradora que no cumpla la definición de la NIIF 17 de contrato de inversión con características de participación discrecional; y

(b) un contrato de inversión con características de participación emitido por una entidad de inversión.

Ingresos y gastos clasificados en la categoría de operación por una entidad que proporciona financiación a los clientes como actividad principal de su negocio.

B59 El párrafo 65 requiere que una entidad que proporcione financiación a los clientes como actividad principal clasifique en la categoría de operación los ingresos y gastos procedentes de algunos o todos los pasivos que surjan de transacciones que impliquen solo la captación de financiación. La entidad también aplicará los requerimientos de ese párrafo a los ingresos y gastos procedentes de un derivado relacionado con una operación que solo implique la obtención de financiación, especificados en el párrafo B73, letra a), pero no a los ingresos y gastos procedentes de un contrato híbrido especificados en el párrafo B56(c)(i).

Baja en cuentas y cambios en la clasificación

Baja en cuentas de un activo o pasivo, o clasificación y nueva medición de un activo como mantenido para la venta

B60 Los párrafos B47(g) y B49(e) hacen referencia a los ingresos y gastos derivados de la baja en cuentas de un activo, o de su clasificación como mantenido para la venta. La entidad clasificará los ingresos y gastos procedentes de la baja en cuentas de un activo, o de su clasificación como mantenido para la venta y de cualquier medición posterior mientras estaba mantenido para la venta, en la misma categoría en la que clasificó los ingresos y gastos procedentes del activo inmediatamente antes de su baja en cuentas. Por ejemplo, una entidad clasificará las ganancias y pérdidas:

(a) en la disposición de propiedades, planta y equipo—en la categoría de operación;

(b) en la disposición de propiedades de inversión en las que una entidad no invierte como actividad principal de su negocio-en la categoría de inversión; y

(c) de la nueva medición de una inversión en una asociada previamente contabilizada utilizando el método de la participación en la adquisición por etapas de una subsidiaria—en la categoría de inversión.

B61 La entidad clasificará los ingresos y gastos procedentes de la baja en cuentas de un pasivo, aplicando los requerimientos de los párrafos 52, 59 y 60. Por ejemplo, la entidad clasificará los ingresos y gastos procedentes de la baja en cuentas de un pasivo:

(a) en la categoría de financiación—si el pasivo surge de una operación que implica solo la captación de financiación por parte de una entidad que no proporciona financiación a los clientes como actividad principal de su negocio; y

(b) en la categoría de operación—si, como parte de un acuerdo de financiación a un proveedor, una entidad da de baja un pago a un proveedor y reconoce un pasivo en virtud de ese acuerdo.

 © IFRS Foundation

Cambio de uso de un activo

B62 Una transacción u otro evento puede cambiar la categoría en el estado del resultado del periodo en la que una entidad clasifica los ingresos y gastos de un activo, sin que el activo sea dado de baja en cuentas. En tales casos, la entidad clasificará los ingresos y gastos procedentes de la transacción u otro evento en la categoría en la que clasificó los ingresos y gastos procedentes del activo inmediatamente antes de la transacción o evento. Por ejemplo, una entidad clasificará en la categoría de operación cualquier ingreso o gasto reconocido en la cuenta de pérdidas y ganancias por el traspaso de una propiedad del alcance de la NIC 16 a una propiedad de inversión en el alcance de la NIC 40.

Grupo de activos y pasivos

B63 Los párrafos B60 a B62 establecen los requerimientos para los ingresos y gastos de un activo o pasivo procedentes de su baja en cuentas, clasificación y medición posterior mientras se mantiene para la venta, o de su cambio de uso. Una transacción u otro evento podría dar lugar a estos resultados para un grupo de activos (o un grupo de activos y pasivos) que generaron ingresos y gastos que una entidad clasificó en diferentes categorías inmediatamente antes de la transacción u otro evento. La entidad clasificará los ingresos o gastos derivados de dicha transacción u otro evento:

(a) en la categoría de inversión si, aparte de los activos por impuestos a las ganancias, todos los activos del grupo generaron ingresos y gastos que la entidad clasificó en la categoría de inversión inmediatamente antes de la transacción u otro evento; y

(b) en la categoría de operación en caso contrario.

B64 Por ejemplo, una entidad clasifica:

(a) en la categoría de operación, las pérdidas y ganancias derivadas de la disposición de una subsidiaria consolidada, si la subsidiaria incluía activos que generaban ingresos y gastos que la entidad clasificó en la categoría de operación inmediatamente antes de la disposición. Las ganancias y pérdidas incluyen la reclasificación del patrimonio al resultado del periodo de las diferencias de cambio requeridas por el párrafo 48 de la NIC 21.

(b) en la categoría de operación—una pérdida por deterioro del valor surgida al clasificar un grupo enajenable de elementos como mantenido para la venta por la entidad que aplica la NIIF 5, si el grupo enajenable de elementos incluía activos que generaban ingresos y gastos que la entidad clasificó en la categoría de operación inmediatamente antes de su clasificación como mantenido para la venta.

(c) En la categoría de inversión, las pérdidas y ganancias por la enajenación de una subsidiaria consolidada, si los únicos activos de la subsidiaria eran propiedades de inversión en las que la entidad que informa consolidada no invirtió como actividad principal y los activos relacionados con el impuesto a las ganancias. Las ganancias y pérdidas incluyen la reclasificación del patrimonio al resultado del periodo de las diferencias de cambio requeridas por el párrafo 48 de la NIC 21.

Clasificación de las diferencias de cambio y de la ganancia o pérdida en la posición monetaria neta

B65 Para aplicar el párrafo 47, una entidad clasificará las diferencias de cambio incluidas en el estado del resultado del periodo aplicando la NIC 21 en la misma categoría que los ingresos y gastos de las partidas que dieron lugar a las diferencias de cambio, a menos que el hacerlo suponga un costo o esfuerzo desproporcionado (véase el párrafo B68).

B66 Por ejemplo, una entidad clasifica las diferencias de cambio en:

(a) una cuenta por cobrar descrita en el párrafo B48(b) denominada en moneda extranjera, en la misma categoría que los ingresos y gastos de ese activo, es decir, en la categoría de operación; y

(b) un instrumento de deuda que sea un pasivo descrito en el párrafo B51(a) denominado en moneda extranjera, en la misma categoría que los ingresos y gastos de ese pasivo, es decir, en la categoría de financiación (a menos que la entidad proporcione financiación a los clientes como actividad principal de su negocio y clasifique los ingresos y gastos del pasivo en la categoría de operación aplicando el párrafo 65).

B67 La entidad puede clasificar en más de una categoría los ingresos y gastos de una transacción que no implique solo plantear financiación. Por ejemplo, la compra de servicios en una transacción denominada en moneda extranjera y negociada en condiciones de crédito ampliado podría dar lugar a un gasto por la

compra de los servicios clasificado en la categoría de operación [véase el párrafo B55(a)] y a unos gastos por intereses clasificados en la categoría de financiación [véase el párrafo B54(a)]. En tales casos, sin perjuicio de lo establecido en el párrafo B68, la entidad utilizará su juicio para determinar si la diferencia de cambio se relaciona con el Importe clasificado en la categoría de financiación—y lo clasificará en esa categoría—o si se relaciona con el importe clasificado en otra categoría—y lo clasificará en esa categoría. La entidad no asignará entre categorías una diferencia de cambio derivada de un pasivo de una transacción que no implique solo la obtención de financiación. Al realizar sus juicios sobre cómo clasificar las diferencias de cambio, una entidad no necesita clasificar en la misma categoría las diferencias de cambio sobre todos esos pasivos. Sin embargo, una entidad clasificará en la misma categoría las diferencias de cambio sobre pasivos similares.

B68 Si la aplicación de los requerimientos de los párrafos B65 y B67 implicase un costo o esfuerzo desproporcionado, una entidad clasificará, en su lugar, las diferencias de cambio afectadas en la categoría de operación. La entidad evaluará si clasificar las diferencias de cambio como se describe en los párrafos B65 y B67 supone un costo o esfuerzo desproporcionado para cada partida que dé lugar a diferencias de cambio. La evaluación es específica para los hechos y circunstancias relacionados con cada partida. Si los mismos hechos y circunstancias se refieren a varias partidas, una entidad podría aplicar la misma evaluación a cada una de las partidas.

B69 Aplicando el párrafo 28 de la NIC 29 *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*, una entidad podría presentar la ganancia o pérdida en la posición monetaria neta con otras partidas de ingresos y gastos asociadas a la posición monetaria neta, tales como los ingresos y gastos por intereses y las diferencias de cambio. Si la entidad no presenta la ganancia o pérdida sobre la posición monetaria neta con los ingresos y gastos asociados, clasificará la ganancia o pérdida en la categoría de operación.

Clasificación de las ganancias y pérdidas por derivados e instrumentos de cobertura designados

B70 El párrafo 47 requiere que una entidad clasifique los ingresos y gastos por categorías en el estado del resultado del periodo. Para aplicar el párrafo 47, una entidad clasificará las pérdidas y ganancias incluidas en el estado del resultado del periodo de un instrumento financiero designado como instrumento de cobertura que aplique la NIIF 9, en la misma categoría que los ingresos y gastos afectados por los riesgos que el instrumento financiero se utilice para gestionar. Sin embargo, si hacerlo así requiriese la extrapolación de las pérdidas y ganancias, una entidad clasificará todas esas pérdidas y ganancias en la categoría de operación (véanse los párrafos B74 a B75).

B71 Una entidad clasificará las pérdidas y ganancias de un componente no designado de un instrumento de cobertura designado en la misma categoría que las pérdidas y ganancias del componente designado. La entidad clasificará las partes no efectivas de una ganancia o pérdida en la misma categoría que las partes efectivas.

B72 La entidad aplicará también los requerimientos del párrafo B70 a las pérdidas y ganancias de un derivado que no esté designado como instrumento de cobertura aplicando la NIIF 9, pero que se utilice para gestionar riesgos identificados. Sin embargo, si hacerlo requiriese la extrapolación de las pérdidas o ganancias (véanse los párrafos B74 a B75) o implicase un costo o esfuerzo desproporcionado, la entidad clasificará en su lugar todas las pérdidas y ganancias del derivado en la categoría de operación.

B73 La entidad clasificará las pérdidas y ganancias de un derivado que no se utilice para gestionar riesgos identificados:

(a) en la categoría de financiación, si el derivado se refiere a una transacción que implica únicamente la obtención de financiación (por ejemplo, una opción de compra adquirida que permite a la entidad emisora intercambiar un importe fijo de una moneda extranjera por un número fijo de instrumentos de patrimonio de la entidad), a menos que la entidad que proporciona financiación a los clientes como actividad principal clasifique las pérdidas y ganancias en la categoría de operación aplicando el párrafo B59; y

(b) en la categoría de operación, si no se cumplen las condiciones de (a).

B74 Los párrafos B70 y B72 prohíben la extrapolación de las pérdidas y ganancias de los instrumentos financieros designados como instrumentos de cobertura y de los derivados no designados como instrumentos de cobertura. La extrapolación de ganancias y pérdidas puede surgir de situaciones en las que:

(a) una entidad utiliza dichos instrumentos financieros para gestionar los riesgos de un grupo de partidas con posiciones de riesgo compensables (véase el párrafo 6.6.1 de la NIIF 9 sobre los criterios para que un grupo de partidas sea una partida cubierta admisible); y

(b) los riesgos gestionados afectan a partidas de más de una categoría del estado del resultado del periodo.

B75 Por ejemplo, una entidad puede utilizar un derivado para gestionar tanto el riesgo de moneda extranjera neta sobre los ingresos de actividades ordinarias (clasificados en la categoría de operación) como sobre los gastos por intereses (clasificados en la categoría de financiación). En estos casos, las diferencias de cambio de moneda extranjera sobre los ingresos de actividades ordinarias se compensan con las diferencias de cambio de moneda extranjera sobre gastos por intereses y con las ganancias o pérdidas sobre el derivado. Sin embargo, la entidad clasifica las diferencias de cambio en los ingresos de actividades ordinarias en una categoría diferente a la de las diferencias de cambio en los gastos por intereses. Para presentar la ganancia o pérdida sobre el derivado en cada categoría, una entidad necesitaría presentar en cada categoría una ganancia o pérdida mayor que la ocurrida sobre el derivado. Aplicando los requerimientos de los párrafos B70 a B73, una entidad no extrapolará las ganancias o pérdidas de esta forma y, en su lugar, clasificará cualquier ganancia o pérdida sobre el derivado en la categoría de operación.

B76 Los requerimientos de los párrafos B70 a B75 especifican solo cómo clasificar los ingresos y gastos en categorías del estado del resultado del periodo. No prescriben la partida (o partidas) en la que incluir dichos ingresos y gastos, ni anulan los requerimientos de otras Normas NIIF de Contabilidad.

Partidas a presentar en el estado del resultado del periodo o a revelar en las notas

B77 Puede requerirse a una entidad que presente una partida enumerada en el párrafo 75, o especificada en otra Norma NIIF de Contabilidad, en más de una de las categorías enumeradas en el párrafo 47. Por ejemplo, una entidad que no invierta en activos o proporcione financiación a los clientes como actividad principal de su negocio, puede estar obligada a presentar la partida especificada en el párrafo 75(b)(ii), de pérdidas por deterioro del valor determinadas de acuerdo con la Sección 5.5 de la NIIF 9 en:

(a) la categoría de operación—si se refiere a cuentas por cobrar por bienes y servicios, tal como se describe en el párrafo B48(b); y

(b) la categoría de inversión—si se refiere a activos financieros que generan un rendimiento de forma individual y en gran medida independiente del resto de recursos de la entidad, según se describe en el párrafo B46.

B78 Los párrafos 24 y 41(c) requieren que una entidad presente partidas adicionales en el estado del resultado del periodo si hacerlo es necesario para proporcionar un resumen estructurado útil de los ingresos y gastos de la entidad. La entidad utilizará su juicio para hacer esta determinación (incluyendo si es necesario desagregar las partidas enumeradas en el párrafo 75). Los párrafos 20 y 41(d) requieren que una entidad desagregue partidas para revelar información material o con importancia relativa en las notas. La entidad también utiliza su juicio para realizar esta determinación. El párrafo 41 requiere que la entidad base sus juicios en una evaluación de si las partidas tienen características que se comparten (características similares) o características que no se comparten (características diferentes). Dichas características incluyen:

(a) naturaleza (véase el párrafo 80);

(b) función (papel) dentro de las actividades de negocio de la entidad (véase el párrafo 81);

(c) persistencia (incluyendo la frecuencia de la partida de ingresos o gastos o si es recurrente o no recurrente);

(d) base de medición;

(e) incertidumbre en la medición o en el resultado (u otros riesgos asociados a una partida);

(f) tamaño;

(g) ubicación geográfica o entorno regulatorio;

(h) efectos fiscales (por ejemplo, si se aplican diferentes tasas impositivas a las partidas de ingresos o gastos); y

(i) si los ingresos o gastos surgen en el reconocimiento inicial de una transacción o evento o de un cambio posterior en la estimación relativa a la transacción o evento.

B79 Los ingresos y gastos que puedan tener características suficientemente diferentes como para que su presentación en el estado del resultado del periodo sea necesaria para proporcionar un resumen estructurado útil o para que su revelación en las notas sea necesaria para proporcionar información material o con importancia relativa incluyen:

(a) las rebajas de valor de los inventarios, así como las reversiones de dichas rebajas;

(b) pérdidas por deterioro de valor de propiedades, planta y equipo, así como reversiones de dichas pérdidas por deterioro;

(c) los ingresos y gastos derivados de las reestructuraciones de las actividades de una entidad, así como las reversiones de las provisiones para reestructuraciones;

(d) los ingresos y gastos procedentes de las disposiciones de propiedades, planta y equipo;

(e) los ingresos y gastos procedentes de las disposiciones de inversiones;

(f) ingresos y gastos por liquidaciones de litigios;

(g) reversiones de provisiones; y

(h) ingresos y gastos no recurrentes no incluidos en (a) a (g).

Presentación e información a revelar de los gastos clasificados en la categoría de operación

El uso de las características de naturaleza y función

B80 Al determinar cómo utilizar las características de naturaleza y función para suministrar el resumen estructurado más útil según lo requerido por el párrafo 78, una entidad considerará:

(a) Qué partidas proporcionan la información más útil sobre los principales componentes o impulsores de la rentabilidad de la entidad. Por ejemplo, para una entidad minorista, un componente o impulsor principal de la rentabilidad podría ser el costo de ventas. Presentar una partida de costo de ventas podría proporcionar información relevante sobre si los ingresos de actividades ordinarias generados por la venta de mercancías cubren lo que, para los minoristas, son principalmente costos directos, y con qué margen. Sin embargo, es poco probable que el costo de ventas proporcione información relevante sobre los componentes o impulsores importantes de la rentabilidad si el vínculo entre los ingresos de actividades ordinarias y los costos es menos directo. Por ejemplo, para algunas entidades de servicios, la información sobre los gastos de operación clasificados por naturaleza, como los beneficios a los empleados, podría ser más relevante para los usuarios de los estados financieros porque estos gastos son los principales impulsores de la rentabilidad.

(b) Qué partidas de los estados financieros representan mejor la forma en que se gestiona el negocio y cómo informa la gerencia internamente. Por ejemplo, una entidad manufacturera gestionada sobre la base de las funciones principales podría clasificar los gastos por funciones a efectos de información interna. Por el contrario, una entidad que tenga una única función predominante, como el suministro de financiación a los clientes, podría determinar que las partidas que comprenden los gastos clasificados por naturaleza proporcionan la información más útil a efectos de la información interna.

(c) Qué implica la práctica habitual de los sectores industriales. Si las entidades de un sector industrial clasifican los gastos de la misma manera, los usuarios de los estados financieros podrán comparar más fácilmente los gastos entre las entidades de un mismo sector.

(d) Si la asignación de determinados gastos a las funciones fuera arbitraria hasta el punto de que las partidas presentadas no proporcionaran una representación fiel de las funciones. En tales casos, la entidad clasificará estos gastos por naturaleza.

B81 En algunos casos, una entidad que considere los factores expuestos en el párrafo B80 podría determinar que clasificar y presentar algunos gastos por naturaleza y otros gastos por función proporciona el resumen estructurado más útil. Por ejemplo:

(a) los factores de los párrafos B80(a) y (b) podrían indicar que la clasificación y presentación de los gastos por funciones proporciona el resumen estructurado más útil, Excepto en el caso de gastos concretos para los que la asignación a funciones sería arbitraria (véase el párrafo B80(d)); y

(b) una entidad que tenga dos tipos diferentes de actividades de negocio principales podría clasificar y presentar algunos gastos por función y otros gastos por naturaleza para proporcionar información sobre los principales impulsores de su rentabilidad.

B82 Si una entidad clasifica y presenta algunos gastos por naturaleza y otros gastos por función en el estado del resultado del periodo, etiquetará las partidas resultantes de forma que se identifique claramente qué gastos se incluyen en cada partida. Por ejemplo, si una entidad incluye algunos beneficios a los empleados en una partida de función y otros beneficios a los empleados en una partida de naturaleza, la etiqueta de la partida

de naturaleza identificaría claramente que no incluye todos los beneficios a los empleados (por ejemplo, "beneficios a los empleados distintos de los incluidos en el costo de ventas").

B83 Aplicando el párrafo 30, una entidad clasificará y presentará los gastos de forma congruente de un periodo sobre el que se informa al siguiente, a menos que sean de aplicación los párrafos 30(a) o 30(b). Por ejemplo, si una entidad presenta el deterioro de valor de la plusvalía como una partida de naturaleza en un ejercicio sobre el que se informa, también presentará cualquier deterioro de valor similar de la plusvalía como una partida de naturaleza en periodos posteriores sobre los que se informe, a menos que sean de aplicación los párrafos 30(a) o 30(b). Si no se produce un deterioro de valor similar de la plusvalía en un periodo posterior, el hecho de que exista un gasto nulo en ese periodo posterior no constituye un cambio en la clasificación y presentación.

B84 La entidad presentará los gastos por naturaleza o, aplicando el párrafo 83, revelará algunos gastos por naturaleza. Los importes presentados o revelados no necesitan ser los importes reconocidos como gasto en el periodo. Podrían incluir los importes que hayan sido reconocidos como parte del importe en libros de un activo. Si una entidad:

(a) Presenta importes que no son los importes reconocidos como gasto en el periodo, también presentará una partida adicional para la variación del importe en libros de los activos afectados. Por ejemplo, aplicando el párrafo 39 de la NIC 2, una entidad podría presentar una partida para las variaciones en los inventarios de productos terminados y en curso de fabricación.

(b) Revela, aplicando el párrafo 83(b), importes que no fueran los reconocidos como gasto en el periodo, la entidad dará una explicación cualitativa de ese hecho, identificando los activos implicados.

Agregación de gastos de operación

B85 Para aplicar el párrafo 78, una entidad considerará qué nivel de agregación para los gastos de operación proporciona el resumen estructurado más útil. Por ejemplo, una entidad puede tener varias actividades administrativas (como recursos humanos, informática, legal y contable). Para proporcionar un resumen estructurado útil, la entidad podría agregar los gastos de operación relativos a esas actividades basándose en su característica compartida: todos son gastos por recursos consumidos en actividades de administración. En consecuencia, la entidad podría presentarlos en una partida de los estados financieros etiquetada como "gastos administrativos". La entidad también podría tener gastos por recursos consumidos en actividades de venta. Estos gastos tienen una característica diferente de los gastos administrativos: los gastos de venta surgen de los recursos consumidos en las actividades de venta y los gastos administrativos surgen de los recursos consumidos en las actividades administrativas. Estas características son lo suficientemente diferentes como para que la desagregación—presentación en partidas separadas para los gastos de venta y los gastos administrativos—sea necesaria para proporcionar un resumen estructurado útil de los gastos de la entidad.

Estado de presentación del resultado integral

Otro resultado integral

B86 Algunas Normas NIIF de Contabilidad especifican las circunstancias en las que una entidad incluye determinadas partidas fuera del estado del resultado del periodo corriente sobre el que se informa. La NIC 8 especifica dos de estas circunstancias: la corrección de errores y el efecto de cambios en políticas contables. Otras Normas NIIF de Contabilidad requieren o permiten a una entidad excluir del resultado componentes de otro resultado integral que cumplen la definición de ingresos o gastos del *Marco Conceptual para la Información Financiera* (véase el párrafo B87).

B87 El Apéndice A define "otro resultado integral". Los componentes de otro resultado integral incluyen:

(a) cambios en los resultados de revaluación (véase la NIC 16 y la NIC 38);

(b) nuevas mediciones de planes de beneficios definidos (véase la NIC 19);

(c) las pérdidas y ganancias derivadas de la conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero (véase la NIC 21);

(d) ganancias y pérdidas procedentes de inversiones en instrumentos de patrimonio designados a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.5 de la NIIF 9;

(e) ganancias y pérdidas de activos financieros medidos al valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A de la NIIF 9;

(f) la parte efectiva de las ganancias y pérdidas de los instrumentos de cobertura en una cobertura de flujos de efectivo y las ganancias y pérdidas de los instrumentos de cobertura que cubren inversiones en instrumentos de patrimonio designados a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.5 de NIIF 9 (véase el Capítulo 6 de la NIIF 9);

(g) para pasivos particulares designados como a valor razonable con cambios en resultados, el importe del cambio en el valor razonable que sea atribuible a cambios en el riesgo de crédito del pasivo (véase el párrafo 5.7.7 de la NIIF 9);

(h) los cambios en el valor temporal de las opciones, cuando se separa el valor intrínseco y el valor temporal de un contrato de opción y se designa como instrumento de cobertura solo los cambios en el valor intrínseco (véase el Capítulo 6 de la NIIF 9);

(i) los cambios en el valor de los elementos a futuro en los contratos a término, cuando se separa el elemento a futuro y el elemento al contado dentro de ese contrato a término y se designa como instrumento de cobertura solo a los cambios del elemento al contado, así como los cambios en el valor del diferencial de la tasa de cambio de la moneda extranjera de un instrumento financiero, cuando se excluye ese componente en la designación de ese instrumento financiero como el instrumento de cobertura (véase el Capítulo 6 de la NIIF 9);

(j) gastos e ingresos financieros por contratos de seguro emitidos dentro del alcance de la NIIF 17, que hayan sido excluidos del resultado del periodo cuando los gastos o ingresos financieros por seguros se desglosan para incluir en el resultado del periodo un importe determinado por una asignación sistemática aplicando el párrafo 88(b) de la NIIF 17, o por un importe que elimina las asimetrías contables con los gastos o ingresos financieros por seguros, aplicando el párrafo 89(b) de la NIIF 17; y

(k) los gastos o ingresos financieros de contratos de reaseguro mantenidos, que se excluyen del resultado del periodo cuando el total de gastos o ingresos financieros por reaseguros se desglosa para incluir en el resultado de periodo un importe calculado mediante una distribución sistemática, aplicando el párrafo 88(b) de la NIIF 17.

B88 Los ajustes por reclasificación surgen, por ejemplo, al disponer un negocio en el extranjero (véase la NIC 21), y cuando algún flujo de efectivo previsto cubierto afecta al resultado del periodo (véase el párrafo 6.5.11(d) de la NIIF 9 en relación con la cobertura de flujos de efectivo).

B89 El párrafo 90 requiere que una entidad presente en el estado que presenta el resultado integral o revelará en las notas los ajustes por reclasificación relativos a los componentes de otro resultado integral. Los ajustes por reclasificación no surgen por cambios en el superávit de revaluación reconocido de acuerdo con la NIC 16 o la NIC 38, o por nuevas mediciones de planes de beneficios definidos reconocidas de acuerdo con la NIC 19. La entidad reconocerá estos componentes en otro resultado integral y no los reclasificará a resultados en periodos posteriores sobre los que se informe. Una entidad puede transferir los cambios en el superávit de revaluación a las ganancias acumuladas en periodos posteriores a medida que se utilice el activo o cuando se dé de baja en cuentas (véanse la NIC 16 y la NIC 38). De acuerdo con la NIIF 9, no surgen ajustes por reclasificación si una cobertura de flujos de efectivo o la contabilización del valor temporal de una opción (o el elemento a plazo de un contrato a término o el diferencial de la tasa de cambio de la moneda extranjera de un instrumento financiero) da lugar a importes que la entidad retira de la reserva para coberturas de flujos de efectivo o de un componente separado del patrimonio, respectivamente, y los incluye directamente en el costo inicial u otro importe en libros de un activo o un pasivo. La entidad transferirá estos importes directamente al activo o al pasivo.

Estado de situación financiera

Clasificación de los activos y pasivos como corrientes o no corrientes

B90 Con la aplicación del párrafo 96, cuando una entidad suministra bienes o servicios dentro de un ciclo de operación claramente identificable, la clasificación separada de los activos y pasivos corrientes y no corrientes, en el estado de situación financiera, proporciona una información útil, al distinguir los activos netos que están circulando continuamente como capital de trabajo, de los utilizados en las operaciones a largo plazo de la entidad. Esta clasificación separada también pone de relieve los activos que una entidad espera realizar dentro del ciclo de operación corriente y los pasivos que deben liquidarse dentro del mismo periodo.

B91 Para algunas entidades, como las instituciones financieras, una presentación de los activos y pasivos en orden creciente o decreciente de liquidez proporciona un resumen estructurado más útil que una presentación corriente/no corriente, porque la entidad no suministra bienes o servicios dentro de un ciclo de operación claramente identificable.

B92 Al aplicar el párrafo 96, se permite a una entidad presentar algunos de sus activos y pasivos utilizando una clasificación corriente/no corriente y otros por orden de liquidez cuando hacerlo proporcione un resumen estructurado más útil. La necesidad de mezclar las bases de presentación podría aparecer cuando una entidad realice actividades diferentes.

B93 La información sobre las fechas esperadas de realización de los activos y pasivos es útil para evaluar la liquidez y la solvencia de una entidad. La NIIF 7 requiere revelar información acerca del desglose de vencimientos de los activos financieros y pasivos financieros. Los activos financieros incluyen las cuentas de deudores comerciales y otras cuentas por cobrar, y los pasivos financieros las cuentas de acreedores comerciales y otras cuentas por pagar. También será de utilidad la información acerca de la fecha esperada de recuperación de los activos no monetarios, como los inventarios, y la fecha esperada de cancelación de pasivos como las provisiones, con independencia de que se los clasifiquen como corrientes o no corrientes. Por ejemplo, una entidad revelará en las notas los importes de los inventarios que espera realizar después de los 12 meses posteriores al periodo sobre el que informa.

Activos corrientes

B94 El párrafo 100 requiere que una entidad clasifique como no corrientes todos los activos no clasificados como corrientes. En esta Norma, el término “no corriente” incluye activos tangibles, intangibles y financieros que por su naturaleza son a largo plazo. No está prohibido el uso de descripciones alternativas siempre que su significado sea claro.

B95 El ciclo normal de la operación de una entidad es el periodo comprendido entre la adquisición de los activos que entran en el proceso productivo, y su realización en efectivo o equivalentes al efectivo. Cuando el ciclo normal de las operaciones de una entidad no sea claramente identificable, se supondrá que su duración es de 12 meses. Los activos corrientes incluyen activos (tales como inventarios y cuentas comerciales por cobrar) que se venden, consumen o realizan, dentro del ciclo normal de la operación, incluso cuando no se espere su realización dentro del periodo de 12 meses a partir de la fecha del periodo sobre el que se informa. Los activos corrientes también incluyen activos que se mantienen fundamentalmente para negociar (por ejemplo, algunos activos financieros que cumplen la definición de mantenidos para negociar de la NIIF 9) y la parte a corto plazo de los activos financieros no corrientes.

Pasivos corrientes

Ciclo normal de operación [véase el párrafo 101(a)]

B96 Algunos pasivos corrientes, tales como las cuentas comerciales por pagar y otros pasivos acumulados (devengados), ya sea por costos de personal o por otros costos de operación, son parte del capital de trabajo utilizado en el ciclo normal de operación de una entidad. Una entidad clasificará estas partidas de como pasivos corrientes incluso si se van a liquidar después de 12 meses desde la fecha final del periodo sobre el que se informa. Para la clasificación de los activos y pasivos de una entidad se aplicará el mismo ciclo normal de las operaciones. Cuando el ciclo normal de las operaciones de la entidad no sea claramente identificable, se supondrá que su duración es de 12 meses.

Mantenido principalmente con el propósito de negociar [véase el párrafo 101(b)] o que debe liquidarse dentro de los 12 meses siguientes [véase el párrafo 101(c)]

B97 Otros tipos de pasivos corrientes no son liquidados como parte del ciclo normal de operaciones, pero deben liquidarse dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de terminación del periodo sobre el que se informa o bien se mantienen fundamentalmente con propósitos de negociación Son ejemplos de este tipo algunos pasivos financieros que cumplen la definición de mantenidos para negociar de acuerdo con la NIIF 9, los sobregiros bancarios, y la parte corriente de los pasivos financieros no corrientes, los dividendos por pagar, los impuestos sobre las ganancias y otras cuentas por pagar no comerciales. Los pasivos financieros que proporcionan financiación a largo plazo (es decir, no forman parte del capital de trabajo utilizado en el ciclo normal de operaciones de la entidad) y que no deban liquidarse dentro de los 12 meses siguientes a partir de la fecha del periodo sobre el que se informa, son pasivos no corrientes, sujetos a las condiciones de los párrafos B99 a B103.

B98 Una entidad clasificará sus pasivos financieros como corrientes cuando deban liquidarse dentro de los 12 meses siguientes a la fecha del periodo sobre el que se informa, incluso si:

(a) el plazo original del pasivo fuera un periodo superior a 12 meses; y

(b) se haya obtenido un acuerdo de refinanciación o de reestructuración de los pagos a largo plazo después de la fecha del periodo sobre el que se informa y antes de que los estados financieros sean autorizados para su publicación.

Derecho a diferir la liquidación al menos por 12 meses [párrafo 101(d)]

B99 El derecho de una entidad a diferir la liquidación de un pasivo por al menos 12 meses después del periodo sobre el que se informa debe tener fundamento y, tal como ilustran los párrafos B100 a B103, debe existir al final del periodo sobre el que se informa.

B100 El derecho de una entidad a diferir la liquidación de un pasivo derivado de un acuerdo de préstamo durante al menos 12 meses después del periodo sobre el que se informa puede estar sujeto a que la entidad cumpla con las condiciones especificadas en dicho acuerdo de préstamo (en adelante, "condiciones pactadas"). A efectos de la aplicación del párrafo 101(d), estas condiciones pactadas:

(a) Afectan la evaluación sobre la existencia de ese derecho al final del periodo sobre el que se informa—como se ilustra en los párrafos B102 y B103—si se requiere que la entidad cumpla la condición pactada al final de del periodo sobre el que se informa o antes. Este tipo de condición pactada afecta a la existencia del derecho al final del periodo sobre el que se informa, incluso si el cumplimiento de la condición pactada se evalúa solo después del periodo sobre el que se informa (por ejemplo, una condición pactada basada en la situación financiera de la entidad al final del periodo sobre el que se informa, pero cuyo cumplimiento se evalúa solo después de este periodo.

(b) No afecta la existencia de ese derecho al final del periodo sobre el que se informa si se requiere que la entidad cumpla la condición pactada sólo después de este periodo (por ejemplo, una condición pactada basada en la situación financiera de la entidad seis meses después del final de dicho periodo).

B101 Si una entidad tiene el derecho al final del periodo sobre el que se informa de renovar una obligación por, al menos, los 12 meses siguientes después del periodo sobre el que se informa, de acuerdo con las condiciones de financiación existentes, clasificará la obligación como no corriente, incluso si, en otro caso, venciera en un periodo más corto. Si la entidad no tiene ese derecho, no debe considerar la posibilidad de refinanciar la obligación y la clasifica como corriente.

B102 Cuando una entidad infrinja una condición pactada de un acuerdo de préstamo a largo plazo al final del periodo sobre el que se informa o antes, con el efecto de que el pasivo sea pagadero a la vista, clasificará el pasivo como corriente, incluso si el prestamista acordó, después del periodo sobre el que se informa y antes de la autorización de los estados financieros para su publicación, no exigir el pago como consecuencia de la infracción. La entidad clasifica el pasivo como corriente porque, al final del periodo sobre el que se informa, no tiene derecho a diferir su liquidación durante al menos 12 meses después de esa fecha.

B103 Sin embargo, una entidad clasificará el pasivo como no corriente si el prestamista hubiese acordado, al final del periodo sobre el que se informa, la concesión de un periodo de gracia que finalice al menos 12 meses después de esa fecha, dentro de cuyo plazo la entidad puede rectificar la infracción y durante el cual el prestamista no puede exigir el reembolso inmediato.

B104 La clasificación de un pasivo no se verá afectada por la probabilidad de que la entidad ejerza su derecho a diferir la liquidación del pasivo por al menos 12 meses después del periodo sobre el que se informa. Si un pasivo cumple los criterios de los párrafos 101 y 102 para su clasificación como no corriente, se clasificará como no corriente, incluso si la gerencia pretende o espera que la entidad liquide el pasivo dentro de los 12 meses siguientes al periodo sobre el que se informa, o incluso si la entidad liquida el pasivo entre el final del periodo sobre el que se informa y la fecha en que se autorizan los estados financieros para su publicación. Sin embargo, en cualquiera de esas circunstancias, la entidad podría necesitar revelar información sobre el calendario de liquidación para permitir a los usuarios de sus estados financieros comprender el impacto del pasivo sobre la situación financiera de la entidad (véanse los párrafos 6C(c) de la NIC 8 y B105(d)].

B105 Si los sucesos que siguen ocurriesen entre el final del periodo sobre el que se informa y la fecha en que los estados financieros son autorizados para su publicación, esos sucesos se revelarán como hechos ocurridos después de la fecha de balance que no implican ajustes, de acuerdo con la NIC 10 *Hechos Ocurridos Después del Periodo sobre el que se Informa*:

(a) refinanciación a largo plazo de un pasivo clasificado como corriente (véase el párrafo B98);

(b) rectificación de la infracción del contrato de préstamo a largo plazo clasificado como corriente (véase el párrafo B102);

(c) concesión, por parte del prestamista, de un periodo de gracia para rectificar la infracción relativa al contrato de préstamo a largo plazo clasificado como corriente (véase el párrafo B103); y

(d) liquidación de un pasivo clasificado como no corriente (véase el párrafo B104).

B106 Al aplicar los párrafos 101 y 102 y B96 a B103 una entidad podría clasificar los pasivos derivados de acuerdos de préstamo como no corrientes cuando el derecho de la entidad a diferir la liquidación de esos pasivos esté sujeto a que la entidad cumpla con las condiciones pactadas dentro de los 12 meses siguientes al periodo sobre el que se informa [véase el párrafo B100(b)]. En estas situaciones, la entidad revelará en las notas información que permita a los usuarios de los estados financieros comprender el riesgo de que los pasivos puedan ser reembolsables en los 12 meses siguientes al periodo sobre el que se informa, incluyendo:

(a) información sobre las condiciones pactadas (incluyendo la naturaleza de éstas y cuándo se requiere que la entidad las cumpla) y el importe en libros de los pasivos relacionados.

(b) los hechos y circunstancias, si los hay, que indiquen que la entidad puede tener dificultades para cumplir con las condiciones pactadas—por ejemplo, que la entidad haya actuado durante o después del periodo sobre el que se informa para evitar o reducir una posible infracción. Estos hechos y circunstancias también podrían incluir el que la entidad no hubiera cumplido con las condiciones pactadas si se evaluara su cumplimiento en función de las circunstancias de la entidad al final del periodo sobre el que se informa.

Liquidación [párrafos 101(a), 101(c) y 101(d)]

B107 A efectos de clasificar un pasivo como corriente o no corriente, el término liquidación se refiere a una transferencia a la contraparte que dé lugar a la extinción del pasivo La transferencia podría ser de:

(a) efectivo u otros recursos económicos—por ejemplo, bienes o servicios; o

(b) instrumentos de patrimonio propio de la entidad, a menos que se aplique el párrafo B108.

B108 Las condiciones de un pasivo que podrían, a opción de la contraparte, dar lugar a su liquidación mediante la transferencia de instrumentos de patrimonio propio de la entidad no afectan a su clasificación como corriente o no corriente si, aplicando la NIC 32, la entidad clasifica la opción como un instrumento de patrimonio, reconociéndolo por separado del pasivo como un componente de patrimonio de un instrumento financiero compuesto.

Partidas a presentar en el estado de situación financiera o a revelar en las notas

B109 Los párrafos 24 y 41(c) requieren que una entidad presente partidas adicionales en el estado de situación financiera si hacerlo es necesario para proporcionar un resumen estructurado útil de los activos, pasivos y patrimonio de la entidad. La entidad utilizará su juicio para hacer esta determinación (incluyendo si es necesario desagregar las partidas enumeradas en el párrafo 103). El párrafo 41 requiere que la entidad base sus juicios en una evaluación de si las partidas tienen características que se comparten (características similares) o características que no se comparten (características diferentes). Para las partidas adicionales de los activos y pasivos, la entidad basará sus juicios en una evaluación de la naturaleza o función de los activos o pasivos. Las características enumeradas en los párrafos B110(c) a (k) pueden ayudar a una entidad a identificar la naturaleza o función de los activos y pasivos.

B110 Los párrafos 20 y 41(d) requieren que una entidad desagregue partidas para revelar información material o con importancia relativa en las notas. Una entidad utiliza su juicio para hacerlo basándose en una evaluación de si las partidas tienen características que se comparten (características similares) o características que no se comparten (características diferentes). Dichas características incluyen:

(a) naturaleza;

(b) función (papel) dentro de las actividades de negocio de la entidad;

(c) la duración y el calendario de recuperación o liquidación (incluyendo si un activo o pasivo se clasifica como corriente o no corriente o si su recuperación o liquidación forma parte del ciclo de operaciones de la entidad);

(d) liquidez

(e) base de medición;

(f) incertidumbre en la medición o en el resultado (u otros riesgos asociados a una partida);

(g) tamaño;

(h) ubicación geográfica o entorno regulatorio;

(i) tipo, por ejemplo, el tipo de bien, servicio o cliente;

(j) los efectos fiscales; por ejemplo, si los activos o pasivos tienen bases imponibles diferentes; y

(k) restricciones en el uso de un activo o en la transferibilidad de un pasivo

B111 Los activos, pasivos y elementos del patrimonio que puedan tener características lo suficientemente diferentes como para que su presentación en el estado de situación financiera sea necesaria para proporcionar un resumen estructurado útil o su revelación en las notas sea necesaria para proporcionar información material o con importancia relativa incluyen:

(a) las propiedades, planta y equipo desagregadas por clases, de acuerdo con la NIC 16;

(b) las cuentas por cobrar desagregadas en importes por cobrar de clientes comerciales, importes por cobrar de partes relacionadas, anticipos y otros importes;

(c) los inventarios desagregados, aplicando la NIC 2, en partidas como mercancías, suministros de producción, materiales, productos en curso y productos terminados;

(d) las cuentas comerciales por pagar desagregadas, aplicando la NIC 7, para proporcionar por separado los importes de aquellas cuentas por pagar que forman parte de los acuerdos de financiación de proveedores;

(e) las provisiones desagregadas según su naturaleza, como, por ejemplo, las provisiones para beneficios a los empleados, las obligaciones por retiro de servicio u otras partidas; y

(f) el capital y las reservas desagregadas en varias clases, tales como capital pagado, primas de emisión y reservas.

Notas

Estructura

B112 El párrafo 114 requiere que una entidad presente las notas de una forma sistemática, en la medida de lo posible. Ejemplos de ordenamiento y agrupación sistemática de las notas incluyen:

(a) dar importancia a las áreas de sus actividades que una entidad considera que son más importantes para la comprensión de su rendimiento financiero y situación financiera, tal como agrupar información sobre actividades de negocio concretas;

(b) agrupar información sobre partidas que se miden de una forma similar, tal como los activos medidos a valor razonable; o

(c) seguir el orden de las partidas del estado (o estados) del rendimiento financiero y del estado de situación financiera, tal como:

(i) declaración del cumplimiento con las Normas NIIF de Contabilidad (véase el párrafo 6B de la NIC 8);

(ii) información sobre las políticas contables materiales o con importancia relativa (véase el párrafo 27A de NIC 8);

(iii) información de apoyo para las partidas presentadas en el estado de situación financiera, el estado (o estados) del rendimiento financiero y el estado de cambios en el patrimonio y el estado de flujos de efectivo, en el orden en que se presenta cada estado y cada partida; y

(iv) otra información a revelar, incluyendo:

(1) pasivos contingentes (véase la NIC 37) y compromisos contractuales no reconocidos; y

(2) información a revelar no financiera, por ejemplo, los objetivos y políticas de gestión del riesgo financiero (véase la NIIF 7).

 © IFRS Foundation

Medidas sobre el rendimiento definidas por la gerencia

Identificación de las medidas de rendimiento definidas por la gerencia

B113 El párrafo 117 define las medidas sobre el rendimiento definidas por la gerencia La entidad puede no tener medidas de rendimiento definidas por la gerencia, tener una medida de rendimiento definida por la gerencia o más de una. Por ejemplo, una entidad que comunica públicamente su rendimiento financiero a los usuarios de los estados financieros utilizando únicamente los totales y subtotales que deben presentarse o revelarse según las Normas NIIF de Contabilidad no tiene una medida del rendimiento definida por la gerencia.

B114 Para cumplir la definición de medida del rendimiento definida por la gerencia, la medida debe comunicar a los usuarios de los estados financieros la opinión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto. Por ejemplo, si un subtotal de ingresos y gastos que se refiere a un segmento sobre el que debe informarse revelado de conformidad con la NIIF 8 no proporciona información sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto, ese subtotal no puede cumplir la definición de una medida del rendimiento definida por la gerencia.

B115 Sin embargo, a veces un subtotal de ingresos y gastos que se refiera a un segmento sobre el que deba informarse podría proporcionar información sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto. Por ejemplo, si un segmento sobre el que debe informarse contiene una única actividad principal de la entidad y en el estado del resultado del periodo, y se presenta un subtotal de los ingresos y gastos relativos a ese segmento, ello indicaría que el subtotal proporciona información sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto. En tales casos, un subtotal de los ingresos y gastos relacionados con ese segmento sobre el que se debe informar cumpliría la definición de una medida del rendimiento definida por la gerencia si cumpliera con las otras partes de la definición de una medida del rendimiento definida por la gerencia.

Subtotales de ingresos y gastos

B116 Una medida del rendimiento definida por la gerencia es un subtotal de ingresos y gastos. Entre los ejemplos de medidas que no son medidas del rendimiento definidas por la gerencia porque no son subtotales de los ingresos y gastos se incluyen:

(a) subtotales de solo ingresos o solo gastos (por ejemplo, una medida independiente de ingresos de actividades ordinarias ajustados que no forme parte de un subtotal que también incluya gastos);

(b) activos, pasivos, patrimonio o combinaciones de estos elementos;

(c) ratios financieras (por ejemplo, rentabilidad de los activos) (véase el párrafo B117);

(d) medidas de liquidez o flujos de efectivo (por ejemplo, flujo de efectivo libre); o

(e) medidas de desempeño no financiero.

B117 Un ratio financiero no es una medida de rendimiento definida por la gerencia porque no es un subtotal de ingresos y gastos. Sin embargo, un subtotal que sea el numerador o el denominador en un coeficiente financiero es una medida del rendimiento definida por la gerencia, siempre que el subtotal cumpliese la definición de medida del rendimiento definida por la gerencia cuando no formara parte de un coeficiente. En consecuencia, una entidad aplicará los requerimientos de información a revelar de los párrafos 121 a 125 a dicho numerador o denominador.

B118 Un subtotal de ingresos y gastos que cumpla la definición de medida del rendimiento definida por la gerencia del párrafo 117 es una medida del rendimiento definida por la gerencia, se presente o no en el estado del resultado del periodo.

Comunicaciones públicas

B119 Un subtotal cumple la definición de medida del rendimiento definida por la gerencia solo si una entidad lo utiliza en comunicaciones públicas al margen de sus estados financieros. Las comunicaciones públicas incluyen los comentarios de la gerencia, los comunicados de prensa y las presentaciones a inversores. A efectos de definir las mediciones del rendimiento definidas por la gerencia, se consideran excluidas de las comunicaciones las comunicaciones orales, las transcripciones escritas de comunicaciones orales y las publicaciones en medios sociales.

B120 Las medidas del rendimiento definidas por la gerencia se refieren al mismo periodo sobre el que se informa que los estados financieros. En concreto, un subtotal:

(a) relativo a los estados financieros intermedios, pero no a los estados financieros anuales solo puede ser una medida del rendimiento definida por la gerencia en los estados financieros intermedios; y

(b) relativo a los estados financieros anuales, pero no a los estados financieros intermedios solo puede ser una medida del rendimiento definida por la gerencia en los estados financieros anuales.

B121 Una entidad considerará únicamente las comunicaciones públicas relacionadas con el periodo sobre el que se informa para identificar las medidas del rendimiento definidas por la gerencia para ese periodo, a menos que, como parte de su proceso de información financiera, emita habitualmente dichas comunicaciones públicas después de la fecha de emisión de sus estados financieros. Si ese es el caso, una entidad considerará las comunicaciones públicas relacionadas con el periodo anterior sobre el que se informa para identificar las medidas de rendimiento definidas por la gerencia para el periodo sobre el que se informa actual.

B122 Sin embargo, no se requiere que una medida utilizada en las comunicaciones públicas relacionadas con el anterior periodo sobre el que se informa se identifique como una medida del rendimiento definida por la gerencia para el actual periodo sobre el que se informa si existen pruebas que indiquen que no se incluirá en las comunicaciones públicas que se emitirán en relación con el actual periodo sobre el que se informa. Si dicha medida se hubiera revelado como una medida del rendimiento definida por la gerencia en el anterior periodo sobre el que se informa y no se identificara como tal para el actual periodo sobre el que se informa, se trataría de un cambio o de un cese de una medida del rendimiento definida por la gerencia a la que se aplican los requerimientos de información a revelar del párrafo 124.

Subtotales similares al resultado bruto

B123 De acuerdo con el párrafo 118(a), los subtotales similares al resultado bruto no son medidas de rendimiento definidas por la gerencia. Un subtotal es similar al resultado bruto cuando muestra las diferencias entre un tipo de ingresos de actividades ordinarias y los gastos directamente relacionados en los que se ha incurrido para generar dichos ingresos de actividades ordinarias. Algunos ejemplos son:

(a) ingreso neto por intereses;

(b) ingreso neto por tarifas y comisiones;

(c) resultado del servicio de seguros;

(d) resultado financiero neto (ingresos por inversiones menos ingresos y gastos por financiación de seguros); y

(e) resultado neto por arrendamientos.

Presunción sobre comunicar la opinión de la gerencia

B124 El párrafo 119 establece que un subtotal de ingresos y gastos utilizado en comunicaciones públicas fuera de sus estados financieros se presume que comunica a los usuarios de los estados financieros la opinión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto. Aplicando el párrafo 120, se permite a una entidad refutar esa presunción si tiene información razonable y sustentable disponible que demuestre que:

(a) el subtotal no comunica a los usuarios de los estados financieros la opinión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto (véanse los párrafos B125 a B128); y

(b) la entidad tiene una razón para utilizar el subtotal en sus comunicaciones públicas distinta de la de comunicar la opinión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto (véase el párrafo B129).

B125 Ejemplos de información razonable y sustentable que demuestran que un subtotal no comunica a los usuarios de los estados financieros la opinión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de una entidad en su conjunto son:

(a) una entidad que comunica el subtotal sin prominencia (véase el párrafo B126); y

(b) que la gerencia no utilice el subtotal internamente para evaluar o controlar el rendimiento financiero de la entidad (véanse los párrafos B127 y B128).

B126 El hecho de que una entidad comunique un subtotal sin prominencia es un tema de juicio basado en una serie de factores, por ejemplo:

 © IFRS Foundation

(a) la amplitud de las referencias al subtotal: pocas referencias indican falta de prominencia, numerosas referencias indican prominencia; y

(b) el contenido de los comentarios o análisis sobre el subtotal o que se basen en él, por ejemplo:

(i) una descripción del subtotal como información que no comunica la opinión de la gerencia y que se proporciona solo en respuesta a solicitudes frecuentes de algunos usuarios de los estados financieros indica falta de prominencia;

(ii) el uso del subtotal para apoyar el análisis y los comentarios de la gerencia sobre el rendimiento financiero de la entidad y para proporcionar explicaciones sobre las razones de los cambios en el subtotal de un periodo a otro indica prominencia; y

(iii) la comparación del subtotal con los subtotales de los competidores o los sectores industriales de referencia indica prominencia.

B127 El uso por parte de la gerencia de un subtotal para evaluar o controlar un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto demuestra que el subtotal comunica la opinión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto. Sin embargo, si la gerencia utiliza un subtotal internamente, pero no en las comunicaciones públicas de una entidad, dicho subtotal no cumple la definición de una medida de rendimiento definida por la gerencia.

B128 La entidad podría ajustar un subtotal comunicado en sus comunicaciones públicas para su uso interno por la gerencia con el fin de evaluar o controlar el rendimiento financiero de la entidad. En tales casos, la entidad aplicará su juicio para evaluar si el subtotal que utiliza internamente es suficientemente similar al subtotal que utiliza en sus comunicaciones públicas, de forma que se aplique el párrafo B127. Cuanto más similares sean los subtotales, más probable será que el subtotal utilizado en las comunicaciones públicas de la entidad comunique a los usuarios de los estados financieros la opinión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto.

B129 Ejemplos de información razonable y sustentable que demuestren que una entidad tiene una razón para utilizar un subtotal en sus comunicaciones públicas que no sea la de comunicar a los usuarios de sus estados financieros la opinión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto son que el subtotal:

(a) sea requerido en una comunicación pública por ley o regulación;

(b) comunica el rendimiento relacionado con los estados financieros preparados de acuerdo con un marco conceptual de contabilidad distinto de las Normas NIIF de Contabilidad;

(c) se utiliza en una comunicación pública para satisfacer una solicitud de una parte externa; o

(d) se utiliza en una comunicación pública con el propósito de comunicar información distinta del rendimiento financiero.

B130 El párrafo 120 se aplica a un subtotal y no a las partidas individuales de ingresos y gastos que lo componen. En consecuencia, una entidad no puede afirmar que un subtotal no comunica la opinión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto basándose en información que demuestre que una partida (o partidas) individual de ingresos o gastos dentro del subtotal no representa tal opinión.

B131 Una entidad podría cambiar el uso de un subtotal para comunicar a los usuarios de sus estados financieros la opinión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto. Como resultado, un subtotal podría convertirse en una medida del rendimiento definida por la gerencia, o dejar de serlo. El requerimiento requiere juicio para identificar si una medida no identificada originalmente como medida del rendimiento definida por la gerencia se ha convertido en una, o si una medida previamente identificada como medida del rendimiento definida por la gerencia ha dejado de serlo. Por ejemplo, una entidad puede ser requerida por un regulador para que informe sobre un subtotal concreto que, cuando se utiliza por primera vez, no comunica la opinión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto. Con el tiempo, el proceso de elaboración del subtotal podría llevar a la gerencia a utilizar la medida internamente para evaluar y supervisar el rendimiento financiero de la entidad o a ampliar los comentarios y las explicaciones en las comunicaciones públicas más allá de los requerimientos regulatorios, con el resultado de que la medida cumple la definición de una medida de rendimiento definida por la gerencia.

Información a revelar sobre las medidas del rendimiento definidas por la gerencia

Nota única para información sobre las medidas de rendimiento definidas por la gerencia

B132 El párrafo 122 requiere que una entidad incluya en una única nota toda la información sobre las medidas del rendimiento definidas por la gerencia requeridas por los párrafos 121 a 125. Si una entidad también revelase otra información en esa nota, la información de la nota se etiquetará de forma que distinga claramente la información requerida por los párrafos 121 a 125 de esa otra información.

B133 Por ejemplo, si una entidad aplica la NIIF 8 y la información sobre segmentos sobre los que deba informar incluye una medida del rendimiento definida por la gerencia, la entidad podrá revelar la información requerida sobre la medida del rendimiento definida por la gerencia en la misma nota que la demás información sobre segmentos sobre los que deba informar, siempre que la entidad:

(a) incluya en esa nota la información requerida por los párrafos 121 a 125 para todas sus medidas del rendimiento definidas por la gerencia y, para cumplir los requerimientos del párrafo B132, etiquete la información de la nota de forma que distinga claramente la información requerida por los párrafos 121 a 125 de la información requerida por la NIIF 8; o

(b) proporcione una nota separada que incluya la información requerida para todas sus medidas de rendimiento definidas por la gerencia, incluidas aquellas para las que la entidad incluya información en la información por segmentos sobre la que deba informar.

Una forma clara y comprensible

B134 El párrafo 123 requiere que una entidad etiquete y describa sus medidas del rendimiento definidas por la gerencia de una forma clara y comprensible que no induzca a error a los usuarios de los estados financieros. Para proporcionar tal descripción, una entidad revelará información que permita a un usuario de los estados financieros comprender las partidas de ingresos o gastos incluidas y excluidas del subtotal. Por lo tanto, una entidad:

(a) etiquetará y describirá la medición de forma que represente fielmente sus características de acuerdo con el párrafo 43 (véase el párrafo B135); y

(b) proporcionará información específica sobre las medidas de rendimiento definidas por la gerencia, es decir:

(i) si la entidad ha calculado la medida de forma distinta a la utilización de las políticas contables que empleó para las partidas del estado o estados de rendimiento financiero, la entidad indicará ese hecho y los cálculos que ha utilizado para la medida; y

(ii) si, además, el cálculo de la medida difiere de las políticas contables requeridas o permitidas por las Normas NIIF de Contabilidad, la entidad indicará ese hecho adicional y, si fuera necesario, una explicación del significado de los términos que utiliza [véase el párrafo B135(b)].

B135 Para etiquetar y describir la medición de forma que represente fielmente sus características, la entidad:

(a) etiquetará la medida de forma que represente las características del subtotal (por ejemplo, utilizando la etiqueta "resultado de operación antes de gastos no recurrentes" solo para un subtotal que excluya del resultado de operación todos los gastos identificados por la entidad como no recurrentes); y

(b) explicará el significado de los términos que utiliza en sus descripciones y que son necesarios para comprender el aspecto del rendimiento financiero que se comunica (por ejemplo, explicará cómo define la entidad los "gastos no recurrentes").

Conciliación con el total o subtotal más directamente comparable

B136 El párrafo 123(c) requiere que una entidad concilie cada medida del rendimiento definida por la gerencia con el subtotal más directamente comparable enumerado en el párrafo 118 o con el total o subtotal específicamente requerido para ser presentado o revelado por las Normas NIIF de Contabilidad. Por ejemplo, una entidad que revele en las notas una medida del rendimiento definida por la gerencia del resultado de operación ajustado conciliará esa medida con el resultado de operación. Al agregar o

desagregar las partidas de conciliación reveladas, una entidad aplicará los requerimientos de los párrafos 41 a 43.

B137 Para cada partida de conciliación, la entidad revelará:

(a) el importe o importes relacionados con cada partida de los estados del rendimiento financiero; y

(b) una descripción de cómo se calcula la partida y cómo contribuye a que la medida del rendimiento definida por la gerencia proporcione información útil (véanse los párrafos B138 a B140), si es necesario para suministrar la información requerida por los párrafos 123(a) y 123(b).

B138 La descripción requerida en el párrafo B137(b) se requiere si hay más de una partida de conciliación y cada partida se calcula utilizando un método diferente o contribuye a proporcionar información útil de forma distinta. Por ejemplo, una entidad podría excluir de una medida del rendimiento definida por la gerencia varias partidas de gastos, algunas porque se identificaron como ajenas al control de la gerencia y otras porque se identificaron como no recurrentes. En tales casos, se requeriría revelar qué partidas contribuyeron a cada tipo de ajuste para explicar cómo la medida del rendimiento definida por la gerencia proporciona información útil.

B139 Una única explicación podría aplicarse a más de una partida o podría aplicarse a todas las partidas de conciliación de forma colectiva. Por ejemplo, una entidad podría excluir varias partidas de ingresos o gastos al calcular una medida del rendimiento definida por la gerencia basándose en una aplicación específica para la entidad de la expresión "no recurrentes". En tal caso, una única explicación que incluya la definición de "no recurrente" de la entidad que se aplique a todas las partidas conciliatorias podría satisfacer el requerimiento del párrafo B137(b).

B140 Aplicando el párrafo 123(c), se permite a una entidad conciliar una medida del rendimiento definida por la gerencia con un total o subtotal que no se presente en el estado o estados de rendimiento financiero. En tales casos, una entidad:

(a) conciliará ese total o subtotal con el total o subtotal más directamente comparable presentado en el estado o estados del rendimiento financiero; y

(b) no se le requiere que revele la información requerida por los párrafos 123(d) y 123(e) para la conciliación en (a)

Efecto del impuesto a las ganancias para cada partida revelada en la conciliación

B141 Una entidad está requerida por el párrafo 123(d) a revelar el efecto del impuesto sobre las ganancias para cada partida revelada en la conciliación entre una medida del rendimiento definida por la gerencia y el subtotal más directamente comparable enumerado en el párrafo 118 o el total o subtotal específicamente requerido para ser presentado o revelado por las Normas NIIF de Contabilidad. La entidad determinará el efecto del impuesto a las ganancias requerido por el párrafo 123(d), calculando los efectos del impuesto a las ganancias de la transacción o transacciones subyacentes:

(a) al tipo o tipos impositivos legales aplicables a la transacción o transacciones en la jurisdicción o jurisdicciones fiscales afectadas;

(b) basándose en una asignación prorrateada razonable de los impuestos corrientes y diferidos de la entidad en la jurisdicción o jurisdicciones fiscales en cuestión; o

(c) el uso de otro método que logre una asignación más adecuada a las circunstancias.

B142 Si, aplicando el párrafo B141, una entidad utiliza más de un método para calcular los efectos del impuesto a las ganancias de las partidas conciliatorias, revelará cómo ha determinado los efectos fiscales para cada partida conciliatoria.

Apéndice C
Fecha de vigencia y transición

Este Apéndice forma parte integrante de la Norma NIIF de Contabilidad.

Fecha de vigencia

C1 Una entidad aplicará esta Norma para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2027. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma a periodos anteriores revelará este hecho en las notas.

Transición

C2 La entidad aplicará esta Norma de forma retroactiva aplicando la NIC 8. Sin embargo, no se requiere que una entidad presente la información cuantitativa especificada en el párrafo 28(f) de la NIC 8.

C3 En sus estados financieros anuales, la entidad revelará, para el periodo comparativo inmediatamente anterior a aquel en que se aplique por primera vez esta Norma, una conciliación para cada partida de la cuenta de resultados entre:

(a) los importes reexpresados presentados aplicando esta Norma; y

(b) los importes presentados anteriormente aplicando la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*.

C4 Si una entidad aplica la NIC 34 en la preparación de estados financieros intermedios condensados en el primer año de aplicación de esta Norma, dicha entidad presentará en los estados financieros intermedios condensados cada partida que espere utilizar en la aplicación de la Norma y los subtotales requeridos por los párrafos 69 a 74 de esta Norma, a pesar de los requerimientos del párrafo 10 de la NIC 34. La entidad no aplicará los requerimientos del párrafo 10 de la NIC 34 para encabezamientos y subtotales en los estados financieros intermedios condensados hasta que haya emitido su primer conjunto de estados financieros anuales preparados de acuerdo con esta Norma.

C5 Si una entidad aplica la NIC 34 en la elaboración de estados financieros intermedios en el primer año de aplicación de esta Norma, revelará, como parte de la información requerida por el párrafo 16A(a) de la NIC 34, conciliaciones para cada partida presentada en el estado del resultado del periodo para los periodos comparativos inmediatamente anteriores al actual y al acumulado actual. Las conciliaciones se requieren entre:

(a) los importes reexpresados presentados aplicando las políticas contables para el periodo comparativo y el periodo comparativo acumulado cuando la entidad aplique esta Norma; y

(b) los importes presentados anteriormente aplicando las políticas contables para el periodo comparativo y el periodo comparativo acumulado cuando la entidad aplicó la NIC 1.

C6 Se permite, pero no se requiere, que una entidad revele las conciliaciones descritas en los párrafos C3 y C5 para el periodo actual o periodos comparativos anteriores.

C7 En la fecha de aplicación inicial de esta Norma, se permite que una entidad que cumpla los requisitos para aplicar el párrafo 18 de la NIC 28 cambie su elección para valorar una inversión en una asociada o en un negocio conjunto, del método de la participación al valor razonable con cambios en resultados, de acuerdo con la NIIF 9. Si una entidad realiza dicho cambio, la entidad lo aplicará retroactivamente aplicando la NIC 8. La entidad que aplique el párrafo 11 de la NIC 27 realizará el mismo cambio en sus estados financieros separados.

Derogación de la NIC 1

C8 Esta Norma sustituye a la NIC 1.

 © IFRS Foundation

Apéndice D

Modificaciones a otras Normas NIIF de Contabilidad

Este Apéndice establece las modificaciones a otras Normas NIIF de Contabilidad.

NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*

Se modifican los párrafos 1, 3, 4, 4A, 5, 22, 32, D30 y E2 y el Apéndice A. Se añaden los párrafos 32(za) y 39AI. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Objetivo

1 El objetivo de esta NIIF es garantizar que los *primeros estados financieros conforme a las NIIF* de una entidad, y sus informes financieros intermedios correspondientes a parte del periodo cubierto por dichos estados financieros, contengan información de alta calidad que:

(a) sea transparente para los usuarios y comparable a lo largo de todos los periodos presentados;

(b) proporcione un punto de partida adecuado para la contabilidad de conformidad con las *Normas NIIF de Contabilidad*~~Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)~~; y

(c) pueda generarse a un costo que no exceda los beneficios.

Alcance

...

3 Los primeros estados financieros con arreglo a las NIIF de una entidad son los primeros estados financieros anuales en los que la entidad adopta las NIIF, mediante una declaración explícita y sin reservas en dichos estados financieros del cumplimiento de las Normas NIIF de Contabilidad ~~NIIF.~~ Los estados financieros de acuerdo con las NIIF son los primeros estados financieros conforme a las NIIF de una entidad si, por ejemplo, la entidad:

(a) presentó sus estados financieros anteriores más recientes:

...

(ii) de conformidad con las NIIF en todos sus aspectos, excepto que los estados financieros no contenían una declaración explícita y sin reservas de que cumplían con las Normas NIIF de Contabilidad~~NIIF~~;

(iii) que contuvieran una declaración explícita de cumplimiento de algunas, pero no de todas, las Normas NIIF de Contabilidad ~~NIIF~~

...

(c) preparó un paquete de información de acuerdo con las NIIF a efectos de consolidación sin preparar un conjunto completo de estados financieros según se define en la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ~~NIC 1 Presentación de Estados Financieros (revisada en 2007)~~; o

...

4 Esta NIIF se aplica cuando una entidad adopta por primera vez las NIIF. No se aplica cuando, por ejemplo, una entidad:

(a) deje de presentar estados financieros de acuerdo con requerimientos nacionales, habiéndolos presentado previamente, así como otro conjunto de estados financieros que contenían una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con las Normas NIIF de Contabilidad~~NIIF~~;

(b) presentó estados financieros en el ejercicio anterior de conformidad con los requerimientos nacionales y dichos estados financieros contenían una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento de las Normas NIIF de Contabilidad~~NIIF~~; o

(c) presentó estados financieros en el ejercicio anterior que contenían una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento de las Normas NIIF de Contabilidad~~NIIF~~, incluso si los auditores emitieron reservas en su informe de auditoría sobre dicho s estados financieros.

4A Sin perjuicio de los requerimientos de los párrafos 2 y 3, una entidad que haya aplicado las NIIF en un periodo contable anterior, pero cuyos estados financieros anuales anteriores más recientes no contuvieran una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento de las Normas NIIF de Contabilidad~~NIIF~~, deberá aplicar esta NIIF o bien aplicar las NIIF de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8 *Bases de Elaboración de los Estados Financieros* ~~*Políticas Contables, Cambios en la Estimación Contable y Errores*~~ como si la entidad nunca hubiera dejado de aplicar las NIIF.

...

5 Esta NIIF no se aplica a los cambios en las políticas contables efectuados por una entidad que ya aplica las NIIF. Tales cambios son objeto de:

(a) los requerimientos sobre cambios en las políticas contables de la NIC 8 ~~Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores~~; y

...

Presentación e información a revelar

...

Información comparativa

...

Información comparativa no conforme a las NIIF y resúmenes históricos

22 Algunas entidades presentan resúmenes históricos de datos seleccionados para periodos anteriores al primer periodo para el que presentan información comparativa completa de acuerdo con las NIIF. Esta NIIF no requiere que dichos resúmenes cumplan los requerimientos de reconocimiento y medición de las NIIF. Además, algunas entidades presentan información comparativa de acuerdo con los PCGA anteriores, así como la información comparativa requerida por la NIIF 18~~IAS 1~~. En cualquier estado financiero que contenga resúmenes históricos o información comparativa de conformidad con los PCGA anteriores, la entidad:

...

Explicaciones de la transición a las NIIF

...

Información financiera intermedia

32 Para cumplir con el párrafo 23, si una entidad presenta un informe financiero intermedio de acuerdo con la NIC 34 para una parte del periodo cubierto por sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF, la entidad satisfará los requerimientos de la NIC 34, a menos que se indique lo contrario, así como los siguientes requerimientos~~, además de los requerimientos de la NIC 34~~:

(za) La entidad presentará cada encabezamiento que espere utilizar al aplicar la NIIF 18, así como los subtotales requeridos por los párrafos 69 a 74 de dicha Norma, sin perjuicio de los requerimientos del párrafo 10 de la NIC 34. Una entidad aplicará los requerimientos del párrafo 10 de la NIC 34 para los encabezamientos y subtotales en los estados financieros condensados después de que haya emitido sus primeros estados financieros con arreglo a las NIIF preparados de acuerdo con la NIIF 18.

...

 © IFRS Foundation

Fecha de vigencia

...

39AI La NIIF 18 emitida en abril de 2024 modificó los párrafos 1, 3, 4, 4A, 5, 22, 32, D30 y E2, modificó el Apéndice A y añadió el párrafo 32(za) Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

...

Apéndice A
Definiciones de términos

...

primeros estados conforme a las NIIF Los primeros estados financieros anuales en los que una entidad adopta las **Normas NIIF de Contabilidad**~~Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)~~, mediante una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento de las Normas NIIF de Contabilidad~~NIIF~~.

...

Normas NIIF de Contabilidad
~~**Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)**~~

Las Normas NIIF de Contabilidad son las normas ~~Normas y las Interpretaciones~~ emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad ~~(IASB).~~ Esas Normas comprenden:

(a) las Normas Internacionales de Información Financiera;

(b) las Normas Internacionales de Contabilidad;

(c) las Interpretaciones CINIIF; y

(d) las Interpretaciones SIC;

Las Normas NIIF de Contabilidad se conocían anteriormente como Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF, NIIF y Normas NIIF.

...

Apéndice D
Exenciones en la aplicación de otras NIIF

...

Hiperinflación grave

...

D30 Cuando la fecha de normalización de la moneda funcional cae dentro de un periodo comparativo de 12 meses, el periodo comparativo podrá ser inferior a 12 meses, siempre que se suministre un juego completo de estados financieros (como requiere el párrafo 10 de la NIIF 18 ~~NIC 1~~) para ese periodo más corto.

...

Apéndice E
Exenciones a corto plazo de las NIIF

Exención del requerimiento de reexpresar la información comparativa para la NIIF 9

...

E2 La entidad que opte por presentar información comparativa que no cumpla con la NIIF 7 y la versión completada de la NIIF 9 (emitida en 2014) en su primer año de transición:

...

(d) aplicar el párrafo 6C(c) de la NIC 8 ~~17(c) de la NIC 1~~ para proporcionar información a revelar adicional cuando el cumplimiento de los requerimientos específicos de las NIIF sea insuficiente para permitir a los usuarios comprender el impacto de determinadas transacciones, otros eventos y condiciones sobre la situación financiera y el rendimiento financiero de la entidad.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 39K. Se subraya el nuevo texto.

* En abril de 2024 el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en Estados Financieros* y trasladó estos requerimientos de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* a la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página a "NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*" en el párrafo 39P. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de "*Bases para la Preparación de los Estados Financieros*".

Se añade una nota a pie de página a "NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores" en los párrafos 39Q y 39R. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB cambió el título de la NIC 8.

Se elimina la nota a pie de página de la definición de las Normas NIIF de Contabilidad del Apéndice A. El texto eliminado está tachado.

* ~~Definición de las NIIF modificada después de los cambios de nombre introducidos mediante la Constitución revisada de la Fundación IFRS en 2010.~~

 © IFRS Foundation

NIIF 2 *Pagos basados en Acciones*

Se añade una nota a pie de página a "NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*" en el párrafo 59B. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* en abril de 2024, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*.

Se añade una nota a pie de página a "NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores" en el párrafo 63E. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB cambió el título de la NIC 8.

NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*

Se modifican los párrafos 50 y B64. Se añade el párrafo 64R. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

El método de la adquisición

...

Periodo de medición

...

50 Una vez finalizado el periodo de medición, la adquirente revisará la contabilización de una combinación de negocios solo para corregir un error de conformidad con la NIC 8 *Bases de Preparación de los Estados Financieros*~~Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores~~.

...

Fecha de vigencia y transición

Fecha de vigencia

...

64R La NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* emitida en abril de 2024 modificó los párrafos 50 y B64. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

...

Apéndice B
Guía de aplicación

...

Información a revelar (aplicación de los párrafos 59 y 61)

B64 Para cumplir el objetivo del párrafo 59, la adquirente revelará la siguiente información para cada combinación de negocios que tenga lugar durante el periodo sobre el que se informa:

...

(q) la siguiente información:

...

Si la información a revelar requerida por este subpárrafo fuera impracticable, la adquirente revelará ese hecho y explicará por qué resulta impracticable. Esta NIIF utiliza el término "impracticable" con el mismo significado que en la NIC 8 *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*~~Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores~~.

 © IFRS Foundation

NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*

Se modifican los párrafos 2, 3, 5A, 5B, 13, 17, 26A, 28, 33 a 36A, 38, 39 y 41, así como los encabezamientos que preceden a los párrafos 31 y 38. El párrafo 31 no se modifica, pero se incluye para facilitar la referencia. Se añade el párrafo 44N. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Alcance

2 Los requerimientos de clasificación ~~y~~, presentación e información a revelar de esta NIIF se aplican a todos los activos *no corrientes* reconocidos y a todos los *grupos de activos para su disposición* de una entidad. Los requerimientos de medición de esta NIIF se aplican a todos los activos no corrientes reconocidos y a los grupos de activos para su disposición (según se establece en el párrafo 4), excepto a los activos que se enumeran en el párrafo 5, que continuarán siendo medidos de acuerdo con la Norma señalada.

3 Los activos clasificados como no corrientes de acuerdo con la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ~~NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*~~ no se reclasificarán como activos corrientes hasta que cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con esta NIIF. Los activos de una clase que una entidad consideraría normalmente como no corrientes que se adquieran exclusivamente con vistas a su reventa no se clasificarán como corrientes a menos que cumplan los criterios para ser clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con esta NIIF.

...

5A Los requerimientos de clasificación, presentación y medición e información a revelar de esta NIIF aplicables a un activo no corriente (o grupo enajenable de elementos) que se clasifique como mantenido para la venta, se aplicarán también a un activo no corriente (o grupo enajenable de elementos) que se clasifique como mantenido para distribuir a los propietarios que actúen como tales (mantenido para distribuir a los propietarios).

5B Esta NIIF especifica la información a revelar requerida con respecto a activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta o como operaciones discontinuadas. La información a revelar en otras NIIF no se aplica a dichos activos (o grupos de activos para su disposición) a menos que esas NIIF así lo requieran:

(a) información a revelar específica con respecto a activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta o en operaciones discontinuadas; o

(b) información a revelar sobre la medición de los activos y pasivos dentro de un grupo enajenable de elementos que no estén dentro del alcance del requerimiento de medición de la NIIF 5 y dicha información a revelar no se facilite ya en las demás notas de los estados financieros.

Puede ser necesario revelar información adicional sobre los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta o como operaciones discontinuadas, para cumplir con los requerimientos ~~generales~~ de información a revelar de la NIIF 18 y con los requerimientos de la NIC 8 *Bases para la Preparación de los Estados Financieros* ~~NIC 1~~, en particular con los párrafos 6A y 31A de la NIC 8~~15 y 125 de dicha Norma~~.

Clasificación de activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) como mantenidos para la venta o como mantenidos para su distribución a los propietarios.

...

Activos no corrientes que se van a abandonar

13 La entidad no clasificará como mantenido para la venta un activo no corriente (o un grupo de activos para su disposición) que vaya a ser abandonado. Ello se debe a que su importe en libros se recuperará

principalmente a través de su uso continuado. Sin embargo, si el grupo de activos para su disposición que se va a abandonar cumple los criterios del párrafo 32,(a) a c), la entidad presentará o revelará los resultados y flujos de efectivo del grupo de activos para su disposición como operaciones discontinuadas, de acuerdo con los párrafos 33 y 34, en la fecha en que deje de utilizarse. Los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) que deben abandonarse incluyen los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) que van a utilizarse hasta el final de su vida económica y los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) que van a cerrarse en lugar de venderse.

...

Medición de activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta

Medición de activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición)

...

17 Cuando se espere que la venta se produzca más allá de un año, la entidad medirá los costos de venta a su valor actual. Cualquier incremento en el valor actual de los costos de venta que surja del paso del tiempo se clasificará ~~presentado~~ en el resultado del periodo aplicando los requerimientos de la NIIF 18 relativos a los ingresos y gastos derivados de la nueva valoración de un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) clasificado como mantenido para la venta ~~como un costo de financiación~~.

...

Cambios en un plan de venta o en un plan de distribución a los propietarios

...

26A Si una entidad reclasifica un activo (o grupo de activos para su disposición) directamente de mantenido para la venta a mantenido para su distribución a los propietarios, o directamente de mantenido para su distribución a los propietarios ha mantenido para la venta, entonces el cambio en la clasificación se considera una continuación del plan original de disposición. La entidad:

(a) no seguirá las guías de los párrafos 27 a 29 para contabilizar este cambio. La entidad aplicará los requerimientos de clasificación, presentación, y medición e información a revelar de esta NIIF que sean aplicables al nuevo método de disposición.

...

28 La entidad incluirá cualquier ajuste requerido al importe en libros de un activo no corriente que deje de estar clasificado como mantenido para la venta o como mantenido para distribuir a los propietarios, en el resultado de las actividades continuadas del periodo en el que dejen de cumplirse los criterios de los párrafos 7 a 9 o 12A, respectivamente. Los estados financieros de los periodos posteriores a la clasificación como mantenidos para la venta o como mantenidos para distribuir a los propietarios se modificarán en consecuencia si el grupo de activos para su disposición o el activo no corriente que deja de clasificarse como mantenido para la venta o como mantenido para distribuir a los propietarios es una subsidiaria, una operación conjunta, un negocio conjunto, una asociada o una parte de una participación en un negocio conjunto o en una asociada. La entidad presentará ese ajuste en la misma partida ~~título~~ del estado del resultado integral utilizada para presentar la pérdida o ganancia, si procede, reconocida de acuerdo con el párrafo 37.

...

Presentación e información a revelar

...

~~Presentación Discontinuada de~~Operaciones discontinuadas

31 *Un componente de una entidad* comprende las operaciones y los flujos de efectivo que pueden distinguirse claramente, desde el punto de vista operativo y a efectos de información financiera, del resto de la entidad. En otras palabras, un componente de una entidad habrá sido una unidad generadora de efectivo o un grupo de unidades generadoras de efectivo mientras se haya mantenido para su uso.

...

33 Una entidad presentará o revelará:

...

(b) un análisis de los importes únicos en (a) en:

(i) los ingresos de actividades ordinarias, gastos y ganancias o pérdidas antes de impuestos de las operaciones discontinuadas;

(ii) el gasto por impuesto a las ganancias relacionado, tal y como requiere el párrafo 81(h) de la NIC 12.

(iii) la ganancia o pérdida reconocida en la medición al valor razonable menos los costos de venta o en la enajenación de los activos o grupos de activos para su disposición que constituyen la operación discontinuada; y

(iv) el gasto por impuesto a las ganancias relacionado, tal y como se requiere en la letra h) del párrafo 81 de la NIC 12.

El análisis puede presentarse en el estado del resultado integral o revelarse en las notas ~~o en el estado del resultado integral~~. Si se presenta en el estado del resultado integral, se clasificará en la sección de la categoría de operaciones discontinuadas ~~identificadas como relativas a operaciones discontinuadas~~, es decir, separadas de las operaciones continuadas. El desglose no se le requiere a los grupos de activos para su disposición que sean subsidiarias recién adquiridas que cumplan los criterios para ser clasificadas como mantenidas para la venta en el momento de la adquisición (véase el párrafo 11).

(c) Los flujos de efectivo netos atribuibles a las actividades de operación, inversión y financiación de las operaciones discontinuadas. Esta información ~~esta información a revelar~~ puede presentarse en el estado de flujos de efectivo o revelarse en las notas ~~o en los estados financieros~~. Esta información a revelar no se requiere para los grupos de activos para su disposición que sean subsidiarias recién adquiridas que cumplan los criterios para ser clasificadas como mantenidas para la venta en el momento de la adquisición (véase el párrafo 11).

(d) Importe de los ingresos procedentes de las operaciones continuadas y de las operaciones discontinuadas atribuibles a los propietarios de la controladora. Esta información ~~esta información a revelar~~ puede presentarse en el estado de flujos de efectivo o revelarse en las notas ~~o en el estado del resultado integral~~.

33A Si una entidad presenta las partidas del resultado del periodo en un estado del resultado del periodo separado de un estado que presente el resultado integral, tal como se describe en el párrafo 12(b) de la NIIF 1~~8~~10A ~~de la NIC 1 (modificada en 2011)~~, una ~~sección de la~~ categoría identificada como relativa a operaciones discontinuadas se presentará en ~~ese~~ el estado del resultado del periodo.

34 Una entidad volverá a presentar las presentaciones e información a revelar del párrafo 33 para los periodos anteriores presentados en los estados financieros, de forma que las presentaciones e informaciones a revelar se refieran a todas las operaciones que hayan sido discontinuadas al final del periodo sobre el que se informa para el último periodo presentado.

35 Los ajustes realizados en el periodo actual a los importes previamente clasificados ~~presentados~~ en la categoría de operaciones discontinuadas ~~las operaciones discontinuadas~~ que estén directamente relacionadas con la disposición de una operación discontinuada en un periodo anterior, también se clasificarán por separado en la categoría de operaciones discontinuadas. Se revelarán la naturaleza y los importes de dichos ajustes. Entre los ejemplos de circunstancias en las que pueden producirse estos ajustes se incluyen los siguientes:

...

36 Si una entidad dejase de clasificar un componente de una entidad como mantenido para la venta, los resultados de las operaciones del componente previamente clasificado~~, presentados~~ en la categoría de operaciones discontinuadas, de acuerdo con los párrafos 33 a 35, se reclasificarán e incluirán en los ingresos de las actividades continuadas de todos los periodos sobre los que se presente información. Los importes correspondientes a periodos anteriores se describirán como si se hubieran vuelto a presentar.

36A La entidad que esté comprometida en un plan de venta que implique la pérdida de control de una subsidiaria, presentará o revelará la información requerida en los párrafos 33 a 36 cuando la subsidiaria sea un grupo de activos para su disposición que cumpla con la definición de operaciones discontinuadas, de acuerdo con el párrafo 32.

...

~~No corriente Presentación de un~~ Activo no corriente o grupo de activos para su disposición clasificados como mantenidos para la venta

38 Una entidad presentará en el estado de situación financiera, de forma separada del resto de los activos, los activos no - corrientes clasificados como mantenidos para la venta como partidas integradas en un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta. Los pasivos de un grupo de activos para su disposición clasificados como mantenidos para la venta se presentarán por separado de otros pasivos en el estado de situación financiera. Los activos y pasivos no se compensarán ni se presentarán como un único importe. Las principales clases de activos y pasivos clasificados como mantenidos para la venta se presentarán por separado, ~~revelado ya sea~~ en el estado de situación financiera o se revelarán en las notas, excepto en los casos permitidos en el párrafo 39. Una entidad presentará de forma separada los importes acumulados de los ingresos o de los gastos que se hayan reconocido en otro resultado integral y se refieran a los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta.

39 Si el grupo de activos para su disposición es una subsidiaria recientemente adquirida que cumple los criterios para ser clasificada como mantenida para la venta en el momento de la adquisición (véase el párrafo 11), no se requiere la presentación o la información a revelar de las principales clases de activos y pasivos.

...

Información a revelar adicional

41 La entidad revelará la siguiente información en las notas en el periodo en el que un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) haya sido clasificado como mantenido para la venta o vendido:

...

(c) la ganancia o pérdida reconocida de acuerdo con los párrafos 20 a 22 y, si no se presenta por separado en el estado del resultado integral, la partida ~~título~~ del estado del resultado integral que incluye esa ganancia o pérdida;

...

Fecha de vigencia

...

44N La NIIF 18 emitida en abril de 2024 modificó los párrafos 2, 3, 5A, 5B, 13, 17, 26A, 28, 33 a 36A, 38, 39 y 41, así como los encabezamientos anteriores a los párrafos 31 y 38. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 44A. Se subraya el nuevo texto.

* En abril de 2024 el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en Estados Financieros* y trasladó estos requerimientos de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* a la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo $$I. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB trasladó estos requerimientos de la NIC 1 a la NIIF 18.

 © IFRS Foundation

Se añade una nota a pie de página a "NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*" en el párrafo 44L. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de "*Bases para la Preparación de los Estados Financieros*".

NIIF 6 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales*

Se modifica el párrafo 6. Se añade el párrafo 26B. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Reconocimiento de los activos para exploración y evaluación

Exención temporal de los párrafos 11 y 12 de la NIC 8

6 Al desarrollar sus políticas contables, una entidad que reconozca activos de exploración y evaluación aplicará el párrafo 10 de la NIC 8 *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*~~.

...

Fecha de vigencia

...

26B La NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* emitida en abril de 2024 modificó el párrafo 6. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página a "NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*" en el párrafo 26A. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* en abril de 2024, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*.

 © IFRS Foundation

NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*

Se modifican los párrafos 3, 8, 20, 21, 24C, 24E, 24F, 24G, B5, B7 y B46. Se añaden los párrafos 19A y 19B y su correspondiente subpartida, y el párrafo 44KK. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Alcance

3 Esta NIIF deberá aplicarse por todas las entidades, a todo tipo de instrumentos financieros, excepto a:

...

(f) (f) Instrumentos que requieran ser clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 16A y 16B o los párrafos 16C y 16D de la NIC 32. Sin embargo, la información a revelar requerida por los párrafos 19A y 19B es obligatoria para estos instrumentos.

...

Relevancia de los instrumentos financieros en la situación financiera y el rendimiento

...

Estado de situación financiera

Categorías de activos financieros y pasivos financieros

8 Los importes en libros de cada una de las siguientes categorías, tal como se especifica en la NIIF 9, se presentarán ~~revelados~~ en el estado de situación financiera o se revelarán en las notas:

...

Instrumentos financieros clasificados como patrimonio de acuerdo con los párrafos 16A y 16B o párrafos 16C y 16D de la NIC 32

19A En el caso de instrumentos financieros con opción de venta clasificados como instrumentos de patrimonio, de acuerdo los párrafos 16A y 16B de la NIC 32, una entidad revelará (en la medida en que no lo haya hecho en ninguna otra parte):

(a) un resumen de datos cuantitativos sobre el importe clasificado como patrimonio;

(b) sus objetivos, políticas y procesos de gestión de su obligación de recomprar o reembolsar los instrumentos cuando le sea requerido por los tenedores de los instrumentos, incluyendo cualquier cambio sobre el periodo anterior;

(c) las salidas de efectivo esperadas por reembolso o recompra de esa clase de instrumentos financieros; y

(d) información sobre cómo se determinaron las salidas de efectivo esperadas por reembolso o recompra.

19B Si una entidad ha reclasificado cualquiera de los siguientes instrumentos financieros entre pasivos financieros y patrimonio, revelará el importe reclasificado dentro y fuera de cada categoría (pasivos financieros o patrimonio), y el calendario y razones para esa reclasificación:

(a) un instrumento financiero con opción de venta clasificado como un instrumento de patrimonio aplicando los párrafos 16A y 16B de la NIC 32; o

(b) un instrumento que impone a la entidad una obligación de entregar a terceros una participación proporcional de los activos netos de la entidad solo en el momento de la liquidación y se clasifica como un instrumento de patrimonio aplicando los párrafos 16C y 16D de la NIC 32.

Estado del resultado integral

Partidas de ingresos, gastos, ganancias o pérdidas

20 Una entidad presentará, sujeta a los requerimientos de presentación de la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros*, ~~revelará~~ las siguientes partidas de ingresos, gastos, ganancias o pérdidas, ya sea en el estado del resultado integral o revelándolas en las notas:

...

Otra información a revelar

Políticas contables

21 De acuerdo con el párrafo 27A de la NIC 8 *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*~~117 de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007)~~, una entidad revela información material o con importancia relativa sobre política contable. La información sobre la base (o bases) de medición de los instrumentos financieros utilizada al preparar los estados financieros se espera que sea información sobre políticas contables material o con importancia relativa.

Contabilidad de coberturas

...

Los efectos de la contabilidad de coberturas en la situación financiera y el rendimiento

...

24C La entidad revelará, en un formato en forma de tabla, los siguientes importes de forma separada por categoría de riesgo para los tipos de cobertura que se indican a continuación:

...

(b) para las coberturas del flujo de efectivo y las coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero:

...

(iv) el importe reclasificado desde la reserva de cobertura de flujos de efectivo o reserva de conversión de moneda extranjera al resultado del periodo como un ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18~~NIC 1~~), (diferenciando entre los importes para los cuales se ha utilizado con anterioridad la contabilidad de coberturas, pero para los cuales los flujos de efectivo cubiertos dejan de esperarse que ocurran, y los importes que se han transferido porque la partida cubierta ha afectado al resultado del periodo);

(v) la partida del estado del resultado integral que incluye el ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18 ~~NIC 1~~); y

...

24E La entidad proporcionará una conciliación de cada componente del patrimonio y un análisis de otro resultado integral de conformidad con la NIIF 18 ~~NIC 1~~ que, en conjunto:

...

24F La entidad ~~revelará~~ proporcionará la información requerida en el párrafo 24E de forma separada por categoría de riesgo. Esta desagregación por riesgo podrá revelarse ~~proporcionarse~~

Opción de designar una exposición crediticia como medida al valor razonable a través de beneficios o pérdidas

24G Si una entidad designó un instrumento financiero, o una parte del mismo, como medido al valor razonable con cambios en resultados porque utiliza un derivado crediticio para gestionar el riesgo crediticio de ese instrumento financiero, revelará:

...

 © IFRS Foundation

(c) al dejar de valorar un instrumento financiero, o una parte del mismo, al valor razonable con cambios en resultados, el valor razonable de ese instrumento financiero que se ha convertido en el nuevo importe en libros de conformidad con el párrafo 6.7.4 de la NIIF 9 y el importe nominal o principal correspondiente (excepto para facilitar información comparativa de conformidad con la NIIF 18~~AS 1~~, la entidad no necesita continuar con esta información a revelar en periodos posteriores).

...

Fecha de vigencia y transición

...

44KK La NIIF 18 emitida en abril de 2024 modificó los párrafos 3, 8, 20, 21, 24C, 24E, 24F, 24G, B5, B7 y B46, y añadió los párrafos 19A y 19B y un subtítulo relacionado. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

...

Apéndice B
Guía de aplicación

Clases de instrumentos financieros y nivel de detalle de la información a revelar (párrafo 6)

...

Otra información a revelar – políticas contables (párrafo 21)

B5 El párrafo 21 requiere revelar información sobre políticas contables materiales o con importancia relativa, que se espera incluya información sobre la base (o bases) de medición de los instrumentos financieros utilizadas en la elaboración de los estados financieros. Para los instrumentos financieros, esta información a revelar podrá incluir:

...

El párrafo 27G de la de la NIC 8 *Base para la Preparación de los Estados Financieros*~~*1*22 de la NIC 1 (revisada en 2007)~~ también requiere que las entidades revelen, junto con la información sobre políticas contables materiales o con importancia relativa o en otras notas, otros juicios, diferentes de los que implican estimaciones, que la gerencia haya realizado en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad y que tengan el efecto más sobre los importes reconocidos en los estados financieros.

Naturaleza y alcance de los riesgos que surgen de instrumentos financieros (párrafos 31 a 42)

...

Información a revelar cuantitativa (párrafo 34)

B7 El párrafo 34(a) requiere que se revele información cuantitativa resumida sobre la exposición al riesgo de una entidad, basada en la información que se proporciona internamente al personal clave de la gerencia de la entidad. Cuando una entidad utilice varios métodos para gestionar una exposición al riesgo, la entidad revelará información utilizando el método o métodos que proporcionen la información más relevante y fiable. La NIC 8 ~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*~~ analiza la relevancia y la fiabilidad.

...

Baja en cuentas (párrafos 42C a 42H)

...

Compensación de activos financieros y pasivos financieros (párrafos 13A a 13F)

...

Información a revelar sobre los importes netos presentados en el estado de situación financiera [párrafo 13C(c)]

...

B46 Los importes requeridos a revelar por el párrafo 13C(c) deben conciliarse con las partidas individuales presentadas en el estado de situación financiera. Por ejemplo, si una entidad que aplica los requerimientos de la NIIF 18 agrega o desagrega los importes presentados en ~~determina que la agregación o desagregación de los importes de~~ las partidas individuales de los estados financieros cuando la entidad proporciona los importes requeridos por el párrafo 13C(c)~~proporciona información más relevante,~~ debe conciliar esos ~~los~~ importes agregados o desagregados ~~revelados en el párrafo 13C(c)~~ con los importes de las partidas individuales presentadas en el estado de situación financiera.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 44A. Se subraya el nuevo texto.

* En abril de 2024 el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en Estados Financieros* y trasladó estos requerimientos de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* a la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 44C. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB trasladó estos requerimientos de la NIC 1 a la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 44Q. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB trasladó estos requerimientos de la NIC 1 a la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página a "NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*" en el párrafo 44AA. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de "*Bases para la Preparación de los Estados Financieros*".

Se añade una nota a pie de página a "NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*" en el párrafo 44FF. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB cambió el título de la NIC 8.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 44II. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB trasladó a la NIC 8 los requerimientos de revelar información material o con importancia relativa sobre políticas contables que figuraban en la NIC 1.

 © IFRS Foundation

NIIF 8 *Segmentos de Operación*

Se modifica el párrafo 23 y se añade el párrafo 36D. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Información a revelar

...

Información sobre resultados del periodo, activos y pasivos

23 Una entidad informará sobre la medición de los resultados del periodo de cada segmento sobre el que deba informar. Una entidad deberá informar sobre la medición de los activos y pasivos totales para cada segmento sobre el que se deba informar, si estos importes se facilitan con regularidad a la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación. Una entidad revelará, asimismo, la siguiente información acerca de cada segmento sobre el que deba informar, cuando los importes especificados estén incluidos en la medición del resultado de los segmentos que examina la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación, o cuando se le faciliten de otra forma con regularidad, aunque no se incluyan en esa medición del resultado de los segmentos:

...

(f) partidas importantes de ingresos y gastos reveladas de conformidad con el párrafo 42 de la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros*~~párrafo 97 de la NIC 1 Presentación de Estados Financieros (revisada en 2007)~~;

...

Transición y fecha de vigencia

...

36D La NIIF 18, emitida en mayo de 2024, modificó el párrafo 23. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 36A. Se subraya el nuevo texto.

* En abril de 2024 el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en Estados Financieros* y trasladó estos requerimientos de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* a la NIIF 18.

NIIF 9 *Instrumentos Financieros*

Se modifican los párrafos 5.6.5, 5.6.7, 5.7.10, 6.5.11, 6.5.12, 6.5.14, 6.5.15, 6.7.2 y B4.1.2A y se añade el párrafo 7.1.11. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Capítulo 5 Medición

...

5.6 Reclasificación de activos financieros

...

5.6.5 Si una entidad reclasifica un activo financiero desde la categoría de medición al valor razonable a través de otro resultado integral a la categoría de medición al costo amortizado, el activo financiero se reclasifica a su valor razonable en la fecha de reclasificación. Sin embargo, la ganancia o pérdida acumulada reconocida previamente en otro resultado integral se elimina del patrimonio y se ajusta contra el valor razonable del activo financiero en la fecha de reclasificación. Como resultado, el activo financiero se mide en la fecha de reclasificación como si siempre se hubiera medido al costo amortizado. Este ajuste afecta a otro resultado integral pero no afecta al resultado y, por tanto, no es un ajuste de reclasificación (véase la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ~~NIC 1 Presentación de Estados Financieros~~). La tasa de interés efectiva y la medición de las pérdidas crediticias esperadas no se ajustan como resultado de la reclasificación. (Véase el párrafo B5.6.1.)

...

5.6.7 Si una entidad reclasifica un activo financiero de la categoría de medición al valor razonable con cargo a otro resultado integral a la categoría de medición al valor razonable con cargo a resultados, el activo financiero seguirá midiéndose a su valor razonable. La ganancia o pérdida acumulada reconocida previamente en otro resultado integral se reclasifica del patrimonio al resultado del periodo como un ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18 ~~IAS 1~~) en la fecha de reclasificación

5.7 ganancias y pérdidas

...

Activos financieros medidos al valor razonable con cambios en otro resultado integral

5.7.10 Una ganancia o pérdida en un activo financiero medido al valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A se reconocerá en otro resultado integral, excepto por ganancias o pérdidas por deterioro del valor (véase la Sección 5.5) y ganancias y pérdidas por cambio de moneda extranjera (véanse los párrafos B5.7.2 y B5.7.2A), hasta que el activo financiero se dé de baja en cuentas o se reclasifique. Cuando el activo financiero se da de baja en cuentas, la ganancia o pérdida acumulada reconocida previamente en otro resultado integral se reclasifica del patrimonio al resultado del periodo como un ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18~~IAS 1~~). Si el activo financiero se reclasifica fuera de la categoría de medición al valor razonable a través de otro resultado integral, la entidad contabilizará la ganancia o pérdida acumulada que se reconoció previamente en otro resultado integral de acuerdo con los párrafos 5.6.5 y 5.6.7. Los intereses calculados utilizando el método del interés efectivo se reconocen en el resultado del periodo.

...

Capítulo 6 Contabilidad de coberturas

...

 © IFRS Foundation

6.5 Contabilización de las relaciones de cobertura que cumplen los requisitos fijados

...

Cobertura de los flujos de efectivo

6.5.11 Siempre que una cobertura de flujo de efectivo cumpla los criterios del párrafo 6.4.1, la relación de cobertura se contabilizará del siguiente modo:

...

(d) los importes que se hayan acumulado en la reserva de cobertura de los flujos de efectivo de conformidad con (a) se contabilizarán del siguiente modo:

(i) si una transacción cubierta prevista da lugar posteriormente al reconocimiento de un activo no financiero o un pasivo no financiero, o una transacción cubierta prevista para un activo no financiero o un pasivo no financiero se convierte en un compromiso firme para el que se aplica la contabilidad de cobertura del valor razonable, la entidad retirará ese importe de la reserva de cobertura del flujo de efectivo y lo incluirá directamente en el costo inicial u otro importe en libros del activo o del pasivo. No se trata de un ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18, ~~NIC 1~~) y, por tanto, no afecta a otro resultado integral.

(ii) para las coberturas de flujos de efectivo distintas de las cubiertas por (i), ese importe se reclasificará de la reserva de cobertura de flujos de efectivo al resultado del periodo como un ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18~~NIC 1~~) en el mismo periodo o periodos durante los cuales los flujos de efectivo futuros previstos cubiertos afecten al resultado del periodo (por ejemplo, en los periodos en que se reconozcan los ingresos por intereses o los gastos por intereses o cuando se produzca una venta prevista).

(iii) sin embargo, si ese importe es una pérdida y la entidad espera que la totalidad o una parte de esa pérdida no se recuperará en uno o más periodos futuros, reclasificará inmediatamente el importe que no se espera recuperar en el resultado del periodo como un ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18~~NIC 1~~).

6.5.12 Cuando una entidad discontinúe la contabilidad de coberturas para una cobertura de flujos de efectivo [véanse los párrafos 6.5.6 y 6.5.7(b)] contabilizará los importes que se hayan acumulado en la reserva de cobertura de flujos de efectivo de acuerdo con el párrafo 6.5.11(a) como sigue:

...

(b) si ya no se espera que se produzcan los flujos de efectivo futuros cubiertos, ese importe se reclasificará inmediatamente de la reserva de cobertura del flujo de efectivo al resultado del periodo como un ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18~~NIC 1~~). Un flujo de efectivo futuro cubierto que ya no sea altamente probable que se produzca puede seguir esperándose que se produzca.

Coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero

...

6.5.14 La ganancia o pérdida acumulada en el instrumento de cobertura relativa a la parte eficaz de la cobertura que haya sido acumulada en la reserva de conversión de moneda extranjera, se reclasificará del patrimonio neto al resultado del periodo como un ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18 ~~NIC 1~~) de acuerdo con los párrafos 48 a 49 de la NIC 21 sobre la enajenación o disposición por otra vía parcial del negocio en el extranjero.

Contabilización del valor temporal de las opciones:

6.5.15 Cuando una entidad separe el valor intrínseco y el valor temporal de un contrato de opción y designe como instrumento de cobertura solo el cambio en el valor intrínseco de la opción [véase el párrafo 6.2.4, letra a)], contabilizará el valor temporal de la opción como sigue (véanse los párrafos B6.5.29 a B6.5.33)

...

(b) el cambio en el valor razonable del valor temporal de una opción que cubra una partida cubierta relacionada con una transacción se reconocerá en otro resultado integral en la medida en que esté relacionado con la partida cubierta y se acumulará en un componente separado del patrimonio. El cambio acumulado en el valor razonable derivado del valor temporal de la opción que se haya acumulado en un componente separado del patrimonio (el "Importe") se contabilizará del modo siguiente:

(i) si la partida cubierta diese lugar posteriormente al reconocimiento de un activo no financiero o un pasivo no financiero, o a un compromiso en firme por un activo no financiero o un pasivo no financiero para los que se aplique la contabilidad de cobertura del valor razonable, la entidad eliminará el importe del componente separado del patrimonio y lo incluirá directamente en el costo inicial u otro importe en libros del activo o del pasivo. No se trata de un ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18, ~~NIC 1~~) y, por tanto, no afecta a otro resultado integral.

(ii) para relaciones de cobertura distintas de las cubiertas por (i), los importes se reclasificarán del componente separado de patrimonio neto al resultado del periodo como un ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18, ~~NIC 1~~) en el mismo periodo o periodos durante los cuales los flujos de efectivo futuros previstos cubiertos afecten al resultado del periodo (por ejemplo, cuando se produzca una venta prevista).

(iii) sin embargo, si no se espera recuperar la totalidad o parte de ese importe en uno o más periodos futuros, el importe que no se espere recuperar se reclasificará inmediatamente en el resultado del periodo como un ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18, ~~NIC 1~~).

(c) el cambio en el valor razonable del valor temporal de una opción que cubra una partida cubierta relacionada con un periodo de tiempo se reconocerá en otro resultado integral en la medida en que esté relacionado con la partida cubierta y se acumulará en un componente separado del patrimonio. El valor temporal en la fecha de designación de la opción como instrumento de cobertura, en la medida en que esté relacionado con la partida cubierta, se amortizará de forma sistemática y racional a lo largo del periodo durante el cual el ajuste de cobertura del valor intrínseco de la opción podría afectar al resultado del periodo (o a otro resultado integral, si la partida cubierta es un instrumento de patrimonio para el que una entidad ha elegido presentar los cambios en el valor razonable en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.5). Por lo tanto, en cada periodo sobre el que se informe, el importe de la amortización se reclasificará del componente separado del patrimonio al resultado del periodo como un ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18, ~~NIC 1~~). Sin embargo, si se discontinúa la contabilidad de coberturas para la relación de cobertura que incluye el cambio en el valor intrínseco de la opción como instrumento de cobertura, el importe neto (es decir, incluida la amortización acumulada) que se haya acumulado en el componente separado del patrimonio se reclasificará inmediatamente en el resultado del periodo como un ajuste de reclasificación (véase la NIIF 18, ~~NIC 1~~).

...

6.7 Opción de designar una exposición crediticia como medida al valor razonable a través de ganancias o pérdidas

...

Contabilización de las exposiciones crediticias designadas a valor razonable con cambios en resultados del periodo

6.7.2 Si un instrumento financiero se designa, de acuerdo con el párrafo 6.7.1, como medido al valor razonable con cambios en resultados tras su reconocimiento inicial, o no se reconocía previamente, las diferencias en el momento de la designación entre el importe en libros, si lo hubiera, y el valor razonable se reconocerán inmediatamente en resultados. Para los activos financieros medidos al valor razonable a través de otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A, la ganancia o pérdida acumulada previamente reconocida en otro resultado integral se reclasificará inmediatamente del patrimonio al resultado como un ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18, ~~NIC 1~~).

...

 © IFRS Foundation

Capítulo 7 Fecha de vigencia y transición

7.1 Fecha de vigencia

...

7.1.11 La NIIF 18 emitida en abril de 2024 modificó los párrafos 5.6.5, 5.6.7, 5.7.10, 6.5.11, 6.5.12, 6.5.14, 6.5.15, 6.7.2 y B4.1.2A. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

...

Apéndice B
Guía de aplicación

...

Clasificación (Capítulo 4)

Clasificación de activos financieros (Sección 4.1)

El modelo de negocio de la entidad para la gestión de activos financieros

...

B4.1.2A El modelo de negocio de una entidad hace referencia a la forma en que una entidad gestiona sus activos financieros para generar flujos de efectivo. Es decir, el modelo de negocio de la entidad determina si los flujos de efectivo se derivarán del cobro de flujos de efectivo contractuales, de la venta de activos financieros o de ambos. En consecuencia, esta evaluación no se realiza sobre la base de escenarios que la entidad no espera razonablemente que se produzcan, como los denominados escenarios "más desfavorable" o "de estrés". Por ejemplo, si una entidad prevé que venderá una determinada cartera de activos financieros solo en un escenario de estrés, ese escenario no afectaría a la evaluación por la entidad del modelo de negocio para esos activos si la entidad espera razonablemente que ese escenario no se produzca. Si los flujos de efectivo se realizan de un modo que difiere de las expectativas de la entidad en la fecha en que ésta evaluó el modelo de negocio (por ejemplo, si la entidad vende más o menos activos financieros de los que esperaba cuando clasificó los activos), ello no da lugar a un error de periodos anteriores en los estados financieros de la entidad (véase la NIC 8 *Base para la Preparación de Estados Financieros*~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*~~) ni cambia la clasificación del resto de activos financieros mantenidos en ese modelo de negocio (es decir, aquellos activos que la entidad reconoció en periodos anteriores y aún mantiene) siempre que la entidad haya considerado toda la información relevante que estaba disponible en el momento en que realizó la evaluación del modelo de negocio. Sin embargo, cuando una entidad evalúa el modelo de negocio para activos financieros recién originados o recién adquiridos, debe considerar la información sobre cómo se realizaron los flujos de efectivo en el pasado, junto con el resto de información relevante.

Se añade una nota a pie de página a la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, en el párrafo 7.2.1. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* en abril de 2024, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*.

NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*

Se añade una nota a pie de página a "NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*" en el párrafo C2, Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* en abril de 2024, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*.

 © IFRS Foundation

NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*

Se añade una nota a pie de página a "NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*" en el párrafo C1B, Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* en abril de 2024, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*.

NIIF 12 *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades*

Se modifica el párrafo B14 y se añade el párrafo C1E. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Apéndice B
Guía de aplicación

...

Información financiera resumida sobre subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas (párrafos 12 y 21)

...

B14 La información financiera resumida revelada ~~presentada~~ de acuerdo con los párrafos B12 y B13 estará constituida por los importes incluidos en los estados financieros con arreglo a las NIIF del negocio conjunto o de la asociada (y no la participación de la entidad en esos importes). Si la entidad contabiliza su participación en el negocio conjunto o asociada utilizando el método de la participación:

(a) los importes incluidos en los estados financieros conforme a las NIIF del negocio conjunto o asociada se ajustarán para reflejar los ajustes realizados por la entidad al utilizar el método de la participación, tales como los ajustes del valor razonable realizados en el momento de la adquisición y los ajustes por diferencias en las políticas contables.

(b) La entidad facilitará una conciliación de la información financiera resumida revelada ~~presentada~~ con el importe en libros de su participación en el negocio conjunto o en la asociada.

...

Apéndice C
Fecha de vigencia y transición

Fecha de vigencia y transición

...

C1E La NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* emitida en abril de 2024 modificó el párrafo B14. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página a "NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*" en el párrafo C1D. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* en abril de 2024, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*.

 © IFRS Foundation

NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*

Se modifica el párrafo 51 y se añade el párrafo C7. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Medición

...

Aplicación a activos financieros y pasivos financieros con posiciones compensadas en riesgos de mercado o riesgo crediticio de la contraparte

...

51 Una entidad tomará una decisión de política contable de acuerdo con la NIC 8 *Bases para la Preparación de los Estados Financieros* ~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables* y Errores~~ para utilizar la excepción del párrafo 48. La entidad que utilice la excepción aplicará esa política contable, incluyendo su política de asignación de los ajustes entre precio comprador y vendedor (véanse los párrafos 53 a 55) y de los ajustes de crédito (véase el párrafo 56), si procede, de forma congruente de un ejercicio a otro para una cartera determinada.

...

Apéndice C
Fecha de vigencia y transición

...

C7 La NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* emitida en abril de 2024 modificó el párrafo 51. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

NIIF 14 *Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas*

Se modifican los párrafos 19, B13 y B14 y se añade el párrafo C2. También se modifica el subtítulo que precede al párrafo 9. El párrafo 9 no se modifica pero se incluye para facilitar la referencia a. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Reconocimiento, medición, deterioro de valor y baja en cuentas

Exención temporal del párrafo 11 de la NIC 8 *Bases de Preparación de los Estados Financieros~~Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables~~* y ~~Errores~~

9 **Una entidad que tenga actividades de tasas reguladas y que esté dentro del alcance de, y elija aplicar, esta Norma, aplicará los párrafos 10 y 12 de la NIC 8 al desarrollar sus políticas contables para el reconocimiento, valoración, deterioro del valor y baja en cuentas de los saldos de cuentas de tasas reguladas.**

...

Presentación

Cambios en la presentación

...

19 Sin perjuicio de los requerimientos de la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros*~~Además de las partidas que se requiera presentar en el estado de situación financiera y en el estado o estados del resultado del periodo y otro resultado integral de acuerdo con la NIC 1 Presentación de Estados Financieros,~~ una entidad que aplique esta Norma presentará todos los saldos de las cuentas de diferimiento regulatorio y los movimientos de dichos saldos de acuerdo con los párrafos 20 a 26.

...

Apéndice B
Guía de Aplicación

...

Aplicabilidad de otras Normas

...

Aplicación de la NIC 33 *Ganancias por Acción*

B13 El párrafo 66 de la NIC 33 requiere que algunas entidades presenten, en el estado del resultado del periodo y otro resultado integral, las ganancias por acción básicas y diluidas tanto para las ganancias o pérdidas de las operaciones continuadas como para las ganancias o pérdidas que sean atribuibles a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio de la entidad controladora. Además, el párrafo 68 de la NIC 33 requiere que una entidad que informe sobre una operación discontinuada presente en el estado del resultado del periodo y otro resultado integral o revele en las notas los importes básicos y diluidos por acción para la operación discontinuada~~, ya sea en el estado del resultado del periodo y otro resultado integral o en las notas~~.

 © IFRS Foundation

B14 Para cada importe de las ganancias por acción presentado de acuerdo con la NIC 33, una entidad que aplique esta Norma presentará importes adicionales de ganancias por acción básicas y diluidas que se calculen de la misma forma, excepto que esos importes excluirán el movimiento neto de los saldos contables de las cuentas de diferimientos regulatorios. ~~De forma congruente con el requerimiento del párrafo 73 de la NIC 33,~~ No obstante los requerimientos del párrafo 73C(c) de la NIC 33, una entidad presentará las ganancias por acción requeridas por el párrafo 26 de esta Norma con igual prominencia que las ganancias por acción requeridas por la NIC 33 para todos los periodos sobre los que se informe.

...

Apéndice C
Fecha de vigencia y transición

Fecha de vigencia y transición

Fecha de vigencia

...

C2 La NIIF 18 emitida en abril de 2024 modificó los párrafos 19, B13 y B14 y el subtítulo anterior al párrafo 9. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*

Se modifica el párrafo 43 y se añade el párrafo C1D. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Reconocimiento

...

Satisfacción de las obligaciones de desempeño

...

Medición del progreso hacia la satisfacción completa de una obligación de desempeño

...

Métodos para medir el progreso

...

43 A medida que las circunstancias cambien con el tiempo, una entidad actualizará su medición de los progresos para reflejar cualquier cambio en el resultado de la obligación de desempeño. Estos cambios en la medición del progreso de una entidad se contabilizarán como un cambio en la estimación contable de conformidad con la NIC 8 *Bases de Preparación de los Estados Financieros* ~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*~~.

...

Apéndice C
Fecha de vigencia y transición

Fecha de vigencia

...

C1D La NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* emitida en abril de 2024 modificó el párrafo 43. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página a "NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*" en el párrafo C3(a), Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* en abril de 2024, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*.

 © IFRS Foundation

NIIF 16 *Arrendamientos*

Se modifica el párrafo 49 y se añade el párrafo C1E. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Arrendatario

...

Presentación

...

49 En el estado del resultado del periodo y en otro resultado integral, un arrendatario presentará el gasto por intereses del pasivo por arrendamiento de forma separada del cargo por depreciación del activo por derecho de uso. El párrafo 61 de la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* requiere que una entidad clasifique en la categoría de financiación del estado del resultado del periodo el gasto por intereses del pasivo por arrendamiento, identificado por la entidad aplicando el párrafo 36(a) ~~es un componente de los costos financieros, que el párrafo 82(b) de la NIC 1 Presentación de Estados Financieros requiere que se presente por separado en el estado del resultado del periodo y otro resultado integral~~.

...

Apéndice C
Fecha de vigencia y transición

Fecha de vigencia

...

C1E La NIIF 18, emitida en abril de 2024, modificó el párrafo 49. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página a "NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*";' en el párrafo C5(a). Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* en abril de 2024, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*.

NIIF 17 *Contratos de Seguro*

Se modifican los párrafos 91, 96, 103 y B129 y se añade el párrafo C2B. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Reconocimiento y presentación en el estado (o estados) del rendimiento financiero (párrafos B120 a B136)

...

Gastos o ingresos financieros por seguros (véanse los párrafos B128 a B136)

...

91 Si una entidad transfiere un grupo de contratos de seguro o da de baja en cuentas un contrato de seguro aplicando el párrafo 77:

(a) reclasificará al resultado del periodo como un ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ~~*NIC 1 Presentación de Estados Financieros*~~) cualquier importe remanente para el grupo (o contrato) que se hubiera reconocido previamente en otro resultado integral porque la entidad eligió la política contable establecida en el párrafo 88(b).

(b) no reclasificará al resultado del periodo, como un ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18 ~~NIC 1~~), ningún importe remanente para el grupo (o contrato) que haya sido previamente reconocido en otro resultado integral porque la entidad eligió la política contable establecida en el párrafo 89(b).

...

Información a revelar

...

96 Los párrafos 41 a 43 de la NIIF 18 ~~Los párrafos 29 a 31 de la NIC 1~~ establecen los requerimientos relativos ~~a la importancia relativa y~~ a la agregación y desagregación de la información. Ejemplos de ~~bases de agregación de~~ características que podrían ser apropiadas como base para desagregar la información revelada sobre los contratos de seguro son:

(a) el tipo de contrato (por ejemplo, líneas de producto importantes);

(b) área geográfica (por ejemplo, país o región); o

(c) el segmento sobre el que debe informarse, como se define en la NIIF 8 *Segmentos de Operación*.

Explicación sobre los importes reconocidos

...

103 Una entidad revelará por separado en las conciliaciones requeridas del párrafo 100 cada uno de los importes siguientes relacionados con servicios, si procede:

...

(c) los componentes de la inversión excluidos de los ingresos de actividades ordinarias y de los gastos de servicios de seguros (combinados con los reembolsos de primas a menos que se revelen los reembolsos de primas ~~presentados~~ como parte de los flujos de efectivo en el periodo descrito en el párrafo 105(a)(i)).

...

 © IFRS Foundation

Apéndice B
Guía de aplicación

...

Gastos o ingresos financieros por seguros (párrafos 87 a 92)

...

B129 Los párrafos 88 y 89 requieren que una entidad realice una opción de política contable sobre si desglosar los gastos o ingresos financieros por seguros para el periodo entre el resultado del periodo y otro resultado integral. Una entidad aplicará su opción de política contable a las carteras de contratos de seguro. Al evaluar la política contable apropiada para una cartera de contratos de seguro, aplicando el párrafo 13 de la NIC 8 *Base para la Preparación de los Estados Financieros*~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*~~, la entidad considerará para cada cartera los activos que mantiene y cómo contabiliza dichos activos.

...

Apéndice C
Fecha de vigencia y transición

Fecha de vigencia

...

C2B La NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* emitida en abril de 2024 modificó los párrafos 91, 96, 103 y B129. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página a "NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*";' en el párrafo C3(a). Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* en abril de 2024, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*.

NIC 2 *Inventarios*

Se modifica el párrafo 39 y se añade el párrafo 40H. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Información a revelar

...

39 Algunas entidades clasifican los gastos según su naturaleza en la categoría de operación del estado del ~~adoptan un formato para~~ resultado del periodo de forma que los importes que se presentan ~~revelaban~~ un costo distinto al de los inventarios reconocidos como gasto durante el periodo. ~~Bajo este formato, la entidad presenta un análisis de los gastos utilizando una clasificación basada en la naturaleza de estos.~~ En este caso, la entidad presenta ~~revela~~ los costos reconocidos como gasto por materias primas y consumibles, ~~los costos laborales~~ beneficios a los empleados y otros costos, junto con el importe de la variación neta de inventarios del periodo.

Fecha de vigencia

...

40H La NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* emitida en abril de 2024 modificó el párrafo 39. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

 © IFRS Foundation

NIC 7 *Estado de Flujos de Efectivo*

Se modifican los párrafos 6, 10, 12, 14, 16 a 18, 20, 31, 32, 35, 46 y 47. Se añaden los párrafos 33A, 34A a 34D y 64. Se eliminan los párrafos 33 y 34. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Definiciones

6 **Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:**

...

Actividades de inversión **son las de adquisición y disposición de activos a largo plazo, así como de otras inversiones no incluidas en los equivalentes al efectivo y el cobro de intereses y dividendos como se describe en los párrafos 34A a 34D.**

...

Presentación de un estado de flujos de efectivo

10 **El Estado de Flujos de Efectivo informará sobre los flujos de efectivo durante el periodo clasificados por actividades de operación, inversión y financiación. Al elaborar el estado de flujos de efectivo, una entidad aplicará esta Norma y también aplicará los requerimientos generales para los estados financieros de los párrafos 9 a 43 y 113 a 114 de la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros*.**

...

12 Una misma transacción puede incluir flujos de efectivo que se clasifiquen de forma diferente. ~~Por ejemplo, cuando los reembolsos correspondientes a un préstamo incluyen capital e interés, la parte de intereses puede clasificarse como actividades de operación, mientras que la parte de devolución del principal se clasifica como actividad de financiación.~~

Actividades de operación

...

14 Los flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación se derivan fundamentalmente de las transacciones que constituyen la principal fuente de ingresos de actividades ordinarias de la entidad. Por tanto, proceden de las operaciones y otros sucesos que entran en la determinación de las ganancias o pérdidas netas. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de operación son los siguientes:

(a) cobros procedentes de las ventas de bienes y prestación de servicios;

(b) cobros procedentes de regalías, cuotas, comisiones y otros ingresos de actividades ordinarias;

(c) pagos a proveedores por el suministro de bienes y servicios;

(d) pagos a y por cuenta de los empleados;

(e) [eliminado]

(f) pagos o devoluciones del impuesto a las ganancias a menos que puedan clasificarse específicamente dentro de las actividades de inversión y financiación; ~~y~~

(g) cobros y pagos derivados de contratos que se tienen para intermediación o para negociar con ellos; y ~~.~~

(h) cobros en efectivo de dividendos y cobros y pagos en efectivo de intereses, tal y como se describe en los párrafos 34B a 34D.

Algunas transacciones, tales como la venta de un elemento de propiedades, planta y equipo, pueden dar lugar a una pérdida o ganancia que se incluirá en el resultado reconocido. Los flujos de efectivo relacionados con estas transacciones son flujos de efectivo procedentes de actividades de inversión. Sin embargo, los pagos para elaborar o adquirir activos mantenidos para arrendar a terceros, que posteriormente

se clasifiquen como mantenidos para la venta en los términos descritos en el párrafo 68A de la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* son flujos de efectivo procedentes de actividades de operación. Los cobros por el arrendamiento y posterior venta de esos activos también se considerarán como flujos de efectivo procedentes de actividades de operación.

...

Actividades de inversión

16 La ~~información a revelar~~ presentación por separado de los flujos de efectivo procedentes de las actividades de inversión es importante, porque tales flujos de efectivo representan la medida en la cual se han hecho desembolsos para recursos que se prevé van a producir ingresos y flujos de efectivo en el futuro. Solo los desembolsos que den lugar al reconocimiento de un activo en el estado de situación financiera cumplen las condiciones para su clasificación como actividades de inversión. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de inversión son los siguientes:

(a) pagos por la adquisición de propiedades, planta y equipo, activos intangibles y otros activos a largo plazo. Estos pagos incluyen aquellos relacionados con los costos de desarrollo capitalizados y las propiedades, planta y equipo construidos por la entidad para sí misma;~~.~~

(b) cobros por ventas de propiedades, planta y equipo, activos intangibles y otros activos a largo plazo~~;~~

(c) pagos por la adquisición de instrumentos de deuda o de patrimonio, emitidos por otras entidades, ~~así como~~ incluyendo participaciones en asociadas y negocios conjuntos (distintos de los pagos por esos mismos títulos e instrumentos que sean considerados efectivo y equivalentes al efectivo, y de los que se tengan para intermediación u otros acuerdos comerciales habituales);~~.~~

(d) cobros por la venta de instrumentos de deuda o de patrimonio, emitidos por otras entidades, ~~así como~~ incluyendo participaciones en asociadas y negocios conjuntos (distintos de los cobros por esos mismos títulos e instrumentos que sean considerados efectivo y equivalentes al efectivo, y de los que se tengan para intermediación u otros acuerdos comerciales habituales);~~.~~

(e) (anticipos de efectivo y préstamos a terceros (distintos de las operaciones de ese tipo hechas por entidades financieras);.

(f) cobros derivados del reembolso de anticipos y préstamos a terceros (distintos de las operaciones de este tipo hechas por entidades financieras);.

(g) pagos derivados de contratos a término, de futuro, de opciones y de permuta financiera, excepto cuando dichos contratos se mantengan por motivos de intermediación u otros acuerdos comerciales habituales, o bien cuando los anteriores pagos se clasifiquen como actividades de financiación~~.; y~~

(h) cobros procedentes de contratos a término, a futuro, de opciones y de permuta financiera, excepto cuando dichos contratos se mantengan por motivos de intermediación u otros acuerdos comerciales habituales, o bien cuando los anteriores cobros se clasifiquen como actividades de financiación.

(i) los cobros en efectivo de intereses y dividendos, tal y como se describe en los párrafos 34A a 34D.

Cuando un contrato se contabiliza como cobertura de una posición identificable, los flujos de efectivo del contrato se clasifican de la misma manera que los flujos de efectivo de la posición cubierta.

Actividades de financiación

17 La presentación ~~revelación~~ separada de los flujos de efectivo procedentes de actividades de financiación, puesto que resulta útil al realizar la predicción de necesidades de efectivo para cubrir compromisos con los suministradores de capital a la entidad. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de financiación son los siguientes:

(a) cobros procedentes de la emisión de acciones u otros instrumentos de capital;

(b) pagos a los propietarios por adquirir o rescatar las acciones de la entidad;

(c) cobros procedentes de la emisión de obligaciones, préstamos, pagarés, bonos, hipotecas y otros préstamos a corto o largo plazo;

(d) reembolsos de los fondos tomados en préstamo;~~ y~~

 © IFRS Foundation

(e) pagos realizados por el arrendatario para reducir una deuda pendiente procedente de un arrendamiento;~~.~~

(f) pagos de dividendos como se describe en el párrafo 33A; y

(g) pagos de efectivo de intereses como describen los párrafos 34A a 34D.

Información sobre flujos de efectivo procedentes de actividades de operación

18 La entidad debe informar acerca de los flujos de efectivo de las operaciones usando uno de los dos siguientes métodos:

(a) el método directo, según el cual se revelan las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos; o

(b) el método indirecto, según el cual el resultado de operación se ajustan en función de:

(i) los efectos de las transacciones de naturaleza no monetaria;~~,~~

(ii) cualquier diferimiento o acumulación de cobros o pagos en efectivo de operaciones pasadas o futuras;~~,~~

(iii) los ingresos o gastos clasificados en la categoría de operación del estado del resultado del periodo cuyos flujos de efectivo asociados se clasifican como flujos de efectivo procedentes de actividades de inversión o de financiación; y

(iv) los flujos de efectivo de las actividades de operación cuyos ingresos o gastos asociados no se clasifican en la categoría de operación del estado del resultado del periodo ~~y las partidas de ingresos o gastos asociadas a los flujos de efectivo de inversión o de financiación~~.

...

20 Según el método indirecto, el flujo de efectivo neto de las actividades de operación se determina ajustando el resultado de operación por los efectos de:

(a) los cambios habidos durante el periodo en los inventarios y en las partidas por cobrar y por pagar derivadas de las actividades de operación;

(b) partidas no monetarias como depreciación, provisiones e, ~~impuestos diferidos,~~ ganancias y pérdidas de moneda extranjera no realizadas clasificadas en la categoría de operación~~,y beneficios no distribuidos de asociadas;~~ ~~y~~

(c) los ingresos o gastos clasificados en la categoría de operación en el estado del resultado del periodo ~~todas las demás partidas~~ cuyos efectos de tesorería sean flujos de tesorería de inversión o de financiación; y~~.~~

(d) los flujos de efectivo de operación, como el impuesto a las ganancias (de acuerdo con el párrafo 35), cuyos ingresos o gastos correspondientes no estén clasificados en la categoría de operación en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Alternativamente, el flujo de efectivo neto de las actividades de operación puede presentarse según el método indirecto mostrando los ingresos de actividades ordinarias y gastos clasificados en la categoría de operación en el estado del resultado del periodo, ~~revelados en el estado del resultado integral y~~ los cambios durante el periodo en los inventarios y las cuentas por cobrar y por pagar de operación y cualquier otro flujo de efectivo de operación para el cual los ingresos o gastos correspondientes no estén clasificados en la categoría de operación.

...

Intereses y dividendos

31 Los flujos de efectivo correspondientes tanto a los intereses recibidos y pagados como a los dividendos percibidos y pagados deben ser presentados ~~revelados~~ por separado. Cada una se clasificará de forma congruente de un periodo a otro aplicando los párrafos 32, 33A y 34A a 34D~~como actividades de operación, de inversión o de financiación~~.

32 32 El importe total de intereses pagados durante un periodo se incluye ~~revelará~~, en el estado de flujos de efectivo, tanto si ha sido reconocido como gasto en el resultado del periodo como si ha sido capitalizado, de acuerdo con la NIC 23 *Costos por Préstamos*.

33 [Eliminado]~~Los intereses pagados, así como los intereses y dividendos percibidos, se clasificarán usualmente, en las entidades financieras, como flujos de efectivo por actividades de operación. Sin embargo, no existe consenso para la clasificación de este tipo de flujos en el resto de las entidades. Los intereses pagados, así como los intereses y dividendos percibidos, pueden ser clasificados como procedentes de actividades de operación, porque entran en la determinación de la ganancia o pérdida. De forma alternativa, los intereses pagados y los intereses y dividendos recibidos pueden clasificarse como flujos de efectivo por actividades de financiación e inversión respectivamente, porque son costos de obtener recursos financieros o rendimientos sobre inversiones.~~

33A Una entidad clasificará los dividendos pagados como flujos de efectivo procedentes de actividades de financiación.

34 [Eliminado]~~Los dividendos pagados pueden clasificarse como flujos de efectivo de actividades financieras puesto que representan el costo de obtener recursos financieros. Alternativamente, pueden ser clasificados como componentes de los flujos procedentes de las actividades de operación, a fin de ayudar a los usuarios a determinar la capacidad de la entidad para atender los dividendos con flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación.~~

34A Una entidad, distinta de las entidades descritas en el párrafo 34B, clasificará:

(a) los intereses pagados (como se describe en el párrafo 32) como flujos de efectivo de actividades de financiación.

(b) los intereses y dividendos percibidos como flujos de efectivo procedentes de actividades de inversión.

34B La entidad que invierta en activos o proporcione financiación a los clientes como actividad principal (según se determine aplicando los párrafos B30 a B41 de la NIIF 18) determinará cómo clasificar los dividendos recibidos, los intereses percibidos y los intereses pagados en el estado de flujos de efectivo haciendo referencia a cómo—aplicando la NIIF 18—clasifica los ingresos por dividendos, los ingresos por intereses y los gastos por intereses en la cuenta de pérdidas y ganancias. La entidad clasificará el total de cada uno de estos flujos de efectivo en una única categoría en el estado de flujos de efectivo (es decir, como actividades de operación, de inversión o de financiación).

34C Al aplicar el párrafo 34B, si una entidad clasificase el total de cada uno de los ingresos por dividendos, los ingresos por intereses y los gastos por intereses en una única categoría del estado del resultado del periodo, la entidad clasificará el total de cada uno de los dividendos percibidos, los intereses recibidos y los intereses pagados como flujos de efectivo derivados de la actividad asociada en el estado de flujos de efectivo. Por ejemplo, si una entidad clasifica todos sus gastos por intereses en la categoría de financiación del estado del resultado del periodo, la entidad clasificará todos sus intereses pagados como flujos de efectivo procedentes de actividades de financiación.

34D Al aplicar la NIIF 18, puede requerirse a una entidad que clasifique cada uno de los ingresos por dividendos, los ingresos por intereses y los gastos por intereses en más de una categoría del estado del resultado del periodo. En tal caso, al aplicar el párrafo 34B, la entidad elegirá como política contable clasificar los flujos de efectivo correspondientes en una de las actividades asociadas del estado de flujos de efectivo. Por ejemplo, si una entidad clasifica los gastos por intereses en la categoría de operación y en la categoría de financiación del estado del resultado del periodo, la entidad clasificaría todos sus intereses pagados de acuerdo con su política contable como flujos de efectivo de las actividades de operación o como flujos de efectivo de las actividades de financiación

Impuesto a las ganancias

35 Los flujos de efectivo derivados de los impuestos sobre las ganancias se presentarán ~~revelarán~~ por separado y se clasificarán como flujos de efectivo de las actividades de operación, a menos que puedan identificarse específicamente con las actividades de financiación e inversión.

...

Componentes del efectivo y equivalentes al efectivo

...

46 En vista de la variedad de prácticas de gestión de efectivo y de acuerdos bancarios en todo el mundo, y con el fin de cumplir con la NIC 8 *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*~~NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*~~, una entidad revelará la política que adopta para determinar la composición del efectivo y equivalentes al efectivo.

47 El resultado de cualquier cambio en las políticas de determinación del efectivo y equivalentes al efectivo, por ejemplo, un cambio en la clasificación de instrumentos financieros que antes se consideraban parte de la cartera de inversión, se presentará en los estados financieros de la entidad, de acuerdo con la NIC 8 ~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*~~.

...

Fecha de vigencia

...

64 La NIIF 18 emitida en abril de 2024 modificó los párrafos 6, 10, 12, 14, 16 a 18, 20, 31, 32, 35, 46 y 47, añadió los párrafos 33A y 34A a 34D, y eliminó los párrafos 33 y 34. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Se modifica la nota a pie de página del título de la NIC 7. Se subraya el nuevo texto.

* En septiembre de 2007 el IASB modificó el título de la NIC 7 de *Estados de Flujo de Efectivo* a *Estado de Flujos de Efectivo* como consecuencia de la revisión de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* en 2007. En abril de 2024 el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en Estados Financieros* y trasladó estos requerimientos de la NIC 1 a la NIIF 18.

NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*

Se modifica el título de la NIC 8. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

NIC 8 *Bases para la Preparación de Estados Financieros~~Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores~~*

Se modifican los párrafos 1, 3, 5, 11 y 32 y se elimina el párrafo 2. Se añaden el párrafo 3A, los párrafos 6A a 6J, 6K, 6L, 6M, 6N, 27A a 27I y 31A a 31I, cada uno con un encabezamiento o subencabezamiento relacionado, y el párrafo 54J. También se añade una subpartida antes del párrafo 28. El párrafo 28 no se ha modificado, pero se ha incluido para facilitar la referencia. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Objetivo

1 El objetivo de esta Norma es ~~prescribir~~ mejorar la relevancia y fiabilidad de los estados financieros de una entidad, así como la comparabilidad de dichos estados financieros a lo largo del tiempo y con los estados financieros de otras entidades, prescribiendo la base de preparación de los estados financieros que incluye:

(a) temas generales;

(b) los criterios para seleccionar, ~~y~~ cambiar y revelar las políticas contables; y

(c) j~~unto con~~ el tratamiento contable y la información a revelar de los cambios en las políticas contables, los cambios en las estimaciones contables y las correcciones de errores.

~~La Norma pretende mejorar la relevancia y fiabilidad de los estados financieros de una entidad, y la comparabilidad de dichos estados financieros a lo largo del tiempo y con estados financieros de otras entidades.~~

2 [Eliminado]~~Los requerimientos de información a revelar relativos a políticas contables, excepto los referentes a cambios en las políticas contables, han sido establecidos en la *NIC 1 Presentación de Estados Financieros*.~~

Alcance

3 Esta Norma se aplicará al determinar la base de preparación de los estados financieros incluyendo la selección y aplicación de políticas contables, así como en la contabilización de los cambios en éstas, los cambios en las estimaciones contables y en la corrección de errores de periodos anteriores.

3A La NIC 34 *Información Financiera Intermedia* establece los requerimientos para la presentación e información a revelar de los estados financieros intermedios condensados. Los párrafos 6A a 6N de esta Norma también se aplican a dichos estados financieros intermedios.

...

Definiciones

5 Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:

...

 © IFRS Foundation

Las Normas NIIF de Contabilidad **~~Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)~~ son las normas contables~~Normas y las Interpretaciones~~ emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad ~~(IASB).~~ Esas Normas comprenden:**

(a) las Normas Internacionales de Información Financiera;

(b) las Normas Internacionales de Contabilidad;

(c) las Interpretaciones CINIIF; y

(d) las Interpretaciones SIC;

Las Normas NIIF de Contabilidad se conocían anteriormente como Normas Internacionales de Información Financiera, NIIF, NIIF y Normas NIIF.

La información material o con importancia relativa se define en el Apéndice A de la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros*~~párrafo 7 de la NIC 1 y~~. Material o con importancia relativa se utiliza en esta Norma con el mismo significado.

...

Base de la preparación—temas generales

Presentación razonable y cumplimiento de las Normas NIIF de Contabilidad

6A **Los estados financieros deberán presentar razonablemente la situación financiera y el rendimiento financiero, así como los flujos de efectivo de una entidad. Esta presentación razonable requiere la representación fiel de los efectos de las transacciones, así como de otros sucesos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos establecidos en el *Marco Conceptual para la Información Financiera* (*Marco Conceptual*). Se presume que la aplicación de las NIIF, acompañada de información a revelar adicional cuando sea preciso, dará lugar a estados financieros que proporcionen una presentación razonable.**

6B **Una entidad cuyos estados financieros cumplan las Normas NIIF de Contabilidad efectuará en las notas una declaración, explícita y sin reservas, de dicho cumplimiento. Una entidad no señalará que sus estados financieros cumplen con las Normas NIIF de Contabilidad a menos que satisfagan todos los requerimientos de éstas.**

6C En casi la totalidad de las circunstancias, una entidad logrará una presentación razonable cumpliendo con las NIIF aplicables. Una presentación razonable también requiere que una entidad:

(a) Seleccione y aplicar las políticas contables de conformidad con esta Norma. Esta Norma establece una jerarquía de guías normativas que la gerencia considera en ausencia de una NIIF que se aplique específicamente a una partida.

(b) Presente información, que incluya a las políticas contables, de una forma que sea relevante, fiable, comparable y comprensible.

(c) Suministre información a revelar adicional, siempre que el cumplimiento con los requerimientos especificados por las NIIF resulte insuficiente para permitir a los usuarios comprender el impacto de determinadas transacciones, de otros sucesos o condiciones, sobre la situación financiera y el rendimiento financiero de la entidad.

6D **Una entidad no puede rectificar políticas contables inapropiadas mediante la revelación de las políticas contables utilizadas, ni mediante la utilización de notas u otro material explicativo.**

6E **En la circunstancia extremadamente excepcional de que la gerencia concluyera que el cumplimiento de un requerimiento de una NIIF sería tan engañoso como para entrar en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco Conceptual* la entidad no lo aplicará, según se establece en el párrafo 6F, siempre que el marco regulatorio aplicable requiera, o no prohíba, esta falta de aplicación.**

6F **Cuando una entidad no aplique un requerimiento establecido en una NIIF, de acuerdo con el párrafo 6E, revelará:**

(a) **que la gerencia ha llegado a la conclusión de que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, rendimiento financiero y los flujos de efectivo;**

(b) **que ha cumplido con las NIIF aplicables, excepto que ha dejado de aplicar un requerimiento concreto para lograr una presentación razonable;**

(c) **el título de la NIIF que la entidad ha dejado de aplicar, la naturaleza del desacuerdo, incluyendo el tratamiento que la NIIF requeriría, la razón por la que ese tratamiento sería en las circunstancias tan engañoso como para entrar en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco Conceptual*, junto con el tratamiento alternativo adoptado; y**

(d) **para cada periodo sobre el que se presente información, el impacto financiero de la no aplicación sobre cada partida de los estados financieros que hubiera sido presentada al cumplir con el requerimiento mencionado.**

6G **Cuando una entidad haya dejado de aplicar, en algún periodo anterior, un requerimiento de una NIIF, y eso afecte a los importes reconocidos en los estados financieros del periodo actual, revelará la información establecida en los párrafos 6F(c) y 6F(d).**

6H El párrafo 6G se aplicará, por ejemplo, cuando una entidad haya dejado de cumplir, en un periodo anterior, un requerimiento de una NIIF para la medición de activos o pasivos, y ello afectase a la medición de los cambios en activos y pasivos reconocidos en los estados financieros del periodo actual.

6I **En la circunstancia extremadamente excepcional de que la gerencia concluyera que cumplir con un requerimiento de una NIIF sería tan engañoso como para entrar en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco Conceptual*, pero el marco regulatorio prohibiera apartarse del requerimiento, la entidad reducirá, en la medida de lo posible, los aspectos de cumplimiento que perciba como causantes del engaño, mediante la revelación de:**

(a) **el título de la NIIF en cuestión, la naturaleza del requerimiento, y la razón por la cual la gerencia ha llegado a la conclusión de que su cumplimiento sería tan engañoso como para entrar en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco Conceptual*; y**

(b) **para cada periodo presentado, los ajustes a cada partida de los estados financieros que la gerencia haya concluido que serían necesarios para lograr una presentación razonable.**

6J Para los fines de los párrafos 6E a 6I, una partida entraría en conflicto con el objetivo de los estados financieros cuando no representase de una forma fidedigna las transacciones, así como los otros sucesos y condiciones que debiera representar, o pudiera razonablemente esperarse que representara y, en consecuencia, fuera probable que influyera en las decisiones económicas tomadas por los usuarios de los estados financieros. Al evaluar si el cumplimiento de un requerimiento específico, establecido en una NIIF, fuera tan engañoso que entraría en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco Conceptual,* la gerencia considerará:

(a) por qué no se alcanza el objetivo de los estados financieros, en las circunstancias particulares que se están sopesando; y

(b) la forma en que las circunstancias de la entidad difieren de las que se dan en otras entidades que cumplen con ese requerimiento. Si otras entidades cumplieran con ese requerimiento en circunstancias similares, existirá la presunción refutable de que el cumplimiento del requerimiento, por parte de la entidad, no sería tan engañoso como para entrar en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco Conceptual*.

Hipótesis de negocio en marcha

6K **Al elaborar los estados financieros, la gerencia evaluará la capacidad que tiene una entidad para continuar en funcionamiento. Una entidad elaborará los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, a menos que la gerencia pretenda liquidar la entidad o cesar en su actividad, o bien no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas. Cuando la gerencia es consciente al hacer su evaluación de la existencia de incertidumbres importantes, relacionadas con eventos o condiciones que puedan suscitar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha, la entidad revelará esas incertidumbres. Cuando una entidad no prepare los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, revelará este hecho, junto con las hipótesis sobre las que han sido elaborados, así como las razones por las que la entidad no es considerada como un negocio en marcha.**

 © IFRS Foundation

6L Al evaluar si la hipótesis de negocio en marcha resulta apropiada, la gerencia tendrá en cuenta toda la información disponible sobre el futuro, que deberá cubrir al menos los doce meses siguientes a partir del final del periodo sobre el que se informa, sin limitarse a dicho periodo. El grado de consideración dependerá de los hechos en cada caso. Cuando una entidad tenga un historial de operaciones rentable, así como un pronto acceso a recursos financieros, la entidad podrá concluir que la utilización de la hipótesis de negocio en marcha es apropiada, sin realizar un análisis detallado. En otros casos, puede ser necesario que la gerencia, antes de convencerse a sí misma de que la hipótesis de negocio en marcha es apropiada, deba ponderar una amplia gama de factores relacionados con la rentabilidad actual y esperada, el calendario de pagos de la deuda y las fuentes potenciales de sustitución de la financiación existente.

Base contable de acumulación (devengo)

6M Una entidad elaborará sus estados financieros, excepto en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, utilizando la base contable de acumulación (o devengo).

6N Cuando se utiliza la base contable de acumulación (devengo), una entidad reconocerá partidas como activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos (los elementos de los estados financieros), cuando éstas satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos para tales elementos en el *Marco Conceptual*.

Políticas contables

Selección y aplicación de políticas contables

...

11 Al realizar los juicios descritos en el párrafo 10, la gerencia se referirá y considerará su aplicabilidad, en orden descendente, a las siguientes fuentes:

...

(b) las definiciones, criterios de reconocimiento y conceptos de medición establecidos para los activos, pasivos, ingresos y gastos en el ~~*Marco Conceptual para la Información Financiera* (*Marco Conceptual*)~~.

...

Información a revelar

Información a revelar sobre la selección y aplicación de políticas contables

27A Una entidad revelará la información, sobre sus políticas contables, que sea material o tenga importancia relativa (véase el párrafo 5). La información sobre políticas contables es material o tiene importancia relativa si, cuando es considerada juntamente con otra información incluida en los estados financieros de una entidad, puede razonablemente esperarse que influya en las decisiones que toman los usuarios principales de los estados financieros con propósito general, sobre la base de dichos estados financieros.

27B La información sobre políticas contables que está relacionada con transacciones, otros sucesos o condiciones no materiales o sin importancia relativa no es material o no tiene importancia relativa y no necesita revelarse. La información sobre políticas contables podría, no obstante, ser material o con importancia relativa, debido a la naturaleza de las transacciones relacionadas, otros sucesos o condiciones relacionados, incluso si los importes no son materiales o carecen de importancia relativa. Sin embargo, no toda la información sobre políticas contables relacionada con transacciones, otros sucesos o condiciones materiales o con importancia relativa es, por sí misma, material o con importancia relativa.

27C La información sobre políticas contables se espera que sea material o que tenga importancia relativa si los usuarios de los estados financieros de una entidad la necesitarían para comprender otra información material o con importancia relativa en esos estados financieros. Por ejemplo, una entidad es probable que considere que la información sobre políticas contables es material o tiene importancia relativa para sus estados financieros si dicha información se relaciona con transacciones, otros sucesos o condiciones que son materiales o tienen importancia relativa y:

(a) la entidad modificó su política contable durante el periodo sobre el que se informa lo que dio lugar a un cambio material o con importancia relativa en la información en los estados financieros;

(b) la entidad eligió la política contable entre una o más opciones permitidas por las NIIF—esta situación podría surgir si la entidad eligió medir las propiedades de inversión a costo histórico en lugar de a valor razonable;

(c) la política contable se desarrolló de acuerdo con la esta Norma, en ausencia de una NIIF que fuese aplicable de forma específica;

(d) la política contable se relaciona con un área para la cual se requiere que una entidad realice supuestos o juicios significativos al aplicar una política contable, y esa entidad revela dichos juicios o supuestos de acuerdo con los párrafos 27G y 31A; o

(e) la contabilidad requerida por ellos es compleja y los usuarios de los estados financieros de la entidad no comprendieran, en otro caso, las transacciones materiales o con importancia relativa, otros sucesos o condiciones—esta situación podría surgir si una entidad aplica más de una NIIF a una clase de transacciones materiales o con importancia relativa.

27D La información sobre políticas contables que se centra en cómo ha aplicado una entidad los requerimientos de las NIIF a sus propias circunstancias, proporciona información específica sobre la entidad que es más útil a los usuarios de los estados financieros que la información estandarizada o la información que solo duplica o resume los requerimientos de las Normas NIIF.

27E Si una entidad revela información sobre políticas contables que no es material o carece de importancia relativa, esta información no ensombrecerá la información sobre políticas contables.

27F La conclusión de una entidad de que la información sobre políticas contables no es material o carece de importancia relativa no afecta los requerimientos de información a revelar relacionada establecida en otras NIIF.

27G Una entidad revelará, junto con su información sobre políticas contables materiales o con importancia relativa o en otras notas, los juicios, diferentes de los que implican estimaciones (véase el párrafo 31A), que la gerencia haya realizado en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad y que tengan un efecto muy significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros.

27H En el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad, la gerencia realizará diversos juicios, diferentes de los relativos a las estimaciones, que pueden afectar significativamente a los importes reconocidos en los estados financieros. Por ejemplo, la gerencia realizará juicios profesionales para determinar:

(a) cuando se han transferido sustancialmente a otras entidades todos los riesgos y las ventajas significativos inherentes a la propiedad de los activos financieros y, para el arrendador, los activos en arrendamiento que se transfieren a otras entidades;

(b) si, por su esencia económica, ciertas ventas de bienes son acuerdos de financiación y, en consecuencia, no ocasionan ingresos de actividades ordinarias; y

(c) si las condiciones contractuales de un activo financiero dan lugar, en fechas especificadas, a flujos de efectivo que son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente.

27I Alguna de la información a revelar de conformidad con el párrafo 27G, es requerida por otras NIIF. Por ejemplo, la NIIF 12 *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades* requiere que una entidad revele los juicios que ha realizado para determinar si controla a otra entidad. La NIC 40 *Propiedades de Inversión* requiere, cuando la clasificación de una determinada inversión presente dificultades, que se revele información acerca de los criterios desarrollados por la entidad para distinguir las propiedades de inversión de las propiedades ocupadas por el dueño y de las propiedades mantenidas para su venta en el curso ordinario del negocio.

Información a revelar sobre cambios en políticas contables

28 Cuando la aplicación por primera vez de una NIIF tenga efecto en el periodo corriente o en alguno anterior, conservaría este efecto salvo que fuera impracticable determinar el importe del ajuste, o bien pudiera tener efecto sobre periodos futuros, la entidad revelará:

...

 © IFRS Foundation

Información a revelar sobre los orígenes de la incertidumbre de la estimación

31A **Una entidad revelará información sobre los supuestos realizados acerca del futuro y otras causas de incertidumbre en la estimación al final del periodo sobre el que se informa, que tengan un riesgo significativo de ocasionar ajustes significativos en el valor en libros de los activos o pasivos dentro del periodo contable siguiente. Con respecto a esos activos y pasivos, las notas incluirán detalles de:**

(a) **su naturaleza; y**

(b) **su importe en libros al final del periodo sobre el que se informa.**

31B La determinación del importe en libros de algunos activos y pasivos requerirá la estimación, al final del periodo sobre el que se informa, de los efectos de sucesos futuros inciertos sobre dichos activos y pasivos. Por ejemplo, en ausencia de precios de mercado observados recientemente, será necesario efectuar estimaciones acerca del futuro para medir el importe recuperable de las distintas clases de propiedades, planta y equipo, el efecto de la obsolescencia tecnológica sobre los inventarios, las provisiones condicionadas por los desenlaces futuros de litigios en curso y los pasivos por beneficios a los empleados a largo plazo, tales como las obligaciones por pensiones. Estas estimaciones implican supuestos sobre estas partidas como los flujos de efectivo ajustados por el riesgo o las tasas de descuento empleadas, la evolución prevista en los salarios o los cambios en los precios que afectan a otros costos.

31C Los supuestos y otras fuentes de incertidumbre en la estimación revelados de acuerdo con el párrafo 31A, se refieren a las estimaciones que ofrezcan para la gerencia una mayor dificultad, subjetividad o complejidad en el juicio. A medida que aumenta el número de variables y supuestos que afectan al posible desenlace futuro de las incertidumbres, los juicios profesionales son más subjetivos y complejos, y la posibilidad de que se produzcan cambios significativos en el importe en libros de los activos o pasivos normalmente se incrementa en consecuencia.

31D La información a revelar indicada en el párrafo 31A no se requiere para activos y pasivos con un riesgo significativo de que sus importes en libros puedan cambiar significativamente dentro del siguiente periodo contable si, al final del periodo sobre el que se informa, han sido medidos a valor razonable basado en un precio cotizado en un mercado activo para una partida idéntica de activo o pasivo. Dichos valores razonables pueden cambiar significativamente dentro del periodo contable próximo, pero estos cambios no se originarán de los supuestos u otros datos de estimación de la incertidumbre existentes final del periodo sobre el que se informa.

31E Una entidad proporcionará la información a revelar del párrafo 31A de forma que ayuden a los usuarios de los estados financieros a entender los juicios efectuados por la gerencia, sobre el futuro y otras fuentes de incertidumbre en la estimación. La naturaleza y el alcance de la información proporcionada variarán de acuerdo con la naturaleza de los supuestos, y con otras circunstancias. Son ejemplos de los tipos revelaciones que una entidad realizará:

(a) la naturaleza de los supuestos u otras incertidumbres en la estimación;

(b) la sensibilidad del importe en libros a los métodos, supuestos y estimaciones implícitas en su cálculo, incluyendo las razones de tal sensibilidad;

(c) la resolución esperada de la incertidumbre, así como el rango de las consecuencias razonablemente posibles dentro del año próximo, respecto del importe en libros de los activos y pasivos afectados; y

(d) cuando la incertidumbre continúe sin resolverse, una explicación de los cambios efectuados a los supuestos pasados referentes a dichos activos y pasivos.

31F Esta Norma no requiere que una entidad revele información sobre el presupuesto u otras previsiones al revelar la información del párrafo 31A.

31G Algunas veces es impracticable revelar el alcance de los posibles efectos de una hipótesis u otra fuente de estimación de la incertidumbre al final del periodo sobreel que se informa. En tales casos, la entidad revelará que es razonablemente posible, sobre la base del conocimiento existente, que los desenlaces producidos dentro del siguiente periodo contable que sean diferentes de los supuestos utilizados, podrían requerir ajustes materiales o con importancia relativa del importe en libros del activo o pasivo afectado. En cualquier caso, la entidad revelará la naturaleza y el importe en libros del activo o pasivo específico (o de la clase de activos o pasivos) afectado por el supuesto en cuestión.

31H La información a revelar del párrafo 27G, sobre los juicios particulares efectuados por la gerencia en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad, no guarda relación con las informaciones a revelar de la nota acerca de las fuentes de incertidumbre en la estimación previstas en el párrafo 31A.

31I Otras NIIF requieren la revelación de algunos de los supuestos que de otra forma sería requerida de acuerdo con el párrafo 31A. Por ejemplo, la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* requiere la información a revelar en circunstancias específicas, de las principales hipótesis sobre los sucesos futuros que afecten a las diferentes clases de provisiones. La NIIF 13 *Medición del Valor Razonable* requiere información a revelar de los supuestos significativos (incluyendo las técnicas de valoración y datos de entrada) que usa la entidad al medir el valor razonable de activos y pasivos que se llevan a valor razonable.

 © IFRS Foundation

Estimaciones contables.

32 Una política contable podría requerir que elementos de los estados financieros se midan de una forma que comporte incertidumbre en la medición—es decir, la política contable podría requerir que estos elementos se midan por importes monetarios que no pueden observarse directamente y deben ser estimados. En este caso, una entidad desarrolla una estimación contable para lograr el objetivo establecido por la política contable. El desarrollo de estimaciones contables implica el uso de juicios o supuestos basados en la última información disponible que sea fiable. Entre los ejemplos de estimaciones contables se incluyen:

...

(c) el valor razonable de un activo o pasivo, aplicando la NIIF 13 ~~*Medición del Valor Razonable*~~;

...

(e) una provisión para obligaciones de garantía, aplicando la NIC 37 ~~*Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*~~.

...

Fecha de vigencia y transición

...

54J La NIIF 18 emitida en abril de 2024 modificó los párrafos 1, 3, 5, 11 y 32, añadió los párrafos 3A, 6A a 6N, 27A a 27I y 31A a 31I y los encabezamientos y subencabezamientos correspondientes, añadió un subencabezamiento sobre el párrafo 28 y eliminó el párrafo 2. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Se elimina la nota a pie de página de la definición de las *Normas NIIF de Contabilidad* en el párrafo 5 A. El texto eliminado está tachado.

* ~~Definición de las NIIF modificada después de los cambios de nombre introducidos mediante la Constitución revisada *de la Fundación IFRS* en 2010.~~

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 54H. Se subraya el nuevo texto.

* En abril de 2024 el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* y trasladó la definición de "material o con importancia relativa" de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* a la NIIF 18.

NIC 10 *Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa*

Se modifican los párrafos 13 y 16 y se añade el párrafo 23D. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Reconocimiento y medición

...

Dividendos

...

13 Si los dividendos se declaran después del periodo sobre el que se informa, pero antes de que se autorice la publicación de los estados financieros, no se reconocen como pasivo al final del periodo sobre el que se informa, porque en ese momento no existe ninguna obligación. Dichos dividendos se revelan en las notas de conformidad con la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ~~NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*~~.

Negocio en marcha

...

16 NIC 8 *Bases para la Preparación de los Estados Financiero*s ~~NIC 1~~ requiere requerimientos de información a revelar si:

(a) los estados financieros no se preparan sobre la hipótesis de negocio en marcha; o

(b) la gerencia es consciente de la existencia de incertidumbres importantes relacionadas con eventos o condiciones que pueden arrojar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha. Los eventos o condiciones que requieren revelar información pueden surgir después del periodo sobre el que se informa.

...

Fecha de vigencia

...

23D La NIIF 18 emitida en abril de 2024 modificó los párrafos 13 y 16. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página a "definición de materialidad en el párrafo 7 de la NIC 1" en el párrafo 23C. Se subraya el nuevo texto.

* En abril de 2024 el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* y trasladó la definición de "material o con importancia relativa" de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* a la NIIF 18.

 © IFRS Foundation

NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*

Se modifican los párrafos 62A, 77 (y su correspondiente subencabezamiento) y 78 (y su correspondiente subencabezamiento) y el párrafo 81. Se añade el párrafo 98N. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Reconocimiento de impuestos corrientes y diferidos

...

Partidas reconocidas fuera del resultado

...

62A Las Normas Internacionales de Información Financiera requieren o permiten que ciertas partidas sean acreditadas o cargadas directamente al patrimonio. Ejemplos de estas partidas son:

(a) un ajuste al saldo inicial de las ganancias acumuladas procedente de un cambio en las políticas contables, que se aplique retroactivamente, o de la corrección de un error (véase la NIC 8 *Bases para la Preparación de Estados Financieros ~~Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores~~*); y

(b) los importes que surgen del reconocimiento inicial del componente de patrimonio de un instrumento financiero compuesto (véase el párrafo 23).

...

Presentación

...

Gastos por el impuesto a las ganancias

Gasto (ingreso) por impuestos relacionados con partidas reconocidas en el resultado del periodo ~~por actividades ordinarias~~

77 El gasto (ingreso) por impuestos relacionado con partidas reconocidas en el resultado de las actividades ordinarias continuadas se presentará en la categoría de impuesto a las ganancias ~~como parte del resultado~~ en el estado ~~o estados~~ del resultado del periodo ~~y de otros resultados integrales~~.

...

Diferencias de cambio en activos y pasivos denominados en moneda extranjera derivados de impuestos a las ganancias~~pasivos o activos por impuestos diferidos en el extranjero~~

78 ~~La NIC 21 requiere que ciertas diferencias de cambio se reconozcan como ingresos o gastos, pero no especifica dónde deben presentarse dichas diferencias en el estado del resultado integral. Por consiguiente,~~ Si las diferencias de cambio sobre activos y pasivos denominados en moneda extranjera que surjan de impuestos a las ganancias ~~diferidos pasivos o activos por impuestos extranjeros~~ se reconozcan en el resultado de periodo de acuerdo con la NIC 21~~el estado del resultado integral,~~ tales diferencias ~~podrán clasificarse~~ se clasificarán aplicando los requerimientos del párrafo 67 de la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* como gasto (ingreso) por impuestos diferidos si~~r se considera que esa presentación es la más útil para los usuarios de los estados financieros~~.

Información a Revelar

...

81 También se revelarán por separado los siguientes datos:

...

(ab) el importe del impuesto a las ganancias relativo a cada componente de otro resultado integral [véase el párrafo 62 y el párrafo 93 de la NIIF 18 ~~NIC 1 (revisada en 2007)~~];

...

(h) con respecto a las operaciones discontinuadas, el gasto fiscal relativo a:

(i) la ganancia o pérdida por discontinuación; y

(ii) el resultado de ~~las actividades ordinarias de~~ la operación discontinuada para el periodo, junto con los importes correspondientes para cada periodo anterior presentado;

...

Fecha de vigencia

...

98N La NIIF 18 emitida en abril de 2024 modificó los párrafos 62A, 77 (y su correspondiente subencabezamiento) y 78 (y su correspondiente subencabezamiento) y el párrafo 81. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 92. Se subraya el nuevo texto.

* En abril de 2024 el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en Estados Financieros* y trasladó estos requerimientos de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* a la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 98B. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB trasladó estos requerimientos de la NIC 1 a la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página a "NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*" en el párrafo 98H. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de "*Bases para la Preparación de los Estados Financieros*".

 © IFRS Foundation

NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*

Se modifica el párrafo 51. Se añade el párrafo 81O. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Medición posterior al reconocimiento

...

Depreciación

...

Importe depreciable y periodo de depreciación

...

51 **El valor residual y la vida útil de un activo se revisarán al menos al cierre de cada ejercicio y, si las expectativas difieren de las estimaciones anteriores, el cambio o cambios se contabilizarán como un cambio en una estimación contable de conformidad con la NIC 8 *Bases de Preparación de los Estados Financieros*~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*~~.**

...

Fecha de vigencia

...

81O La NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* emitida en abril de 2024 modificó el párrafo 51. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 81B. Se subraya el nuevo texto.

* En abril de 2024 el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en Estados Financieros* y trasladó estos requerimientos de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* a la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página a "NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*" en el párrafo 81G. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de "*Bases para la Preparación de los Estados Financieros*".

NIC 19 *Beneficios a los Empleados*

Se modifican los párrafos 25, 134, 158 y 171. Se añade el párrafo 180. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Beneficios a los empleados a corto plazo

...

Información a revelar

25 Aunque esta Norma no requiere la presentación de información a revelar específica sobre los beneficios a los empleados a corto plazo, otras NIIF pueden hacerlo. Por ejemplo, la NIC 24 requiere información a revelar sobre los beneficios a los empleados para el personal clave de la gerencia. NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ~~NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*~~ requiere que se revele información sobre el gasto por beneficios a los empleados.

...

Beneficios post-empleo: planes de beneficios definidos

...

Presentación

...

Componentes del costo de los beneficios definidos

134 El párrafo 120 requiere que una entidad reconozca los costos por servicios y el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto en el resultado del periodo. Esta Norma no especifica la forma en que una entidad debería presentar el costo del servicio y el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto. Una entidad presentará esos componentes de acuerdo con la NIIF 18~~NIC 1~~

...

Otros beneficios a los empleados a largo plazo

...

Información a revelar

158 Aunque esta Norma no requiere información a revelar específica sobre los otros beneficios a los empleados a largo plazo, otras NIIF pueden requerir información a revelar. Por ejemplo, la NIC 24 requiere información a revelar sobre los beneficios a los empleados para el personal clave de la gerencia. La NIIF 18 ~~NIC 1~~ requiere que se revele información sobre el gasto por beneficios a los empleados.

 © IFRS Foundation

Beneficios por terminación

...

Información a revelar

171 Aunque esta Norma no requiere información a revelar específica sobre los beneficios por terminación, otras NIIF pueden hacerlo. Por ejemplo, la NIC 24 requiere información a revelar sobre los beneficios a los empleados para el personal clave de la gerencia. La NIIF 18 ~~NIC 1~~ requiere que se revele información sobre el gasto por beneficios a los empleados.

Transición y fecha de vigencia

...

180 La NIIF 18 emitida en abril de 2024 modificó los párrafos 25, 134, 158 y 171. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página a la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, en el párrafo 1. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* en abril de 2024, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*.

Se añade una nota a pie de página a la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, en el párrafo 1. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB cambió el título de la NIC 8.

NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*

Se modifican los párrafos 16, 29 y 32 y se añade el párrafo 49. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Subvenciones del gobierno

...

16 Es fundamental para el método de la renta que las subvenciones del gobierno se reconozcan sobre una base sistemática en el resultado a lo largo de los periodos en los que la entidad reconozca como gasto los costos relacionados que la subvención pretende compensar. El reconocimiento de las subvenciones del gobierno en el resultado en el momento de su cobro no está de acuerdo con la base contable de la acumulación (o devengo) (véase la véase la NIC 8 *Bases para la Preparación de Estados Financieros* ~~NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*~~y únicamente podría ser aceptable cuando no exista otro criterio para distribuir la subvención entre periodos distintos de aquél en el que se recibió.

...

Presentación de subvenciones relacionadas con ingresos

29 Las subvenciones relacionadas con los ingresos se clasifican y presentan en el estado del resultado del periodo de acuerdo con los requerimientos de la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados* Financieros. ~~presentadas como parte del resultado,~~Se incluyen en el resultado del periodo, ya sea como ingresos o como deducción ~~por separado o en un encabezamiento general como "Otros ingresos"; alternativamente, se deducen~~ al informar sobre el gasto correspondiente.

...

Reembolso de las subvenciones del gobierno

32 Una subvención del gobierno que pase a ser reembolsable se contabilizará como un cambio en la estimación contable (véase la NIC 8 *~~Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores~~*). El reembolso de una subvención relacionada con los ingresos tendrá como contrapartida, en primer lugar, cualquier importe diferido no amortizado contabilizado en relación con la subvención. En la medida en que el reembolso supere la cuantía diferida, o si ésta no existiese, el reembolso se reconocerá inmediatamente en el resultado del periodo. El reembolso de una subvención relacionada con un activo se reconocerá como un aumento del importe en libros del activo, o como una reducción del saldo del ingreso diferido por el importe a reembolsar. La depreciación acumulada adicional que se hubiera reconocido en resultados hasta la fecha, en ausencia de la subvención, se reconocerá inmediatamente en el resultado del periodo.

...

 © IFRS Foundation

Fecha de vigencia

...

49 La NIIF 18 emitida en abril de 2024 modificó los párrafos 16, 29 y 32. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 42. Se subraya el nuevo texto.

* En abril de 2024 el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en Estados Financieros* y trasladó estos requerimientos de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* a la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 46. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB trasladó estos requerimientos de la NIC 1 a la NIIF 18.

NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*

Se modifica el párrafo 48 y se añade el párrafo 60N. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Utilización de una moneda de presentación distinta de la moneda funcional

...

Disposición o disposición parcial de un negocio en el extranjero

48 **En la disposición de un negocio en el extranjero, el importe acumulado de las diferencias de cambio relativas a ese negocio en el extranjero, reconocidas en otro resultado integral y acumuladas en el componente separado del patrimonio, se reclasificará del patrimonio al resultado del periodo (como un ajuste por reclasificación) cuando se reconozca la ganancia o la pérdida por disposición (véase la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros*~~IAS 1 Presentación de Estados Financieros (revisada en 2007)~~).**

...

Fecha de vigencia y transición

...

60N La NIIF 18, emitida en mayo de 2024, modificó el párrafo 48. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página a la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, en el párrafo 1. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* en abril de 2024, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 60A. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB trasladó estos requerimientos de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* a la NIIF 18

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 60H. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB trasladó estos requerimientos de la NIC 1 a la NIIF 18.

 © IFRS Foundation

NIC 24 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*

Se modifica el párrafo 20 y se añade el párrafo 28D. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Información a revelar

Todas las entidades

...

20 La clasificación de los importes a pagar y a cobrar de partes relacionadas en las diferentes categorías, tal como se requiere en el párrafo 19, es una ampliación del requerimiento de información a revelar de la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ~~NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*~~, para que la información se presente en el estado de situación financiera o se revele en las notas. Las categorías se han ampliado con el fin de proporcionar un desglose más completo de los saldos relativos a partes relacionadas, y se aplican a las transacciones con partes relacionadas.

...

Fecha de vigencia y transición

...

28D La NIIF 18, emitida en mayo de 2024, modificó el párrafo 20. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Modificaciones a la NIC 26 *Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Beneficio por Retiro*

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 38. Se subraya el nuevo texto.

* En abril de 2024, el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* y trasladó los requerimientos de revelar información material o con importancia relativa sobre políticas contables de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* a la NIC 8 *Bases de Elaboración de los Estados Financieros*.

 © IFRS Foundation

NIC 27 *Estados Financieros Separados*

Se añade una nota a pie de página a " (e definen en la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*) en el párrafo 18G, Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* en abril de 2024, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*.

Se añade una nota a pie de página a "NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*" en el párrafo 18J Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB cambió el título de la NIC 8.

NIC 28 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*

Se modifica el párrafo 10 y se añade el párrafo 45L. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Método de la participación

10 Según el método de la participación, en el reconocimiento inicial la inversión en una asociada o negocio conjunto se registrará al costo, y el importe en libros se incrementará o disminuirá para reconocer la parte del inversor en el resultado del periodo de la participada, después de la fecha de adquisición. La parte del inversor en el resultado del periodo de la participada se reconocerá en el resultado del periodo del inversor. Las distribuciones recibidas de la participada reducirán el importe en libros de la inversión. Podría ser necesaria la realización de ajustes al importe por cambios en la participación proporcional del inversor en la participada que surjan por cambios en el otro resultado integral de la participada. Dichos cambios incluyen los derivados de la revaluación de propiedades, planta y equipo y de las diferencias de conversión de divisas. La participación del inversor en esos cambios se reconoce en el otro resultado integral del inversor (véase la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros*~~NIC 1 Presentación de Estados Financieros~~).

...

Fecha de vigencia y transición

...

45L La NIIF 18, emitida en abril de 2024, modificó el párrafo 10. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página a "NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*" en el párrafo 45B. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* en abril de 2024, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*.

 © IFRS Foundation

NIC 29 *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*

Se modifican los párrafos 8 y 25 y se añade el párrafo 42. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

La reexpresión de los estados financieros

...

8 **Los estados financieros de una entidad cuya moneda funcional sea la moneda de una economía hiperinflacionaria, tanto si se basan en un enfoque del costo histórico como en un enfoque del costo corriente, se expresarán en términos de la unidad de medida corriente al final del periodo sobre el que se informa. Las cifras correspondientes al periodo anterior requeridas por la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ~~NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007)~~, así como cualquier información relativa a periodos anteriores, se expresarán también en términos de la unidad de medida corriente al final del periodo sobre el que se informa. A efectos de presentar los importes comparativos en una moneda de presentación diferente, se aplican los párrafos 42(b) y 43 de la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*.**

...

Estados financieros al costo histórico

Estado de situación financiera

...

25 Al final del primer periodo y en los periodos posteriores, se reexpresarán todos los componentes del patrimonio de los propietarios, aplicando un índice general de precios desde el principio del periodo, o desde la fecha de aportación si es posterior. Los movimientos del periodo en el patrimonio de los propietarios se revelan de acuerdo con la NIIF 18~~IAS 1~~.

...

Fecha de vigencia

...

42 La NIIF 18 emitida en abril de 2024 modificó los párrafos 8 y 25. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*

Se modifican los párrafos 34, 39, 41 y AG29 y se añade el párrafo 97U. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Presentación

...

Acciones propias en cartera (véase también el párrafo GA36)

...

34 El importe de las acciones propias en cartera se presenta ~~revelado~~ por separado en el estado de situación financiera o en el estado de cambios en el patrimonio, o bien se revela en las notas, de acuerdo con la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ~~NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*~~. Una entidad proporciona información a revelar de acuerdo con la NIC 24 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas* si la entidad readquiere sus propios instrumentos de patrimonio de partes relacionadas.

Intereses, dividendos, pérdidas y ganancias (véase también el párrafo GA37)

...

39 El importe de los costos de transacción contabilizados como deducción del patrimonio en el periodo se presenta en el estado de cambios en el patrimonio se revelaban en las notas ~~por separado~~ de acuerdo con la NIIF 18 ~~NIC 1~~.

40 Los dividendos clasificados como gasto pueden presentarse en el estado o estados del resultado del periodo y otro resultado integral o revelarse en las notas ya sea junto con los intereses sobre otros pasivos o como una partida separada. Además de los requerimientos de esta Norma, la presentación e información a revelar de los intereses y dividendos está sujeta a los requerimientos de la NIIF 18~~, NIC 1~~ y NIIF 7. En algunas circunstancias, debido a las diferencias entre los intereses y los dividendos con respecto a cuestiones tales como la deducibilidad fiscal, una entidad puede determinar que presentará los gastos por intereses por separado de los gastos por dividendos en el estado o estados del resultado del periodo y otro resultado integral ~~es deseable revelarlos por separado en el estado o estados del resultado del periodo y otro resultado integral~~. La información a revelar sobre los efectos fiscales se realiza de acuerdo con la NIC 12.

41 Las pérdidas y ganancias relacionadas con cambios en el importe en libros de un pasivo financiero se reconocen como ingresos o gastos en el resultado del periodo, incluso cuando se refieren a un instrumento que incluye un derecho a la participación residual en los activos de la entidad a cambio de efectivo u otro activo financiero [véase el párrafo 18(b)]. Según la NIIF 18 ~~NIC 1~~, la entidad presenta cualquier ganancia o pérdida que surja de la nueva valoración de dicho instrumento por separado en el estado del resultado integral si dicha presentación es necesaria para proporcionar un resumen estructurado útil de los ingresos y gastos de la entidad ~~cuando sea relevante para explicar el rendimiento de la entidad~~.

...

Fecha de vigencia y transición

...

97U La NIIF 18 emitida en abril de 2024 modificó los párrafos 34, 39, 41 y AG29. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

...

 © IFRS Foundation

Apéndice
Guía de Aplicación
NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*

...

Presentación

Pasivos y patrimonio (párrafos 15 a 27)

...

Tratamiento en los estados financieros consolidados

AG29 En los estados financieros consolidados, una entidad presenta las participaciones no controladoras, es decir, las participaciones de otras partes en el patrimonio y los ingresos de sus subsidiarias, de conformidad con la NIIF 18~~, NIC 1~~, y la NIIF 10. Al clasificar un instrumento financiero (o un componente del mismo) en los estados financieros consolidados, la entidad considerará todos los términos y condiciones acordados entre los miembros del grupo y los tenedores del instrumento para determinar si el grupo en su conjunto tiene la obligación de entregar efectivo u otro activo financiero en relación con el instrumento o de liquidarlo de una manera que dé lugar a a su clasificación como pasivo. Cuando una subsidiaria de un grupo emite un instrumento financiero y una entidad controladora u otra entidad del grupo acuerda condiciones adicionales directamente con los tenedores del instrumento (por ejemplo, una garantía), el grupo puede no tener discreción sobre las distribuciones o el reembolso. Aunque la subsidiaria puede clasificar adecuadamente el instrumento sin tener en cuenta estos términos adicionales en sus estados financieros individuales, se considera el efecto de otros acuerdos entre miembros del grupo y los tenedores del instrumento para garantizar que los estados financieros consolidados reflejen los contratos y transacciones realizados por el grupo en su conjunto. En la medida en que exista tal obligación o disposición de liquidación, el instrumento (o el componente del mismo sujeto a la obligación) se clasifica como pasivo financiero en los estados financieros consolidados.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 96A. Se subraya el nuevo texto.

* En abril de 2024 el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en Estados Financieros* y trasladó estos requerimientos de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* a la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 96C. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB trasladó estos requerimientos de la NIC 1 a la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página al final de los párrafos 97A y 97K. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB trasladó estos requerimientos de la NIC 1 a la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página a "NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*" en el párrafo 97N Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de "*Bases para la Preparación de los Estados Financieros*".

En el párrafo 98 se modifica la nota a pie de página al final de la frase. El texto eliminado está tachado.

* En agosto de 2005 el IASB trasladó toda la información a revelar relativa a instrumentos financieros a la NIIF 7 ~~*Instrumentos Financieros: Información a Revelar*~~

NIC 33 *Ganancias por Acción*

Se modifican los párrafos 4A, 13 y 67A a 68A, se eliminan los párrafos 73 y 73A y se añaden los párrafos 73B y 73C y 74F. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Alcance

...

4A **Si una entidad presenta partidas del resultado del periodo en un estado ~~separado~~ del resultado del periodo separado de un estado que presente el resultado integral, tal como se describe en el párrafo 12(b) de la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ~~10A de la NIC 1 Presentación de Estados Financieros (modificada en 2011)~~, presentará las ganancias por acción sólo en ~~ese estado separado de~~l resultado del periodo.**

...

Medición

Ganancias por acción básicas

...

Ganancias

...

13 Todas las partidas de ingresos y gastos atribuibles a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio de la entidad controladora que se reconozcan en un periodo, incluidos los gastos por impuestos y los dividendos de las acciones preferentes clasificadas como pasivos, se incluirán en la determinación del resultado del periodo atribuible a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio de la entidad controladora (véase la NIIF 18~~NIC 1~~).

...

Presentación

...

67A Si una entidad presenta partidas del resultado del periodo en un estado del resultado separado del estado que presenta el resultado integral, tal como se describe en el párrafo 12(b) de la NIIF 18~~10A de la NIC 1 (modificada en 2011)~~, presentará las ganancias por acción básicas y diluidas, tal como se requiere en los párrafos 66 y 67, en ~~ese estado de~~l resultado separado.

68 **La entidad que informa de una operación discontinuada presentará ~~revelará~~ los importes básicos y diluidos por acción de la operación discontinuada en el estado del resultado integral o revelará esa información en las notas.**

68A Si una entidad presenta partidas del resultado en un estado del resultado del periodo separado del estado que presenta el resultado integral, tal como se describe en el párrafo 12(b) de la NIIF 18~~10A de la NIC 1 (modificada en 2011)~~, presentará las ganancias por acción básicas y diluidas para la operación discontinuada, tal como se requiere en el párrafo 68, en ~~ese estado de~~l estado del resultado del periodo o revelará esa información en las notas.

...

Información a revelar

...

73 **[Eliminado]~~Si la entidad revelase, además de las ganancias por acción básicas y diluidas, importes por acción utilizando algún componente del estado del resultado integral distinto del requerido por esta Norma, dichos importes se calcularán utilizando el promedio ponderado de acciones ordinarias determinado de acuerdo con esta Norma. Los importes básico y diluido por acción asociados a dicho componente se revelarán con los mismos detalles, y se presentarán en las notas. La entidad indicará las bases utilizadas para el cálculo del numerador o numeradores, indicando si los importes por acción son antes o después de impuestos. Si se utilizara un componente del estado del resultado integral que no se corresponda con una partida concreta de este estado del resultado integral, se facilitará una conciliación entre el componente utilizado y la partida concreta del estado del resultado integral.~~**

73A **[Eliminado]~~El párrafo 73 se aplicará también a una entidad que revele, además de las ganancias por acción básicas y diluidas, los importes por acción utilizando una partida presentada en el resultado del periodo distinta de la requerida por esta Norma.~~**

73B **Además de presentar las ganancias por acción básicas y diluidas requeridas por esta Norma, se permite que una entidad revele en las notas importes adicionales por acción utilizando como numerador una medida del rendimiento diferente de la requerida por los párrafos 12 a 18 y 33 a 35. Sin embargo, este numerador (o numeradores) será el importe atribuible a los tenedores de patrimonio ordinario de la entidad controladora de:**

(a) **un total o subtotal de los párrafos 69, 86 y 118 de la NIIF 18; o**

(b) **una medida del rendimiento definida por la gerencia, según se define en el párrafo 117 de la NIIF 18.**

73C Si, aplicando el párrafo 73B, una entidad revelase un importe adicional por acción, la entidad:

(a) Revelará los importes básicos y diluidos adicionales por acción con igual prominencia.

(b) calculará los importes adicionales por acción utilizando el promedio ponderado del número de acciones ordinarias determinado de acuerdo con esta Norma.

(c) revelarán los importes adicionales por acción en las notas. Esa información no puede presentarse en los estados financieros principales.

(d) revelará la información requerida por los párrafos 121 a 125 de la NIIF 18 para los numeradores que sean medidas del rendimiento definidas por la gerencia.

Fecha de vigencia

...

74F La NIIF 18 emitida en abril de 2024 modificó los párrafos 4A, 13 y 67A a 68A, añadió los párrafos 73B y 73C y eliminó los párrafos 73 y 73A. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 74A. Se subraya el nuevo texto.

* En abril de 2024 el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en Estados Financieros* y trasladó estos requerimientos de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* a la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 74D. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB trasladó estos requerimientos de la NIC 1 a la NIIF 18.

 © IFRS Foundation

NIC 34 *Información Financiera Intermedia*

Se modifican los párrafos 1 a 5, 7 a 10, 11A, 12, 19 (y su correspondiente encabezamiento), 20 y 24 y se añaden los párrafos 16A(m) y 61. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Alcance

1 La Norma no establece a qué entidades se les debe requerir que publiquen informes financieros intermedios, ni con qué frecuencia, ni en cuánto tiempo después del final de un periodo intermedio. Sin embargo, los gobiernos, los reguladores de valores, las bolsas de valores y los organismos contables a menudo requieren que las entidades cuya deuda o valores de patrimonio se negocian públicamente publiquen informes financieros intermedios. Esta Norma se aplica si una entidad está obligada o elige publicar un informe financiero intermedio de conformidad con las Normas NIIF de Contabilidad~~Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)~~. El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad anima a las entidades que cotizan en bolsa a proporcionar informes financieros intermedios que se ajusten a los principios de reconocimiento, valoración e información a revelar establecidos en esta Norma. En concreto, se anima a las entidades que cotizan en bolsa:

(a) proporcionar informes financieros intermedios al menos al final del primer semestre de su ejercicio financiero; y

(b) poner a disposición sus informes financieros intermedios a más tardar 60 días después del final del periodo intermedio.

2 Cada informe financiero, anual o intermedio, se evalúa por sí mismo para comprobar su conformidad con las Normas NIIF de Contabilidad~~NIIF~~. El hecho de que una entidad pueda no haber proporcionado información financiera intermedia durante un ejercicio financiero concreto o pueda haber proporcionado información financiera intermedia que no cumpla con esta Norma no impide que los estados financieros anuales de la entidad se ajusten a las Normas NIIF de Contabilidad~~NIIF~~ si, por lo demás, lo hacen.

3 Si la información financiera intermedia de una entidad se describe como conforme a las Normas NIIF de Contabilidad, debe cumplir todos los requerimientos de esta Norma. El párrafo 19 requiere ciertos requerimientos de información a revelar al respecto.

Definiciones

4 Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:

…

Informe financiero intermedio significa un informe financiero que contiene, o bien un conjunto completo de estados financieros (como se describe en la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ~~NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007))~~, o bien un conjunto de estados financieros condensados (como se describe en esta Norma) para un periodo intermedio.

Contenido de la información financiera intermedia

5 La NIIF 18 ~~NIC 1~~ define un juego completo de estados financieros, como el que incluye los componentes siguientes:

(a) un estado (o estados) del rendimiento financiero del periodo sobre el que se informa~~un estado de la situación financiera al final del periodo~~;

(b) un estado de situación financiera al final del periodo sobre el que se informa~~un estado del resultado y de otro resultado integral del periodo;~~

(c) un estado de cambios en el patrimonio para el periodo sobre el que se informa;

(d) un estado de flujos de efectivo para el periodo sobre el que se informa;

(e) notas del periodo sobre el que se informa~~, información sobre políticas contables importantes y otra Información explicativa~~;

(ea) información comparativa con respecto al periodo inmediato anterior como se especifica en los párrafos 31 y 32 de la NIIF 18~~38 and 38A de la NIC 1~~; y

(f) un estado de la situación financiera al comienzo del periodo precedente, si así lo requiere el párrafo 37 de la NIIF 18 ~~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 de acuerdo con los párrafos 40A a 40D de la NIC 1~~.

Una entidad puede utilizar, para denominar a los estados, títulos distintos a los utilizados en esta Norma. Por ejemplo, una entidad puede utilizar el título "balance" en lugar de "estado de situación financiera".~~Por ejemplo, una entidad puede utilizar el título "estado del resultado integral" en lugar de "estado del resultado del periodo y otro resultado integral"~~.

...

7 Nada de lo contenido en esta Norma pretende prohibir o desincentivar que una entidad publique en su información financiera intermedia un conjunto completo de estados financieros (tal como se describe en la NIIF 18~~ NIC 1~~), en lugar de estados financieros condensados y notas explicativas seleccionadas. Esta Norma tampoco prohíbe ni desaconseja que una entidad incluya en los estados financieros intermedios condensados más de las partidas mínimas o notas explicativas seleccionadas que se establecen en esta Norma. La guía de reconocimiento y medición de esta Norma se aplica también a los estados financieros completos de un periodo intermedio, y tales estados incluirían toda la información a revelar requerida por esta Norma (en particular, la información a revelar sobre las notas seleccionadas del párrafo 16A), así como la requerida por otras NIIF.

Componentes mínimos de una información financiera Intermedia

8 Un informe financiero intermedio incluirá, como mínimo, los siguientes componentes:

(a) un estado condensado (o estados condensados) de rendimiento financiero ~~situación financiera~~;

(b) un estado condensado de la situación financiera~~o estados condensados del resultado del periodo y otro resultado integral~~;

(c) un estado condensado de cambios en el patrimonio;

(d) un estado de flujos de efectivo condensado; y

(e) notas explicativas seleccionadas.

8A Si una entidad presenta partidas del resultado en un estado del resultado del periodo separado del estado que presenta el resultado integral, tal como se describe en el párrafo 12(b) de la NIIF 18~~10A de la NIC 1 (modificada en 2011)~~, presentará información intermedia condensada del ~~dicho~~ estado del resultado del periodo.

Forma y contenido de los estados financieros intermedios

9 Si una entidad publica un conjunto completo de estados financieros en su informe financiero intermedio, la forma y el contenido de dichos estados se ajustarán a los requerimientos de la NIIF 18 ~~NIC 1~~ para un conjunto completo de estados financieros.

10 Si una entidad publica un conjunto de estados financieros condensados en su información financiera intermedia, dichos estados condensados incluirán, como mínimo, cada uno de los encabezamientos y subtotales que se incluyeron en sus estados financieros anuales más recientes, así como las notas explicativas seleccionadas, tal como se requiere en esta Norma. Al preparar los estados financieros condensados, una entidad aplicará esta Norma y también los requerimientos de los párrafos 41 a 45 de la NIIF 18 y de los párrafos 6A a 6N de la NIC 8 *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*. Se incluirán partidas o notas adicionales si su omisión pudiera inducir a error en los estados financieros intermedios condensados.

...

11A Si una entidad presenta partidas de resultados en un estado del resultado del periodo diferenciado del estado que presenta el resultado integral, tal como se describe en el párrafo 12(b) de la NIIF 18~~10A de la NIC 1 (modificada en 2011)~~, presentará las ganancias por acción básicas y diluidas en el ~~dicho~~ estado del resultado del periodo.

 © IFRS Foundation

12 La NIIF 18 ~~NIC 1 (revisada en 2007)~~ proporciona guía sobre la estructura de los estados financieros. Los Ejemplos Ilustrativos que acompañan a la NIIF 18 ilustran ~~la guía de implementación de la NIC 1 sobre~~ las formas en que pueden presentarse el estado de situación financiera, el estado o estados del rendimiento financiero ~~integral~~ y el estado de cambios en el patrimonio.

...

Otra información a revelar

16A Además de revelar los sucesos y transacciones significativos de acuerdo con los párrafos 15 a 15C, una entidad deberá incluir en las notas de la información financiera intermedia la información que se detalla a continuación, siempre que no haya sido revelada en alguna otra parte de los estados financieros intermedios. La información a revelar siguiente se proporcionará bien sea en los estados financieros intermedios o incorporada mediante una referencia cruzada a los estados financieros intermedios con algún otro estado (tal como comentarios de la gerencia o informe de riesgos) que esté disponible para los usuarios de los estados financieros en los mismos términos y al mismo tiempo que los estados financieros intermedios. Si los usuarios de los estados financieros no tienen acceso a la información incorporada por referencias cruzadas en los mismos términos y al mismo tiempo, la información financiera intermedia está incompleta. Esta información debe ser normalmente ofrecida desde el comienzo del periodo contable.

…

(m) los requerimientos de información a revelar sobre las medidas de rendimiento definidas por la gerencia requeridos por los párrafos 121 a 125 de la NIIF 18.

...

Información a revelar sobre el cumplimiento de las Normas NIIF de Contabilidad~~NIIF~~

19 Si la información financiera intermedia de una entidad cumple con esta Norma, se revelará este hecho. No se describirá una información financiera intermedia como conforme con las Normas NIIF de Contabilidad~~NIIF~~ a menos que cumpla con todos los requerimientos de las Normas NIIF de Contabilidad~~NIIF~~.

Periodos para los que se requiere presentar estados financieros intermedios

20 La información intermedia incluirá estados financieros intermedios (ya sean condensados o completos) para los periodos de la forma siguiente:

…

(b) estado o estados de rendimiento financiero ~~estado del resultado y otro resultado integral~~ para el periodo intermedio en curso y de forma acumulada para el ejercicio en curso hasta la fecha, con estado o estados comparativos de rendimiento financiero ~~del resultado y otro resultado integral~~ para los periodos intermedios comparables (en curso y del año hasta la fecha) del ejercicio inmediatamente anterior. Según lo permitido por la NIIF 18 ~~NIC 1 (modificada en 2011)~~, una información intermedia puede presentar para cada periodo un estado (o estados) ~~o estados~~ del rendimiento financiero ~~estado del resultado y otro resultado integral~~.

...

Materialidad o importancia relativa

...

24 La NIIF 18 ~~NIC 1~~ define la información a revelar y requiere que se revelen por separado las partidas importantes, incluidas (por ejemplo) las operaciones discontinuadas, y la ~~NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*~~ requiere que se revelen los cambios en las estimaciones contables, los errores y los cambios en las políticas contables. Ninguna de las dos Normas contiene guías cuantitativas relativas a la materialidad o con importancia relativa.

...

Fecha de vigencia

...

61 La NIIF 18 emitida en abril de 2024 modificó los párrafos 1 a 5, 7 a 10, 11A, 12, 19 (y su correspondiente encabezamiento), 20 y 24 y añadió el párrafo 16A(m). Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18. En los estados financieros intermedios del primer año de aplicación de la NIIF 18, una entidad aplicará los párrafos C4 a C6 del Apéndice C de la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 47. Se subraya el nuevo texto.

* En abril de 2024 el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en Estados Financieros* y trasladó estos requerimientos de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* a la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página al final de los párrafos 51 y 52. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB trasladó estos requerimientos de la NIC 1 a la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página a la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, en el párrafo 52 Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18 el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de "*Bases para la Preparación de los Estados Financieros*".

Se añade una nota a pie de página a la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, en los párrafos 53,.56 y 58. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB cambió el título de la NIC 8.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 59. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB trasladó la definición de «material o con importancia relativa» de la NIC 1 a la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 60. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB trasladó a la NIC 8 los requerimientos de revelar información material o con importancia relativa sobre políticas contables que figuraban en la NIC 1.

 © IFRS Foundation

NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 140A. Se subraya el nuevo texto.

* En abril de 2024 el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en Estados Financieros* y trasladó estos requerimientos de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* a la NIIF 18.

NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 104. Se subraya el nuevo texto.

* En abril de 2024 el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* y trasladó la definición de "material o con importancia relativa" de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* a la NIIF 18.

 © IFRS Foundation

NIC 38 *Activos Intangibles*

Se modifica el párrafo 102 y se añade el párrafo 130N. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Activos Intangibles con vida útil limitada

...

Valor residual

...

102 La estimación del valor residual de un activo se basa en el importe recuperable a través de la disposición, utilizando los precios existentes en la fecha de la estimación para la venta de un activo similar que haya alcanzado el término de su vida útil y haya operado en condiciones similares a aquellas en las que el activo se utilizará. El valor residual se revisará al término de cada periodo anual. Un cambio en el valor residual del activo se contabilizará como un cambio en una estimación, de acuerdo con la NIC 8 Bases para la Preparación de los Estados Financieros ~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*~~.

...

Disposiciones transitorias y fecha de vigencia

...

130N La NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* emitida en abril de 2024 modificó el párrafo 102. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 130B. Se subraya el nuevo texto.

* En abril de 2024 el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en Estados Financieros* y trasladó estos requerimientos de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* a la NIIF 18.

NIC 40 *Propiedades de Inversión*

Se modifica el párrafo 31 y se añade el párrafo 85I. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Medición posterior al reconocimiento

Política contable

...

31 La NIC 8–*Bases para la Preparación de los Estados Financieros*~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*~~ señala que se realizará un cambio voluntario en la política contable únicamente si dicho cambio diese lugar a que los estados financieros proporcionen información fiable y más relevante sobre los efectos de las transacciones, otros eventos o condiciones sobre la situación financiera de la entidad, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo. Es altamente improbable que un cambio del modelo del valor razonable al modelo del costo proporcione una presentación más relevante.

...

Fecha de vigencia

...

85I La NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* emitida en abril de 2024 modificó el párrafo 31. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 85A. Se subraya el nuevo texto.

* En abril de 2024 el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en Estados Financieros* y trasladó estos requerimientos de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* a la NIIF 18.

 © IFRS Foundation

NIC 41 *Agricultura*

Se modifican los párrafos 50 y 53 y se añade el párrafo 66. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Información a revelar

General

...

50 **La entidad revelará ~~presentará~~ una conciliación de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el principio y el final del periodo corriente. La conciliación incluirá:**

...

53 La actividad agrícola a menudo está expuesta a riesgos naturales como los que tienen relación con el clima o las enfermedades. Si se produjese un evento de este tipo que diese lugar a una partida de gastos o ingresos con importancia relativa, se revelará la naturaleza y cuantía de la misma, de acuerdo con lo establecido en la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ~~NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*~~. Entre los ejemplos de los eventos citados están la declaración de una enfermedad virulenta, las inundaciones, las sequías o las heladas importantes y las plagas de insectos.

...

Fecha de vigencia y transición

...

66 La NIIF 18 emitida en abril de 2024 modificó los párrafos 50 y 53. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página a la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, en el párrafo 59. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* en abril de 2024, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*.

CINIIF 1 *Cambios en Pasivos Existentes por Retiro de Servicio, Restauración y Similares*

Debajo del encabezamiento "Referencias", se modifican las referencias a la NIC 1 y a la NIC 8. Se modifican los párrafos 6 y 8 y se añade el párrafo 9C. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Referencias

- NIIF 16 *Arrendamientos*
- NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ~~NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007)~~
- NIC 8 *Bases para la Preparación de Estados Financieros* ~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*~~
- NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* (revisada en 2003)
- NIC 23 *Costos por Préstamos*
- NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos* (revisada en 2004)
- NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*

...

Acuerdo

...

6 Si el activo relacionado se mide utilizando el modelo de revaluación:

…

(d) La NIIF 18 ~~NIC 1~~ requiere que las partidas de otro resultado integral se incluyan como partidas en el estado que presenta el resultado integral ~~revelación en el estado del resultado integral de cada componente de otro resultado integral o gasto.~~. Al cumplir con este requerimiento, el cambio en el superávit de revaluación que surja de un cambio en el pasivo se identificará por separado y se presentará ~~revelado~~ como tal.

...

8 La reversión periódica del descuento se reconocerá en el resultado del periodo como gasto por intereses de pasivos distintos de los que surjan de transacciones que impliquen solo la captación de financiación, un costo financiero a medida que se produzca y se clasificará—aplicando el párrafo 61 de la NIIF 18—en la categoría de financiación del estado del resultado del periodo. No se permite la capitalización según la NIC 23.

 © IFRS Foundation

Fecha de vigencia

...

9C La NIIF 18 emitida en abril de 2024 modificó los párrafos 6 y 8. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

…

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 9A. Se subraya el nuevo texto.

* En abril de 2024 el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en Estados Financieros* y trasladó estos requerimientos de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* a la NIIF 18.

Se modifica la nota a pie de página del final del párrafo 10. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*~~Si una entidad aplica esta Interpretación a un ejercicio que comience antes del 1 de enero de 2005, la entidad seguirá los requisitos de la versión anterior de la NIC 8, que se titulaba Resultado Neto del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables, a menos que la entidad esté aplicando la versión revisada de esa Norma para ese ejercicio anterior.~~

CINIIF 2 Aportaciones de Socios de Entidades Cooperativas e Instrumentos similares

Se añade una nota a pie de página a la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*, en el párrafo 17 Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* en abril de 2024, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*.

 © IFRS Foundation

CINIIF 5 Derechos por la Participación en Fondos para el Retiro del Servicio, la Restauración y la Rehabilitación Medioambiental

Debajo del encabezamiento "Referencias", se modifica la referencia a la NIC 8. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Referencias

- NIIF 9 *Instrumentos Financieros*
- NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*
- NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*
- NIC 8 *Bases para la Preparación de los Estados Financieros* ~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*~~
- NIC 28 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*
- NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*

La CINIIF 6 Obligaciones Surgidas de la Participación en Mercados Específicos—Residuos de Aparatos Eléctricos y Electrónicos

Debajo del encabezamiento "Referencias", se modifica la referencia a la NIC 8. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Referencias

- NIC 8 *Bases para la Preparación de los Estados Financieros* ~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*~~
- NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*

 © IFRS Foundation

CINIIF 12 *Acuerdos de Concesión de Servicios*

Debajo del encabezamiento "Referencias", se modifica la referencia a la NIC 8. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Referencias

- *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros*
- NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*
- NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*
- NIIF 9 *Instrumentos Financieros*
- NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*
- NIIF 16 *Arrendamientos*
- NIC 8 *Bases para la Preparación de los Estados Financieros* ~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*~~
- NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*
- NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*
- NIC 23 *Costos por Préstamos*
- NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*
- NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*
- NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*
- NIC 38 *Activos Intangibles*
- SIC-29 *Acuerdos de Concesión de Servicios: Información a Revelar*

CINIIF 14 *NIC 19—El Límite de un Activo por Beneficios Definidos, Obligación de Mantener un Nivel Mínimo de Financiación y su Interacción*

Debajo del encabezamiento "Referencias", se modifican las referencias a la NIC 1 y a la NIC 8. Se modifica el párrafo 10 y se añade el párrafo 27D. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Referencias

- NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ~~NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en~~
- NIC 8 *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*~~
- NIC 19 *Beneficios a los Empleados* (como fue modificada en 2011)
- NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*

...

Acuerdo

Disponibilidad de un reembolso o reducción en aportaciones futuras

...

10 De acuerdo con la NIC 8 ~~NIC~~ 1, la entidad revelará información sobre los datos clave de la incertidumbre en la estimación al final del periodo sobre el que se informa siempre que lleven asociados un riesgo significativo de producir ajustes significativos al importe en libros del activo o pasivo neto reconocido en el estado de situación financiera. Esto podría incluir información a revelar sobre cualquier restricción a la realización actual del resultado o información a revelar sobre la base utilizada para determinar el Importe del beneficio económico disponible.

...

Fecha de vigencia

...

27D La NIIF 18, emitida en abril de 2024, modificó el párrafo 10. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Se añade una nota a pie de página al final del párrafo 27A. Se subraya el nuevo texto.

* En abril de 2024 el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en Estados Financieros* y trasladó estos requerimientos de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* a la NIIF 18.

 © IFRS Foundation

CINIIF 16 Coberturas de una Inversión Neta en un Negocio en el Extranjero

Debajo del encabezamiento "Referencias", se modifica la referencia a la NIC 8. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Referencias

- NIIF 9 *Instrumentos Financieros*
- NIC 8 *Bases para la Preparación de los Estados Financieros* ~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*~~
- NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*

CINIIF 17 *Distribuciones, a los Propietarios, de Activos Distintos al Efectivo*

Debajo del encabezamiento "Referencias", se modifica la referencia a la NIC 1. Se modifica el párrafo 2 y se añade el párrafo 21. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Referencias

- la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* (revisada en 2008)
- NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*
- NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*
- NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*
- NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*
- NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ~~NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007)~~
- NIC 10 *Hechos Ocurridos después del periodo sobre el que se Informa*

...

Antecedentes

...

2 Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) no proporcionan guía sobre cómo una entidad debería medir las distribuciones a sus propietarios (comúnmente denominadas dividendos). La NIIF 18 ~~NIC 1~~ requiere que una entidad presente los detalles de los dividendos reconocidos como distribuciones a los propietarios en el estado de cambios en el patrimonio o que los revele en las notas ~~a los estados financieros~~.

...

Fecha de vigencia

...

21 La NIIF 18, emitida en abril de 2024, modificó el párrafo 2. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Se elimina la nota a pie de página del 'propietarios' párrafo 1. El texto eliminado está tachado.

* ~~El párrafo 7 de la NIC 1 define a los propietarios como tenedores de instrumentos clasificados como patrimonio neto.~~

 © IFRS Foundation

CINIIF 19 Cancelación de Pasivos Financieros con Instrumentos de Patrimonio

Debajo del encabezamiento "Referencias", se modifican las referencias a la NIC 1 y a la NIC 8. Se modifica el párrafo 11 y se añade el párrafo 18. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Referencias

- *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros*
- NIIF 2 *Pagos basados en Acciones*
- NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*
- NIIF 9 *Instrumentos Financieros*
- NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*
- NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ~~NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en~~
- NIC 8 *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*~~
- NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*

...

Acuerdo

...

11 La entidad presentará ~~revelará~~ las ganancias o pérdidas reconocidas de conformidad con los párrafos 9 y 10 como una partida separada en el estado del resultado del periodo o ~~las revelará~~ en las notas.

Fecha de vigencia y transición

...

18 La NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* emitida en abril de 2024 modificó el párrafo 11. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

CINIIF 20 *Costos de Desmonte en la Fase de Producción de una Mina a Cielo Abierto*

Debajo del encabezamiento "Referencias", se modifica la referencia a la NIC 1. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Referencias

- *Marco Conceptual para la Información Financiera*
- NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ~~NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en~~
- NIC 2 *Inventarios*
- NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*
- NIC 38 *Activos Intangibles*

 © IFRS Foundation

CINIIF 21 *Gravámenes*

Debajo del encabezamiento "Referencias", se modifican las referencias a la NIC 1 y a la NIC 8. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Referencias

- NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ~~NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en~~
- NIC 8 *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*~~
- NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*
- NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*
- NIC 24 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*
- NIC 34 *Información Financiera Intermedia*
- NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*
- La CINIIF 6 *Obligaciones Surgidas de la Participación en Mercados Específicos—Residuos de Aparatos Eléctricos y Electrónicos*

Se añade una nota a pie de página a "NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*" en el párrafo A2. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* en abril de 2024, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*.

CINIIF 22 *Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones Anticipadas*

Debajo del encabezamiento "Referencias", se modifica la referencia a la NIC 8. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Referencias

- *El Marco Conceptual para la Información Financiera*
- NIC 8 *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*~~
- NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*

Se añade una nota a pie de página a "NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*";"en el párrafo A2. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* en abril de 2024, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*.

 © IFRS Foundation

CINIIF 23 *La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias*

Debajo del encabezamiento "Referencias", se modifican las referencias a la NIC 1 y a la NIC 8. Se modifican los párrafos 14 y A4 y se añade el párrafo B1A. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Referencias

- ~~NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*~~
- NIC 8 *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*~~
- NIC 10 *Hechos Ocurridos después del periodo sobre el que se Informa*
- NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*

...

Acuerdo

...

Cambios en hechos y circunstancias

...

14 Una entidad reflejará el efecto de un cambio en los hechos y circunstancias o de nueva información como un cambio en una estimación contable aplicando la NIC 8 *Bases para la Preparación de Estados los Financieros*~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*~~. Una entidad aplicará la NIC 10 *Hechos Ocurridos Después del Periodo sobre el que se Informa* para determinar si un cambio que ocurre después del periodo sobre el que se informa es un suceso que requiere o no requiere ajuste.

...

Apéndice A
Guía de Aplicación

Información a Revelar

A4 Cuando existe incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias, una entidad determinará si revelar:

(a) los juicios realizados al determinar la ganancia fiscal (pérdida fiscal), las bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales aplicando el párrafo 27G de la NIC 8~~122de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*~~; y

(b) información sobre los supuestos y estimaciones realizados al determinar la ganancia fiscal (pérdida fiscal), las bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales aplicando los párrafos 31A a 31E de la NIC 8~~125–129 de la NIC 1~~.

...

Apéndice B
Fecha de vigencia y transición

Fecha de vigencia

...

B1A La NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* emitida en abril de 2024 modificó los párrafos 14 y A4. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

 © IFRS Foundation

SIC-7 *Introducción al Euro*

Debajo del encabezamiento "Referencias", se modifican las referencias a la NIC 1 y a la NIC 8. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Referencias

- NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ~~NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007)~~
- NIC 8 *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*~~
- NIC 10 *Hechos Ocurridos después del periodo sobre el que se Informa*
- NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* (revisada en 2003)
- NIC 27 *Estados Financieros Consolidados y Separados* (modificada en 2008)

Bajo el encabezamiento "Fecha de vigencia", se añade una nota a pie de página al final del segundo párrafo. Se subraya el nuevo texto.

* En abril de 2024 el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en Estados Financieros* y trasladó estos requerimientos de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* a la NIIF 18.

SIC-10 *Ayudas Gubernamentales—Sin Relación Específica con Actividades de Operación*

Debajo del encabezamiento "Referencias", se modifica la referencia a la NIC 8. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Referencias

- NIC 8 *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*~~
- NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*

 © IFRS Foundation

SIC-25 *Impuestos a las Ganancias—Cambios en la Situación Fiscal de la Entidad o de sus Accionistas*

Debajo del encabezamiento "Referencias", se modifican las referencias a la NIC 1 y a la NIC 8. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Referencias

- NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ~~NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007)~~
- NIC 8 *Bases para la Preparación de los Estados Financieros* ~~*Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*~~
- NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*

Bajo el encabezamiento "Fecha de vigencia", se añade una nota a pie de página al final del segundo párrafo. Se subraya el nuevo texto.

* En abril de 2024 el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en Estados Financieros* y trasladó estos requerimientos de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* a la NIIF 18.

SIC-29 *Acuerdos de Concesión de Servicios: Información a Revelar*

Debajo del encabezamiento "Referencias", se modifica la referencia a la NIC 1. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Referencias

- NIIF 16 *Arrendamientos*
- NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ~~NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007)~~
- NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* (revisada en 2003)
- NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*
- NIC 38 *Activos Intangibles* (revisada en 2004)
- CINIIF 12 *Acuerdos de Concesión de Servicios*

 © IFRS Foundation

SIC-32 Activos Intangibles—Costos de Sitios Web

Debajo del encabezamiento "Referencias", se modifica la referencia a la NIC 1. Se modifica el párrafo 5. Se añade un párrafo sin numerar después del último encabezamiento bajo el título "Fecha de vigencia". El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Referencias

- NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*
- NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*
- NIIF 16 *Arrendamientos*
- NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* ~~NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007)~~
- NIC 2 *Inventarios* (revisada en 2003)
- NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* (revisada en 2003)
- NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos* (revisada en 2004)
- NIC 38 *Activos Intangibles* (revisada en 2004)

...

Problema

...

5 Esta Interpretación no se aplica a los desembolsos para la adquisición, desarrollo y operación de equipos de cómputo (por ejemplo, servidores web, servidores de plataforma, servidores de producción y conexiones a Internet) de un sitio web. Tales desembolsos se contabilizarán según la NIC 16. Adicionalmente, cuando una entidad incurre en desembolsos para obtener el servicio de alojamiento de Internet del sitio web de la entidad, los desembolsos se reconocerán como gastos cuando se reciban los servicios, según el párrafo 46 de la NIIF 18 ~~NIC1.88~~ y el *Marco Conceptual para la Información Financiera.*

...

Fecha de vigencia

...

Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF, emitida en 2018 modificó el párrafo 5 Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2020. Se permite la aplicación anticipada si al mismo tiempo una entidad aplica también todas las demás modificaciones realizadas por *Modificaciones a las Referencias al Marco Conceptual en las Normas NIIF*. Una entidad aplicará la modificación a la SIC-32 de forma retroactiva, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.* Sin embargo, si una entidad determina que la aplicación retroactiva fuera impracticable o implicara costos o esfuerzos desproporcionados, aplicará la modificación a la SIC-32 por referencia a los párrafos 23 a 28, 50 a 53 y 54F de la NIC 8.

La NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* emitida en abril de 2024 modificó el párrafo 5. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 18.

Bajo el encabezamiento "Fecha de vigencia", se añade una nota a pie de página al final del segundo párrafo. Se subraya el nuevo texto.

* En abril de 2024 el IASB emitió la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en Estados Financieros* y trasladó estos requerimientos de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* a la NIIF 18.

Bajo el encabezamiento "Fecha de vigencia", se añade una nota a pie de página a "NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*." en el quinto párrafo. Se subraya el nuevo texto.

* Cuando emitió la NIIF 18, el IASB cambió el título de la NIC 8 por el de "*Bases para la Preparación de los Estados Financieros*".

 © IFRS Foundation

Aprobación por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad de la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros* emitida en abril de 2024.

La NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados financieros* fue aprobada para su emisión por los 14 miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad en abril de 2024.

Andreas Barckow	Presidente
Linda Mezon-Hutter	Vicepresidenta
Nick Anderson	
Patrina Buchanan	
Tadeu Cendon	
Florian Esterer	
Zach Gast	
Hagit Keren	
Jianqiao Lu	
Bruce Mackenzie	
Bertrand Perrin	
Rika Suzuki	
Ann Tarca	
Robert Uhl	

Norma Internacional de Información Financiera 19
Subsidiarias sin Obligación Pública de Rendir Cuentas: Información a Revelar

Objetivo

1 NIIF 19 *Subsidiarias sin Obligación Pública de Rendir Cuentas: Información a Revelar* especifica los requerimientos de información a revelar que se permite aplicar a una entidad en lugar de los requerimientos de información a revelar de otras Normas NIIF de Contabilidad.

Cumplimiento del objetivo

2 La entidad que elija aplicar esta Norma aplicará los requerimientos de otras Normas NIIF de Contabilidad, excepto los requerimientos de información a revelar. En su lugar, la entidad aplicará los requerimientos de esta Norma.

3 Por lo tanto, a menos que se especifique otra cosa (véase el párrafo 4), una entidad que aplique esta Norma no necesita aplicar los requerimientos de información a revelar de otras Normas NIIF de Contabilidad ni aplicar ninguna declaración sobre, o referencias a, esos requerimientos de información a revelar. Por ejemplo, el párrafo 35 de la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias* contiene requerimientos sobre los criterios para reconocer un activo por impuestos diferidos derivado del traslado de pérdidas y créditos fiscales no utilizados. El párrafo termina con "en estas circunstancias, el párrafo 82 requiere revelar la cuantía del activo por impuestos diferidos, así como la naturaleza de la evidencia en que se apoya su reconocimiento. Una entidad que aplique esta Norma no aplicaría el párrafo 82 de la NIC 12. La entidad no necesita aplicar la declaración que figura al final del párrafo 35 de la NIC 12 sobre el párrafo 82.

4 No obstante lo dispuesto en los párrafos 2 a 3:

(a) Los requerimientos de información a revelar de otras Normas NIIF de Contabilidad que siguen siendo aplicables a una entidad que utilice esta Norma.

(b) Si una entidad que esté aplicando esta Norma aplicase la NIIF 8 *Segmentos de Operación*, la NIIF 17 *Contratos de Seguro* o la NIC 33 *Ganancias por Acción*, aplicará todos los requerimientos de información a revelar de esas Normas.

(c) Una Norma NIIF de Contabilidad nueva o modificada puede incluir requerimientos de información a revelar sobre la transición de una entidad a dicha Norma. Cualquier exención, disponible para una entidad que aplique esta Norma de los requerimientos de información a revelar sobre la transición de la entidad a esa Norma nueva o modificada se establecerá en la Norma NIIF de Contabilidad nueva o modificada.

5 De acuerdo con el párrafo 19 de la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros*, una entidad que aplique esta Norma no necesita revelar una información específica requerida por esta Norma si la información resultante de esa información a revelar no fuera material o sin importancia relativa.

6 Una entidad considerará la conveniencia de revelar información adicional cuando el cumplimiento de los requerimientos específicos de esta Norma sea insuficiente para permitir a los usuarios de los estados financieros comprender el efecto de las transacciones y otros sucesos y condiciones sobre la situación financiera y el rendimiento financiero de la entidad.

Alcance

7 Una entidad puede elegir aplicar esta Norma en sus estados financieros consolidados, separados o individuales si, y sólo si, al final del periodo sobre el que se informa:

(a) es una subsidiaria;

(b) no tiene obligación pública de rendir cuentas (véanse los párrafos 11 y 12); y

(c) tiene una controladora, ya sea última o intermedia, que elabora estados financieros consolidados disponibles para uso público que cumplen con las Normas NIIF de Contabilidad.

8 Una "subsidiaria" y un "grupo" se definen en el Apéndice A de la NIIF 10 Estados Financieros Consolidados.

9 La controladora intermedia evalúa su elegibilidad para aplicar esta Norma en sus estados financieros separados, independientemente de si otras entidades del grupo, o el grupo en su conjunto, tienen obligación pública de rendir cuentas.

10 Una controladora intermedia que no tenga obligación pública de rendir cuentas y cumpla las demás condiciones de elegibilidad del párrafo 7 puede aplicar esta Norma en sus estados financieros separados, incluso si no aplica esta Norma en sus estados financieros consolidados.

11 Una entidad tiene obligación pública de rendir cuentas cuando:

(a) sus instrumentos de deuda o de patrimonio se negocian en un mercado público o están en proceso de emitir estos instrumentos para negociarse en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado fuera de la bolsa de valores, incluyendo mercados locales o regionales), o

(b) posee activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros como uno de sus negocios principales (por ejemplo, bancos, cooperativas de crédito, compañías de seguros, comisionistas, intermediarios de valores, fondos de pensiones, fondos de inversión colectiva y bancos de inversión a menudo cumplen este segundo criterio).

12 Es posible que algunas entidades mantengan activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros porque mantienen y gestionan recursos financieros que les han confiado clientes o miembros que no están implicados en la gestión de la entidad. Sin embargo, si lo hacen por motivos secundarios a la actividad principal (como podría ser el caso, por ejemplo, de las agencias de viajes o inmobiliarias, los colegios, las organizaciones no lucrativas, las cooperativas que requieran el pago de un depósito nominal para la afiliación y los vendedores que reciban el pago con anterioridad a la entrega de artículos o servicios como las compañías que prestan servicios públicos), este hecho no las convierte en entidades con obligación pública de rendir cuentas.

Elección o revocación de una elección para aplicar esta norma

13 La entidad que elija aplicar esta Norma en un periodo sobre el que se informa puede revocar esa elección posteriormente. Una entidad puede optar por aplicar esta Norma más de una vez; por ejemplo, una entidad que aplicó esta Norma en un periodo anterior pero no en el periodo inmediatamente anterior puede optar por aplicar esta Norma en el periodo actual.

14 Una entidad que aplique esta Norma en el ejercicio corriente sobre el que se informa, pero no en el inmediatamente anterior, suministrará información comparativa (es decir, información correspondiente al ejercicio precedente) para todos los importes presentados en los estados financieros del periodo corriente, a menos que esta Norma u otra Norma NIIF de Contabilidad permita o requiera otra cosa. La entidad incluirá información comparativa para la información narrativa y descriptiva si es necesaria para la comprensión de los estados financieros del periodo actual.

15 Una entidad que aplicó esta Norma en el periodo sobre el que se informa anterior—pero opta por no aplicarla (o ya no cumple los requisitos para hacerlo) en el periodo actual y continúa aplicando las Normas NIIF de Contabilidad—proporcionará información comparativa con respecto al periodo anterior para todos los importes presentados en los estados financieros del periodo actual, a menos que otra Norma NIIF de Contabilidad permita o requiera otra cosa. La entidad incluirá información comparativa para la información narrativa y descriptiva si es necesaria para la comprensión de los estados financieros del periodo actual. El hecho de que esta Norma no requiera revelar información sobre los importes del periodo anterior para algunas partidas que se revelan en el periodo actual no es una razón para omitir la información comparativa de estas partidas.

16 El requerimiento de cambios en las políticas contables de la NIC 8 *Bases para la Preparación de los Estados Financieros* no se aplica a la elección o revocación de la aplicación de esta Norma.

Interacción con la NIIF 1 *Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*

17 Una entidad aplicará la NIIF 1 *Adopción por Primera Vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* cuando prepare sus primeros estados financieros conforme a las NIIF, o cuando se le permita hacerlo aplicando el párrafo 4A de la NIIF 1. Una entidad que aplique esta Norma cuando elabore sus primeros estados financieros conforme a las NIIF, aplicará los requerimientos de información a revelar de los párrafos 21 a 30 de esta Norma, en lugar de los requerimientos de información a revelar de los párrafos 23 a 33 de la NIIF 1.

18 La elección o revocación de una elección para aplicar esta Norma no da lugar, por sí sola, a que una entidad cumpla la definición de entidad que adopta por primera vez las Normas NIIF de Contabilidad de la NIIF 1. Por ejemplo, una entidad que aplicó las Normas NIIF de Contabilidad, pero no esta Norma, en el periodo inmediatamente anterior a aquel sobre el que se informa y que aplica esta Norma en el periodo actual no es una entidad que adopta por primera vez las Normas NIIF de Contabilidad y no aplicará la NIIF 1 en el periodo actual.

19 De forma similar, una entidad que revoque la elección de aplicar esta Norma en el periodo corriente sobre el que se informa, no aplicará la NIIF 1 en este periodo corriente si, en el periodo inmediatamente anterior, suministró una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con las Normas NIIF de Contabilidad, tal como se requiere en el párrafo 20.

Requerimientos de información a revelar

Cumplimiento Normas NIIF de Contabilidad

20 Una entidad cuyos estados financieros cumplan con las Normas NIIF de Contabilidad y con los requerimientos de esta Norma, hará una declaración explícita y sin reservas de dicho cumplimiento en las notas. La entidad que aplique esta Norma señalará, como parte de esa declaración sin reservas, que ha aplicado esta Norma. Una entidad que aplique esta Norma no describirá los estados financieros como conformes con las Normas NIIF de Contabilidad, a menos que la entidad cumpla con los requerimientos de esta Norma y con todos los requerimientos aplicables de otras Normas NIIF de Contabilidad.

NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*

Explicación de la transición a las Normas NIIF de Contabilidad

21 Una entidad explicará cómo la transición de sus PCGA anteriores a las Normas NIIF de Contabilidad ha afectado a su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo presentados.

22 Una entidad que haya aplicado las Norma NIIF de Contabilidad en un periodo anterior, tal como se describe en el párrafo 4A de la NIIF 1, revelará:

(a) la razón por la que dejó de aplicar las Normas NIIF de Contabilidad; y

(b) la razón por la que reanuda la aplicación de las Normas NIIF de Contabilidad.

23 Cuando una entidad, de acuerdo con el párrafo 4A de la NIIF 1, no opte por aplicar la NIIF 1, explicará las razones por las que ha optado por aplicar las Normas NIIF de Contabilidad como si nunca hubiera dejado de aplicar las Normas NIIF de Contabilidad.

Conciliaciones

24 Para cumplir con el párrafo 21, los primeros estados financieros conforme a las NIIF de una entidad incluirán:

(a) conciliaciones de su patrimonio informado según los PCGA anteriores con su patrimonio de acuerdo con las Normas NIIF de Contabilidad para ambos:

(i) la fecha de transición a las NIIF; y

(ii) el final del último periodo presentado en los estados financieros anuales más recientes de la entidad de acuerdo con sus PCGA anteriores.

(b) una conciliación con su resultado integral total de acuerdo con las Normas NIIF de Contabilidad para el último periodo de los estados financieros anuales más recientes de la entidad. El punto de partida para esa conciliación será el resultado integral total de acuerdo con los PCGA anteriores para el mismo periodo o, si una entidad no informó de ese total, el resultado conforme a los PCGA anteriores.

25 Si una entidad tuviera conocimiento de errores cometidos según los PCGA anteriores en las conciliaciones requeridas por el párrafo 24, distinguirá la corrección de esos errores de los cambios en las políticas contables.

26 Si, durante el periodo cubierto por sus primeros estados financieros conforme a las NIIF, una entidad modificase sus políticas contables o el uso que hace de las exenciones contenidas en la NIIF 1, explicará los cambios habidos entre su primer informe financiero intermedio conforme a las NIIF y sus primeros estados

financieros conforme a las NIIF, de acuerdo con el párrafo 21, y actualizará las conciliaciones requeridas por el párrafo 24.

27 Si una entidad no presentó estados financieros de periodos anteriores, sus primeros estados financieros conforme a las NIIF revelarán ese hecho.

Información financiera intermedia

28 Para cumplir con el párrafo 21, si una entidad presenta un informe financiero intermedio de acuerdo con la NIC 34 Información Financiera Intermedia para una parte del periodo cubierto por sus primeros estados financieros conforme a las NIIF, satisfará los requerimientos de la NIC 34, a menos que se indique lo contrario, y además cumplirá con estos requerimientos:

(a) cada uno de dichos informes financieros intermedios incluirá, si la entidad presentó un informe financiero intermedio para el periodo intermedio comparable del ejercicio inmediatamente anterior:

  (i) una conciliación de su patrimonio conforme a los PCGA anteriores al final de ese periodo intermedio comparable con su patrimonio conforme a las Normas NIIF de Contabilidad en esa fecha; y

  (ii) una conciliación con su resultado integral total de acuerdo con las Normas NIIF de Contabilidad para ese periodo intermedio comparable (corriente y del año hasta la fecha). El punto de partida para esa conciliación será el resultado integral total de acuerdo con los PCGA anteriores para ese periodo o, si una entidad no informó de ese total, el resultado del periodo de acuerdo con los PCGA anteriores;

(b) además de las conciliaciones requeridas por (a), el primer informe financiero intermedio de una entidad de acuerdo con la NIC 34 para parte del periodo cubierto por sus primeros estados financieros conforme a las NIIF incluirá las conciliaciones descritas en el párrafo 24 (complementadas por los detalles requeridos por el párrafo 25) o una referencia cruzada a otro documento publicado que incluya estas conciliaciones; y

(c) si una entidad cambia sus políticas contables o su uso de las exenciones contenidas en la NIIF 1, explicará los cambios en cada uno de esos informes financieros intermedios de acuerdo con el párrafo 21 y actualizará las conciliaciones requeridas por (a) y (b).

29 Si una entidad que adopta por primera vez las NIIF no hubiera revelado, en sus estados financieros anuales más recientes elaborados conforme a los PCGA anteriores, información relevante para la comprensión del periodo intermedio en curso, su informe financiero intermedio revelará dicha información o incluirá una referencia cruzada a otro documento publicado que la incluya.

Requerimientos de información a revelar de la NIIF 1 que siguen siendo aplicables

30 Si una entidad aplica el párrafo D2 de la NIIF 1, aplicará los requerimientos de información a revelar de dicho párrafo.

NIIF 2 *Pagos basados en Acciones*

31 Una entidad revelará:

(a) Una descripción de cada tipo de acuerdo con pagos basados en acciones que haya existido a lo largo del periodo sobre el que se informa, incluyendo los términos y condiciones generales de cada acuerdo, tales como requerimientos de irrevocabilidad de la concesión, el plazo máximo de las opciones emitidas y el método de liquidación (en efectivo o en instrumentos de patrimonio). Una entidad con tipos de acuerdos con pago basados en acciones esencialmente similares puede agregar esta información.

(b) El número y el promedio ponderado de los precios de ejercicio de las opciones sobre acciones, en cada uno de estos grupos de opciones:

  (i) existentes al comienzo del periodo sobre el que se informa;

  (ii) concedidas durante el periodo;

  (iii) anuladas durante el periodo;

  (iv) ejercidas durante el periodo;

  (v) que hayan caducado a lo largo del periodo;

(vi) existentes al final del periodo; y

(vii) realizables al final del periodo.

32 La entidad revelará información que permita a los usuarios de los estados financieros comprender cómo se ha determinado el valor razonable de los bienes o servicios recibidos, o el valor razonable de los instrumentos de patrimonio emitidos, durante el periodo sobre el que se informa.

33 Para los acuerdos de pagos basados en acciones que se hayan modificado durante el periodo sobre el que se informa, la entidad explicará dichas modificaciones.

34 Una entidad revelará:

(a) el gasto total reconocido en el periodo sobre el que se informa derivado de transacciones con pagos basados en acciones en las que los bienes o servicios recibidos no cumplían las condiciones para su reconocimiento como activos y, por tanto, se reconocieron inmediatamente como gasto; y

(b) el importe total en libros al final del periodo sobre el que se informa para los pasivos que surgen de las transacciones con pagos basados en acciones.

NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*

35 La adquirente revelará, para cada combinación de negocios que se produzca durante el periodo sobre el que se informa:

(a) el nombre y la descripción de la entidad adquirida;

(b) la fecha de adquisición;

(c) el porcentaje de participaciones en el patrimonio con derecho a voto adquirido;

(d) una descripción cualitativa de los factores que componen la plusvalía reconocida, como las sinergias esperadas de la combinación de las operaciones de la adquirida y de la adquirente, los activos intangibles que no cumplen las condiciones para ser reconocidos por separado u otros factores;

(e) el valor razonable en la fecha de adquisición del total de la contraprestación transferida y una descripción de los componentes de dicha contraprestación, como:

(i) efectivo;

(ii) otros activos tangibles o intangibles, incluyendo un negocio o una subsidiaria de la adquirente;

(iii) los pasivos incurridos, por ejemplo, un pasivo por contraprestación contingente; y

(iv) participaciones en el patrimonio de la adquirente;

(f) para los acuerdos de contraprestación contingente y los activos de indemnización:

(i) el importe reconocido en la fecha de la adquisición; y

(ii) una descripción de los acuerdos y la base para determinar el importe del pago;

(g) los importes reconocidos en la fecha de adquisición para cada clase de activos adquiridos y de pasivos asumidos;

(h) si no se reconoce un pasivo contingente porque su valor razonable no puede medirse con fiabilidad, la información requerida por el párrafo 259;

(i) en una compra a precios muy ventajosos, los importes de cualquier ganancia reconocida de acuerdo con el párrafo 34 de la NIIF 3 Combinaciones de Negocios y la partida del estado del resultado integral en la que se reconoce la ganancia; y

(j) para cada combinación de negocios en la que la adquirente mantenga menos del 100 por ciento de las participaciones en el patrimonio de la adquirida en la fecha de adquisición:

(i) los importes de las participaciones no controladoras en la adquirida reconocidos en la fecha de adquisición y la base de medición de ese importe; y

(ii) para cada participación no controladora en una adquirida medida a valor razonable, la técnica (o técnicas) de valoración y los datos de entrada significativos utilizados para medir ese valor.

36 La adquirente revelará, para cada periodo sobre el que se informe posterior a la fecha de adquisición, hasta que la entidad cobre, venda o pierda de otro modo el derecho a un activo por contraprestación contingente, o hasta que la entidad liquide un pasivo por contraprestación contingente o el pasivo se cancele o expire:

(a) cualquier cambio en los importes reconocidos, incluyendo cualquier diferencia que surja en la liquidación; y

(b) las técnicas de valoración y los datos de entrada claves del modelo, utilizados para medir la contraprestación contingente.

37 La adquirente revelará una conciliación (no se requiere información comparativa) del importe en libros de la plusvalía al principio y al final del periodo sobre el que se informa mostrando por separado:

(a) la plusvalía adicional reconocida durante el periodo sobre el que se informa, con excepción de la plusvalía incluida en un grupo de activos para su disposición que, en el momento de la adquisición, cumpla los criterios para ser clasificado como mantenido para la venta, aplicando la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*;

(b) la plusvalía incluida en un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con la NIIF 5, y la plusvalía dada de baja durante el periodo sobre el que se informa sin que hubiera sido incluida previamente en un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta;

(c) las pérdidas por deterioro del valor reconocidas durante el periodo sobre el que se informa de acuerdo con la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*; y

(d) cualquier otro cambio en los importes en libros durante el periodo sobre el que se informa.

NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*

38 La entidad revelará, en las notas del periodo sobre el que se informa en el que un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) haya sido clasificado como mantenido para la venta o vendido:

(a) una descripción del activo no corriente (o grupo de activos para su disposición);

(b) una descripción de los hechos y circunstancias de la venta, o que conducen a la disposición prevista, y la forma y el momento previstos de dicha disposición; y

(c) si procede, el segmento sobre el que debe informarse en el que se presenta el activo no corriente (o grupo para su disposición) de conformidad con la NIIF 8.

39 Si fuera de aplicación el párrafo 26 de la NIIF 5 o el párrafo 29 de la NIIF 5, la entidad revelará, en el periodo sobre el que se informa de la decisión de cambiar el plan de venta del activo no corriente (o grupo para su disposición), una descripción de los hechos y circunstancias que condujeron a la decisión, así como su efecto sobre el resultado de las operaciones del periodo y de cualquier periodo anterior sobre el que se presente información.

Requerimientos de información a revelar de la NIIF 5 que siguen siendo aplicables

40 La entidad aplicará los requerimientos de información a revelar de los párrafos 12, 13, 33(a), 33(c) y 34 de la NIIF 5. La entidad entenderá que la referencia al párrafo 33 en el párrafo 13 de la NIIF 5 hace referencia a los párrafos 33(a) y 33(c) de la NIIF 5.

NIIF 6 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales*

41 La entidad tratará los activos para exploración y evaluación como una clase separada de activos y revelará la información requerida en los párrafos 200 a 202 (bajo el subtítulo NIIF 16 *Propiedades, Planta y Equipo*) o en los párrafos 263 a 266 (bajo el subtítulo NIC 38 *Activos Intangibles*), de forma congruente con la clasificación de los activos.

NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*

42 Los párrafos 3 a 5A de la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar* establecen el alcance de la NIIF 7, es decir, los instrumentos financieros, los contratos de compra o venta de una partida no financiera y los derechos a los que se aplican los requerimientos de información a revelar de la NIIF 7. Una entidad que aplique esta Norma aplicará los párrafos 3 a 5A de la NIIF 7 para determinar el alcance de los requerimientos de información a revelar de los párrafos 43 a 73. Las referencias en:

(a) el párrafo 3(a) de la NIIF 7 a los requerimientos de información a revelar de la NIIF 13 Medición del Valor Razonable deberán ser leídas por la entidad como referidas a los párrafos 95 a 97; y

(b) el párrafo 5A de la NIIF 7 a los requerimientos de información a revelar de los párrafos 35A a 35N de la NIIF 7 serán leídos por la entidad como referidos a los párrafos 65 a 71.

43 Una entidad revelará información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar la significatividad que los instrumentos financieros suponen para su situación financiera y su rendimiento financiero.

Categorías de activos financieros y pasivos financieros

44 Los importes en libros de cada una de las siguientes categorías, según se especifica en la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*, se presentarán en el estado de situación financiera o se revelarán en las notas:

(a) activos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados;

(b) pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados, mostrando por separado:

(i) los designados como tales en el reconocimiento inicial de acuerdo con el párrafo 4.2.2 de la NIIF 9 o posteriormente de acuerdo con el párrafo 6.7.1 de la NIIF 9; y

(ii) las que cumplan la definición de mantenidas para negociar de la NIIF 9;

(c) activos financieros medidos al costo amortizado;

(d) pasivos financieros medidos al costo amortizado; y

(e) activos financieros medidos al valor razonable con cambios en otro resultado integral, mostrando por separado:

(i) los activos financieros medidos al valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A de la NIIF 9; y

(ii) las inversiones en instrumentos de patrimonio designados como tales en el momento del reconocimiento inicial de acuerdo con el párrafo 5.7.5 de la NIIF 9;

Pasivos financieros a valor razonable con cambios en resultados

45 Si una entidad ha designado un pasivo financiero como a valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con el párrafo 4.2.2 de la NIIF 9, y se requiere que presente los efectos de cambios en ese riesgo crediticio del pasivo en otro resultado integral (véase el párrafo 5.7.7 de la NIIF 9), revelará:

(a) el importe del cambio, acumulativo, en el valor razonable del pasivo financiero que sea atribuible a cambios en el riesgo crediticio de ese pasivo (véanse los párrafos B5.7.13 a B5.7.20 de la NIIF 9 para obtener una guía sobre la determinación de los efectos de los cambios en el riesgo crediticio de un pasivo); y

(b) la diferencia entre el importe en libros del pasivo financiero y el importe que la entidad estaría obligada contractualmente a pagar al tenedor de la obligación, en el momento del vencimiento.

46 Si una entidad ha designado un pasivo financiero como a valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con el párrafo 4.2.2 de la NIIF 9, y se requiere que presente todos los cambios en el valor razonable de ese pasivo (incluyendo los efectos de cambios en el riesgo crediticio del pasivo) en el resultado del periodo (véanse los párrafos 5.7.7 y 5.7.8 de la NIIF 9), revelará:

(a) el importe del cambio, durante el periodo sobre el que se informa y de forma acumulada, en el valor razonable del pasivo financiero que es atribuible a cambios en el riesgo crediticio de ese pasivo (véase los párrafos B5.7.13 a B5.7.20 de la NIIF 9 sobre guías para determinar los efectos de cambios en el riesgo crediticio de pasivo); y

(b) la diferencia entre el importe en libros del pasivo financiero y el importe que la entidad estaría obligada contractualmente a pagar al tenedor de la obligación, en el momento del vencimiento.

Reclasificación

47 Una entidad revelará si, en los periodos sobre los que se informa actual o anteriores, se ha reclasificado cualquier activo financiero de acuerdo con el párrafo 4.4.1 de la NIIF 9. Para cada evento, la entidad revelará:

(a) la fecha de reclasificación;

(b) una explicación detallada del cambio en el modelo de negocio y una descripción cualitativa de su efecto sobre los estados financieros de la entidad; y

(c) el importe reclasificado a cada una de esas categorías o fuera de éstas.

48 Para cada periodo sobre el que se informa, que sea posterior a la reclasificación hasta la baja en cuentas, una entidad revelará los activos reclasificados desde la categoría de valor razonable con cambios en resultados, de forma que se midan al costo amortizado o a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.4.1 de la NIIF 9:

(a) la tasa de interés efectiva determinada en la fecha de la reclasificación; y

(b) los ingresos por intereses reconocidos.

Compensación de activos financieros con pasivos financieros

49 La entidad revelará, al final del periodo sobre el que se informa, los importes brutos de aquellos activos y pasivos financieros reconocidos que se hayan compensado de acuerdo con el párrafo 42 de la NIC 32 *Instrumentos financieros: Presentación*.

50 Los instrumentos financieros revelados de acuerdo con el párrafo 49 pueden estar sujetos a requerimientos de medición diferentes (por ejemplo, una cuenta por pagar relacionada con un acuerdo de recompra puede medirse al costo amortizado, mientras que un derivado se medirá a valor razonable). Una entidad incluirá los instrumentos financieros por sus importes reconocidos y describirá cualquier diferencia de medición resultante en la información a revelar correspondiente.

Garantía

51 Una entidad revelará:

(a) el importe en libros de los activos financieros que haya pignorado como garantía de pasivos o pasivos contingentes, incluidos los importes que se hayan reclasificado de conformidad con el párrafo 3.2.23(a) de la NIIF 9; y

(b) los plazos y condiciones relacionados con su pignoración.

Cuenta correctora para pérdidas crediticias

52 El importe en libros de los activos financieros medidos a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A de la NIIF 9 no se reduce por una corrección de valor por pérdidas por lo que una entidad no presentará la corrección de valor por pérdidas de forma separada en el estado de situación financiera como una reducción del importe en libros del activo financiero. Sin embargo, una entidad revelará la corrección de valor por pérdidas en las notas.

Instrumentos financieros compuestos con múltiples derivados implícitos

53 Si una entidad ha emitido un instrumento que contiene tanto un componente de pasivo como de patrimonio (véase el párrafo 28 de la NIC 32) y el instrumento tiene múltiples derivados implícitos cuyos valores son interdependientes (como un instrumento de deuda convertible exigible), revelará la existencia de esas características.

Incumplimientos e infracciones

54 Para los préstamos por pagar reconocidos al final del periodo sobre el que se informa, la entidad revelará:

(a) detalles de cualquier incumplimiento durante el periodo de las condiciones de principal, intereses, fondo de amortización o reembolso de esos préstamos por pagar;

(b) el importe en libros de los préstamos por pagar en condición de incumplimiento al final del periodo sobre el que se informa; y

(c) si se subsanó el incumplimiento o se renegociaron las condiciones de los préstamos por pagar antes de que se autorizara la publicación de los estados financieros.

55 Si, durante el periodo, se produjeron infracciones de las condiciones del acuerdo de préstamo distintas de las descritas en el párrafo 54, una entidad revelará la misma información que la requerida en el párrafo 54 si dichas infracciones permitieron al prestamista exigir el reembolso acelerado (a menos que las infracciones se subsanaran, o las condiciones del préstamo se renegociaran, al final del periodo sobre el que se informa o antes).

Partidas de ingresos, gastos, ganancias o pérdidas

56 Una entidad presentará, sujeta a los requerimientos de presentación de la NIIF 18 estas partidas de ingresos, gastos, ganancias o pérdidas, ya sea en el estado del resultado integral o revelándolas en las notas:

(a) ganancias o pérdidas netas sobre:

(i) activos financieros o pasivos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados;

(ii) pasivos financieros medidos al costo amortizado;

(iii) activos financieros medidos al costo amortizado;

(iv) inversiones en instrumentos de patrimonio designados al valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.5 de la NIIF 9. y

(v) activos financieros medidos a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A de la NIIF 9, mostrando por separado el importe de ganancias o pérdidas reconocido en otro resultado integral durante el periodo sobre el que se informa y el importe reclasificado en el momento de la baja en cuentas desde otro resultado integral acumulado al resultado del periodo;

(b) el total de ingresos por intereses y el total de gastos por intereses (calculados utilizando el método del tipo de interés efectivo) para los activos financieros que se valoran al costo amortizado o que se valoran al valor razonable con cambios en otro resultado integral de conformidad con el párrafo 4.1.2A de la NIIF 9, o los pasivos financieros que no se valoran al valor razonable con cambios en resultados; y

(c) los ingresos y gastos por comisiones (distintos de los importes incluidos en la determinación de la tasa de interés efectiva) derivados de:

(i) activos financieros y pasivos financieros que no se miden al valor razonable con cambios en resultados; y

(ii) actividades fiduciarias o de administración que supongan la tenencia o inversión de activos por cuenta de individuos, fideicomisos, planes de beneficios por retiro u otras instituciones.

Políticas contables

57 De acuerdo con el párrafo 176, una entidad revelará la información material o con importancia relativa sobre la política contable. La información sobre la base (o bases) de medición de los instrumentos financieros utilizada al preparar los estados financieros se espera que sea información sobre políticas contables material o con importancia relativa.

Contabilidad de coberturas

58 Una entidad revelará por separado, para cada categoría de exposiciones al riesgo que haya decidido cubrir y para la cuales aplique contabilidad de coberturas, una descripción de:

(a) los instrumentos de cobertura que se utilizan (y cómo se utilizan) para cubrir las exposiciones al riesgo; y

(b) la forma en que la entidad determina la relación económica entre la partida cubierta y el instrumento de cobertura a efectos de evaluar la eficacia de la cobertura.

59 Cuando una entidad designe un componente de riesgo específico como partida cubierta (véase el párrafo 6.3.7 de la NIIF 9), facilitará información cualitativa o cuantitativa sobre cómo determinó la entidad el componente de riesgo que se designa como partida cubierta (incluyendo una descripción de la naturaleza de la relación entre el componente de riesgo y la partida en su conjunto).

60 Una entidad revelará, en una tabla, los importes siguientes, relacionados con partidas designadas como instrumentos de cobertura, de forma separada por categoría de riesgo para cada tipo de cobertura (cobertura del valor razonable, cobertura de flujos de efectivo o cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero):

(a) el importe en libros de los instrumentos de cobertura (activos financieros por separado de los pasivos financieros);

(b) la partida en el estado de situación financiera que incluye el instrumento de cobertura;

(c) el cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura utilizado como base para reconocer la ineficacia de la cobertura para el periodo; y

(d) los importes nominales (incluyendo cantidades como toneladas o metros cúbicos) de los instrumentos de cobertura.

61 Una entidad revelará, en una tabla, estos importes relacionados con las partidas cubiertas separadamente por categoría de riesgo para los tipos de coberturas como sigue:

(a) para las coberturas del valor razonable:

(i) el importe en libros de la partida cubierta reconocida en el estado de situación financiera (presentando los activos separados de los pasivos);

(ii) el importe acumulado de los ajustes de cobertura del valor razonable sobre la partida cubierta incluida en la partida cubierta reconocida en el estado de situación financiera (presentando los activos por separado de los pasivos);

(iii) la partida en el estado de situación financiera que incluye la partida cubierta; y

(iv) el cambio en el valor razonable de la partida cubierta utilizada como base para reconocer la ineficacia de cobertura para el periodo.

(b) para las coberturas de los flujos de efectivo y las coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero: la variación del valor de la partida cubierta utilizada como base para reconocer la ineficacia de la cobertura durante el periodo (para las coberturas de los flujos de efectivo, se trata de la variación del valor utilizada para determinar la ineficacia de la cobertura reconocida de acuerdo con el párrafo 6.5.11(c) de la NIIF 9).

62 La entidad revelará, en una tabla, estos importes separadamente por categoría de riesgo para los tipos de cobertura:

(a) Para coberturas del valor razonable: ineficacia de la cobertura—la diferencia entre las ganancias o pérdidas de cobertura del instrumento de cobertura y la partida cubierta—reconocida en resultados (u otro resultado integral para coberturas de un instrumento de patrimonio para el que una entidad haya elegido presentar los cambios en el valor razonable en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.5 de la NIIF 9).

(b) para las coberturas del flujo de efectivo y las coberturas de una inversión neta en un negocio en el extranjero:

(i) las ganancias o pérdidas de cobertura, correspondientes al periodo sobre el que se informa, que fueron reconocidas en otro resultado integral;

(ii) la ineficacia de cobertura reconocida en el resultado del periodo; y

(iii) el importe reclasificado desde la reserva de cobertura de flujos de efectivo o reserva de conversión de moneda extranjera al resultado del periodo como un ajuste por reclasificación (véase la NIIF 18)—(diferenciando entre los importes para los cuales se ha utilizado con anterioridad la contabilidad de coberturas, pero para los cuales los flujos de efectivo cubiertos deja de esperarse que ocurran, y los importes que se han transferido porque la partida cubierta ha afectado al resultado del periodo.

63 Para las relaciones de cobertura a las que aplica una entidad las excepciones establecidas en los párrafos 6.8.4 a 6.8.12 de la NIIF 9 o los párrafos 102D a 102N de la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* ésta revelará:

(a) las tasas de interés de referencia significativas a las que están expuestas las relaciones de cobertura de la entidad;

(b) la medida de exposición al riesgo que la entidad gestiona que está directamente afectada por la reforma de la tasa de interés de referencia;

(c) la forma en que está gestionando la entidad el proceso de transición a las tasas de referencia alternativas;

(d) una descripción de los supuestos o juicios o significativos que realizó la entidad al aplicar estos párrafos (por ejemplo, supuestos o juicios sobre cuándo la incertidumbre que surge de la reforma de la tasa de interés de referencia deja de estar presente con respecto al calendario y al importe de los flujos de efectivo basado en la tasa de interés de referencia); y

(e) el importe nominal de los instrumentos de cobertura en dichas relaciones de cobertura.

Valor razonable

64 En algunos casos, una entidad no reconocerá una ganancia o pérdida en el reconocimiento inicial de un activo financiero o pasivo financiero porque el valor razonable no se pone de manifiesto mediante un precio cotizado en un mercado activo para un activo o pasivo idéntico (es decir, un dato de entrada de Nivel 1) ni se basa en una técnica de valoración que utiliza solo datos procedentes de mercados observables (véase el párrafo B5.1.2A de la NIIF 9). En estos casos, la entidad revelará por clase de activo o pasivo financiero:

(a) su política contable para reconocer en el resultado del periodo la diferencia entre el valor razonable en el reconocimiento inicial y el precio de transacción para reflejar las variaciones en los factores (incluyendo el tiempo) que los participantes del mercado tendrían en cuenta al fijar el precio del activo o pasivo (véase el párrafo B5.1.2A(b) de la NIIF 9);

(b) la diferencia acumulada que no haya sido reconocida todavía en el resultado del periodo sobre el que se informa al principio y al final de éste, junto con una conciliación de los cambios en el saldo de esta diferencia; y

(c) la razón por la cual la entidad concluyó que el precio de la transacción no era la mejor evidencia del valor razonable, incluyendo una descripción de la evidencia en que se basa el valor razonable.

Naturaleza y alcance de los riesgos que surgen de instrumentos financieros

Riesgo crediticio: todas las entidades

65 Una entidad explicará los datos de entrada, supuestos y técnicas de estimación utilizadas para aplicar los requerimientos de la Sección 5.5 de la NIIF 9. Con este fin la entidad revelará:

(a) la base utilizada en los datos de entrada y los supuestos, así como las técnicas de estimación utilizadas para:

  (i) medir las pérdidas crediticias esperadas en los próximos 12 meses y para el resto de su vida;

  (ii) determinar si el riesgo crediticio de los instrumentos financieros se ha incrementado de forma significativa desde el reconocimiento inicial; y

  (iii) determinar si un activo financiero es un activo financiero con deterioro crediticio;

(b) la forma en que se ha incorporado la información con vistas al futuro para la determinación de las pérdidas crediticias esperadas, incluyendo el uso de información macroeconómica; y

(c) los cambios en las técnicas de estimación o supuestos significativos realizados durante el periodo de presentación y las razones de esos cambios.

66 Para explicar los cambios en las correcciones de valor por pérdidas y las razones para dichos cambios, una entidad proporcionará en una tabla, por clase de instrumento financiero, una conciliación entre el saldo inicial y el final de la corrección de valor por pérdidas, mostrando por separado los cambios durante el periodo sobre el que se informa para:

(a) Las correcciones de valor por pérdidas medidas por un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas para 12 meses.

(b) Las correcciones de valor por pérdidas medidas por un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas durante todo el tiempo de vida del activo para:

  (i) instrumentos financieros para los que se ha incrementado el riesgo crediticio de forma significativa desde el reconocimiento inicial pero que no son activos financieros con deterioro crediticio;

  (ii) activos financieros que tienen deterioro crediticio en la fecha de presentación (pero que no tienen deterioro crediticio comprado u originado); y

  (iii) cuentas por cobrar comerciales, activos del contrato o cuentas por cobrar por arrendamientos para los que las correcciones de valor por pérdidas se miden de acuerdo con el párrafo 5.5.15 de la NIIF 9.

(c) Los activos financieros comprados u originados con deterioro crediticio. Además de la conciliación, una entidad revelará el importe total de las pérdidas crediticias esperadas sin descontar en el momento del reconocimiento inicial de los activos financieros inicialmente reconocidos durante el periodo sobre el que se informa.

67 Para compromisos de préstamo y contratos de garantía financiera la corrección de valor por pérdidas se reconoce como una provisión. Una entidad debería revelar información sobre los cambios en la corrección de valor por pérdidas para los activos financieros, separando las que proceden de los compromisos de préstamo y contratos de garantía financiera. Sin embargo, si un instrumento financiero incluye un componente de préstamo (activo financiero) y un componente de compromiso no dispuesto (compromiso de préstamo) y la entidad no puede identificar por separado las pérdidas crediticias esperadas sobre el componente de compromiso de préstamo de las del componente de activo financiero, las pérdidas crediticias esperadas sobre el compromiso de préstamo deben reconocerse junto con la corrección de valor por pérdidas para el activo financiero. En la medida en que las pérdidas crediticias esperadas combinadas excedan el importe en libros bruto del activo financiero, las pérdidas crediticias esperadas deben reconocerse como una provisión.

Riesgo crediticio: entidades que proporcionan financiación a los clientes como actividad principal de negocio

68 Los requerimientos de información a revelar de los párrafos 69 a 71 son aplicables solo a una entidad que proporcione financiación a los clientes como actividad principal de su negocio, tal como se describe en la NIIF 18.

69 La entidad revelará información que permita a los usuarios de los estados financieros comprender y evaluar:

(a) La forma en que la entidad ha determinado si el riesgo crediticio de los instrumentos financieros ha aumentado significativamente desde el reconocimiento inicial, incluyendo si ha aumentado y cómo:

(i) se considera que los instrumentos financieros tienen un riesgo crediticio bajo de acuerdo con el párrafo 5.5.10 de la NIIF 9, incluyendo las clases de instrumentos financieros a los que se aplica; y

(ii) la presunción del párrafo 5.5.11 de la NIIF 9, de que ha habido incrementos significativos en el riesgo crediticio desde el reconocimiento inicial cuando los activos financieros tienen más de 30 días de mora, ha sido refutada; y

(b) las definiciones de incumplimiento que la entidad utiliza, incluyendo las razones para seleccionar dichas definiciones.

70 Una entidad proporcionará una explicación de cómo los cambios significativos en el importe en libros bruto de los instrumentos financieros durante el periodo han contribuido a los cambios en la provisión para pérdidas. La información se proporcionará por separado para los instrumentos financieros que representen la provisión para pérdidas, tal como se enumera en el párrafo 66(a) a (c), e incluirá la información cualitativa y cuantitativa pertinente. Entre los ejemplos de cambios en el importe en libros bruto de los instrumentos financieros que contribuyeron a los cambios en la provisión para pérdidas pueden incluirse:

(a) cambios debidos a instrumentos financieros originados o adquiridos durante el periodo sobre el que se informa;

(b) la modificación de flujos de efectivo contractuales de activos financieros que no dan lugar a la baja en cuentas de esos activos financieros de acuerdo con la NIIF 9;

(c) los cambios debidos a instrumentos financieros que fueron dados de baja (incluyendo los que se cancelaron) durante el periodo sobre el que se informa; y

(d) los cambios que surgirían de si las correcciones de valor por pérdidas se midieran por un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas para 12 meses.

71 La entidad revelará, por grados de calificación del riesgo crediticio, el importe bruto en libros de los activos financieros y la exposición al riesgo crediticio de los compromisos de préstamo y los contratos de garantía financiera. Una entidad proporcionará esta información de forma separada para instrumentos financieros:

(a) para los que las correcciones de valor por pérdidas se miden por un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas para 12 meses;

(b) para los que las correcciones de valor por pérdidas se miden por un importe igual a las pérdidas crediticias esperadas durante el tiempo de vida del activo:

(i) instrumentos financieros para los que se ha incrementado el riesgo crediticio de forma significativa desde el reconocimiento inicial pero que no son activos financieros con deterioro crediticio;

(ii) activos financieros que tienen deterioro crediticio en la fecha de presentación (pero que no tienen deterioro crediticio comprado u originado); y

(iii) cuentas por cobrar comerciales, activos del contrato o cuentas por cobrar por arrendamientos para los que las correcciones de valor por pérdidas se miden de acuerdo con el párrafo 5.5.15 de la NIIF 9.

(c) que son activos financieros con deterioro de valor crediticio comprados u originados.

Riesgo de liquidez

72 Una entidad revelará:

(a) Un análisis de vencimientos para los pasivos financieros no derivados (incluidos los contratos de garantía financiera emitidos) que muestre los vencimientos contractuales restantes.

(b) Un análisis de vencimientos para los pasivos financieros derivados. El análisis de vencimientos incluirá los vencimientos contractuales remanentes para aquellos pasivos financieros derivados cuyos vencimientos contractuales sean esenciales para comprender la distribución temporal de los flujos de efectivo (véase el párrafo B11B de la NIIF 7).

(c) Una descripción de cómo se gestiona el riesgo de liquidez inherente en (a) y (b).

Transferencias de activos financieros

73 La entidad puede haber transferido activos financieros de tal forma que una parte o la totalidad de los activos financieros transferidos no cumplan los requisitos para su baja en cuentas. La entidad revelará, en cada fecha de presentación, para cada clase de activos financieros transferidos que no hayan sido dados de baja en cuentas en su totalidad:

(a) la naturaleza de los activos transferidos;

(b) la naturaleza de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad a los que se expone la entidad; y

(c) cuando la entidad siga reconociendo todos los activos transferidos, los importes en libros de los activos transferidos y los pasivos asociados.

NIIF 12 *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades*

74 Los párrafos 5 a 6 de la NIIF 12 *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades* establecen el alcance de la NIIF 12, es decir, las participaciones en otras entidades a las que son aplicables los requerimientos de información a revelar de la NIIF 12. Una entidad que aplique esta Norma aplicará los párrafos 5 a 6 de la NIIF 12 para determinar el alcance de los requerimientos de información a revelar de los párrafos 75 a 94 de esta Norma. Sin embargo:

(a) la referencia del párrafo 5(b) de la NIIF 12 a acuerdos conjuntos (es decir, operaciones conjuntas o negocios conjuntos) se entenderá, por parte de la entidad, como referida solo a negocios conjuntos;

(b) la frase "salvo lo descrito en el párrafo B17" del párrafo 5A de la NIIF 12 se entenderá como "salvo la información a revelar requerida por el párrafo 89 de esta Norma";

(c) La referencia del párrafo 6(b)(i) de la NIIF 12 a los requerimientos de información a revelar de los párrafos 24 a 31 de la NIIF 12 se entenderá hecha a los párrafos 92 a 94 de esta Norma; y

(d) la referencia del párrafo 6(b)(ii) de la NIIF 12 a "esta NIIF" se entenderá hecha a los párrafos 82 a 94 de esta Norma.

75 La entidad revelará información por separado sobre las participaciones en:

(a) subsidiarias;

(b) negocios conjuntos;

(c) asociadas; y

(d) entidades estructuradas no consolidadas.

Participaciones en subsidiarias

76 Cuando los estados financieros de una entidad subsidiaria utilizados en la preparación de los estados financieros consolidados se refieran a una fecha o a un periodo distintos al de los estados financieros

consolidados (véanse los párrafos B92 a B93 de la NIIF 10), la entidad revelará la fecha de cierre del periodo sobre el que se informa de los estados financieros de dicha subsidiaria.

77 Una entidad revelará las restricciones significativas (por ejemplo, restricciones legales, contractuales y regulatorias) sobre su capacidad para acceder o utilizar los activos y liquidar los pasivos del grupo, tales como:

(a) las que limitan la capacidad de una entidad controladora o de sus subsidiarias para transferir efectivo u otros activos a (o desde) otras entidades del grupo; y

(b) garantías u otros requerimientos que puedan restringir el pago de dividendos y otras distribuciones de capital, o la concesión o devolución de préstamos y anticipos, a (o desde) otras entidades del grupo.

78 La entidad revelará las condiciones de cualquier acuerdo contractual que pudiera requerir que la controladora o sus subsidiarias proporcionen apoyo financiero a una entidad estructurada consolidada, incluyendo eventos o circunstancias que pudieran exponer a la entidad que informa a una pérdida (por ejemplo, acuerdos de liquidez o activadores de la calificación crediticia asociados con obligaciones de compra de activos de la entidad estructurada o de proporcionar apoyo financiero).

79 Si durante el periodo sobre el que se informa una entidad controladora o cualquiera de sus subsidiarias ha proporcionado, sin tener obligación contractual de hacerlo, apoyo financiero o de otro tipo a una entidad estructurada consolidada (por ejemplo, comprando activos de, o instrumentos emitidos por, la entidad estructurada), la entidad revelará:

(a) el tipo y los importes de la ayuda suministrada, incluidas las situaciones en las que la entidad controladora o subsidiaria ayudó a la entidad estructurada a obtener ayuda financiera; y

(b) los motivos por los que se proporcionó el apoyo.

80 Una entidad revelará cualquier intención actual de proporcionar apoyo financiero o de otro tipo a una entidad estructurada consolidada, incluyendo las finalidades de ayudar a la entidad estructurada a obtener apoyo financiero.

81 La entidad revelará las pérdidas o ganancias, si las hubiera, calculadas de acuerdo con el párrafo 25 de la NIIF 10, y:

(a) la parte de esa ganancia o pérdida atribuible a la medición de cualquier inversión conservada en la antigua subsidiaria por su valor razonable en la fecha en la que pierda el control; y

(b) las partidas en el resultado del periodo en las que se reconoce la ganancia o pérdida (si no se presenta por separado).

Estatus de entidad de inversión

82 Cuando una controladora determine que es una entidad de inversión de acuerdo con el párrafo 27 de la NIIF 10, y no tenga una o más de las características típicas de una entidad de inversión (véase el párrafo 28 de la NIIF 10), revelará sus razones para concluir que es, no obstante, una entidad de inversión.

83 Cuando una entidad pasa a ser, o deja de ser, una entidad de inversión revelará el cambio del estatus de la entidad de inversión y las razones del cambio. Además, una entidad que se convierte en una entidad de inversión revelará el efecto del cambio de estatus sobre los estados financieros del periodo presentado, incluyendo:

(a) el valor razonable total, en la fecha del cambio de estatus, de la subsidiaria que cesa de consolidarse;

(b) la ganancia o pérdida total, si la hubiera, calculada de acuerdo con el párrafo B101 de la NIIF 10; y

(c) las partidas en el resultado del periodo en las que se reconoce la ganancia o pérdida (si no se presenta por separado).

Participaciones en subsidiarias no consolidadas (entidades de inversión)

84 Una entidad de inversión a la que, de acuerdo con la NIIF 10, se le requiera que aplique la excepción de consolidación y en su lugar contabilice su inversión en una subsidiaria al valor razonable con cambios en resultados revelará ese hecho.

85 Una entidad de inversión revelará:

(a) la naturaleza y el alcance de cualquier restricción significativa (por ejemplo, resultante de acuerdos de préstamo, requerimientos regulatorios o acuerdos contractuales) sobre la capacidad de una

entidad subsidiaria no consolidada para transferir fondos a la entidad de inversión en forma de dividendos en efectivo o para reembolsar préstamos o anticipos hechos a la entidad subsidiaria no consolidada por la entidad de inversión; y

(b) cualquier compromiso o intención actual de proporcionar apoyo financiero o de otro tipo a una subsidiaria no consolidada, incluidos los compromisos o intenciones de ayudar a la subsidiaria a obtener asistencia financiera.

86 Si, durante el período sobre el que se informa, una entidad de inversión o cualquiera de sus subsidiarias ha proporcionado, sin tener obligación contractual de hacerlo, apoyo financiero o de otro tipo a una subsidiaria no consolidada (por ejemplo, comprando activos de la subsidiaria o instrumentos emitidos por ella o ayudando a la subsidiaria a obtener apoyo financiero), la entidad revelará:

(a) el tipo y los importes del apoyo proporcionado a cada subsidiaria no consolidada; y

(b) los motivos por los que se proporcionó el apoyo.

87 La entidad de inversión revelará las condiciones de cualquier acuerdo contractual que pudiera obligar a la entidad o a sus subsidiarias no consolidadas a prestar apoyo financiero a una entidad estructurada no consolidada y controlada, incluidos los eventos o circunstancias que pudieran exponer a la entidad informadora a una pérdida (por ejemplo, acuerdos de liquidez o activadores de la calificación crediticia asociados a obligaciones de compra de activos de la entidad estructurada o de prestación de apoyo financiero).

Participaciones en negocios conjuntos y asociadas

88 Una entidad revelará para cada negocio conjunto y asociada que sea significativo para la entidad que informa:

(a) si la inversión en el negocio conjunto o asociada se mide utilizando el método de la participación o a su valor razonable; y

(b) si el negocio conjunto o la asociada se contabiliza utilizando el método de la participación, el valor razonable de su inversión en el negocio conjunto o la asociada, si existe un precio de mercado cotizado para la inversión.

89 La entidad revelará, de forma agregada, el importe en libros de sus participaciones en negocios conjuntos o asociadas contabilizadas según el método de la participación. La entidad revelará también por separado el importe agregado de su participación en esos negocios conjuntos o asociadas:

(a) el resultado de operaciones continuadas; y

(b) el resultado del periodo procedente de operaciones discontinuadas después de impuestos.

90 Una entidad de inversión no necesita suministrar la información a revelar requerida en los párrafos 88 a 89.

91 La entidad revelará el total de los compromisos que haya adquirido pero que no haya reconocido en la fecha de presentación (incluyendo su parte de los compromisos adquiridos junto con otros inversores con control conjunto de un negocio conjunto) relativos a sus participaciones en negocios conjuntos. Los compromisos pueden dar lugar a una salida futura de efectivo o de otros recursos.

Participaciones en entidades estructuradas no consolidadas

92 Si durante el periodo sobre el que se informa una entidad ha proporcionado, sin tener obligación contractual de hacerlo, apoyo financiero o de otro tipo a una entidad estructurada no consolidada en la que antes tenía o tiene actualmente una participación (por ejemplo, comprando activos de la entidad estructurada o instrumentos emitidos por ella), la entidad revelará:

(a) el tipo y el importe del apoyo proporcionado, incluidas las situaciones en las que la entidad haya apoyado a la entidad estructurada en la obtención de apoyo financiero; y

(b) los motivos por los que se proporcionó el apoyo.

93 Una entidad revelará cualquier intención actual de proporcionar apoyo financiero o de otro tipo a una entidad estructurada no consolidada, incluyendo la intención de ayudar a la entidad estructurada a obtener apoyo financiero.

94 Una entidad de inversión no necesita proporcionar la información a revelar requerida por los párrafos 92 a 93 para una entidad estructurada no consolidada que controle y para la cual presente la información a revelar requerida por los párrafos 84 a 87.

NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*

95 Una entidad revelará, para cada clase de activos y pasivos (véase el párrafo 94 de la NIIF 13 para información sobre la determinación de las clases apropiadas de activos y pasivos) medidos al valor razonable (incluyendo las mediciones basadas en el valor razonable dentro del alcance de la NIIF 13) en el estado de situación financiera después del reconocimiento inicial:

(a) para las mediciones del valor razonable recurrentes y no recurrentes, la medición del valor razonable al final del periodo sobre el que se informa;

(b) para las mediciones del valor razonable recurrentes y no recurrentes, el nivel de la jerarquía del valor razonable dentro del cual se clasifican las mediciones del valor razonable en su totalidad (Nivel 1, 2 o 3);

(c) para las mediciones del valor razonable recurrentes y no recurrentes clasificadas dentro del Nivel 2 y el Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, una descripción de la o las técnicas de valoración y de los datos de entrada utilizados en la medición del valor razonable; y

(d) para las mediciones recurrentes del valor razonable clasificadas en el Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable:

(i) las ganancias o pérdidas totales del periodo reconocidas en el resultado del periodo, así como la partida o partidas del resultado en las que se reconocen dichas ganancias o pérdidas; y

(ii) las ganancias o pérdidas totales del periodo reconocidas en otro resultado integral, y la partida o partidas de otro resultado integral en las que se reconocen esas ganancias o pérdidas.

96 Si una entidad toma la decisión de política contable de utilizar la excepción del párrafo 48 de la NIIF 13, revelará ese hecho.

97 Una entidad presentará la información a revelar de tipo cuantitativo requerida por los párrafos 95 en forma de tabla, a menos que sea más apropiado otro formato.

NIIF 14 *Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas*

Explicación de las actividades sujetas a regulación de tasas

98 Una entidad revelará, para cada tipo de actividad de tasas reguladas:

(a) una breve descripción de la naturaleza y el alcance de las actividades de tasas reguladas y la naturaleza del proceso regulatorio de fijación de tasas. y

(b) la identidad del regulador o reguladores de tasas. Si el regulador de tasas es una parte relacionada (según se define en la NIC 24 Información a revelar sobre partes relacionadas), la entidad revelará ese hecho, junto con una explicación de cómo está relacionada

99 La información a revelar requerida por el párrafo 98 se incluirá en los estados financieros, directamente en las notas o mediante referencias cruzadas de los estados financieros con algún otro informe, tal como un comentario de la gerencia o un informe sobre riesgos, que esté disponible para los usuarios de los estados financieros en los mismos términos y al mismo tiempo que éstos. Si la información no se incluye en los estados financieros directamente o se incorpora mediante referencias cruzadas, los estados financieros estarán incompletos.

Explicación sobre los importes reconocidos

100 Una entidad revelará la base sobre la cual se reconocen y dan de baja en cuentas los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas y la forma en que se miden inicialmente y posteriormente, incluyendo la forma en que se evalúa la recuperabilidad de los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas y cómo se distribuyen las pérdidas por deterioro de valor.

101 Para cada tipo de actividad con tarifas reguladas, una entidad revelará para cada clase de saldo de cuentas de diferimientos de actividades reguladas, una conciliación del importe en libros al comienzo y al final del periodo sobre el que se informa en una tabla, a menos que otro formato sea más apropiado. La entidad aplicará su criterio para decidir el nivel de detalle necesario (véanse los párrafos 28 y 29 de la NIIF 14 *Cuentas de Diferimientos de Actividades Reguladas*), pero los siguientes componentes suelen ser relevantes:

(a) los importes que se han reconocido en el periodo presente en el estado de situación financiera como saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas;

(b) los importes que se han reconocido en el estado o estados del resultado del periodo y otro resultado integral relacionados con saldos que se han recuperado (algunas veces descrito como amortizado) o revertido en el periodo presente; y

(c) otros importes, identificados por separado, que hubieran afectado a los saldos de las cuentas de diferimientos de actividades reguladas, tales como deterioros de valor, elementos adquiridos o asumidos en una combinación de negocios, elementos dispuestos, o los efectos de cambios en las tasas de cambio o tasas de descuento;

102 Cuando una entidad concluya que un saldo de cuentas de diferimientos de actividades reguladas deja de ser totalmente recuperable o reversible, revelará ese hecho, la razón por la cual no es recuperable o reversible y el importe por el que se ha reducido el saldo de cuentas de diferimientos de actividades reguladas.

NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*

Contratos con clientes

Desagregación de ingresos de actividades ordinarias

103 Una entidad desagregará los ingresos de actividades ordinarias reconocidos procedentes de contratos con clientes en categorías que representen la forma en que la naturaleza, el importe, el calendario y la incertidumbre de los ingresos de actividades ordinarias y de los flujos de efectivo se ven afectados por factores económicos. Ejemplos de categorías que podrían ser apropiadas incluyen:

(a) tipo de bien o servicio (por ejemplo, principales líneas de productos);

(b) región geográfica (por ejemplo, país o región);

(c) mercado o tipo de cliente (por ejemplo, clientes gubernamentales y no gubernamentales);

(d) tipo de contrato (por ejemplo, contratos a precio fijo y contratos por tiempo y materiales);

(e) duración del contrato (por ejemplo, contratos a corto y a largo plazo);

(f) calendario de transferencia de bienes o servicios (por ejemplo, ingresos de actividades ordinarias de bienes o servicios transferidos a clientes en un momento determinado e ingresos de actividades ordinarias procedentes de bienes o servicios transferidos a lo largo del tiempo); y

(g) canales de ventas (por ejemplo, bienes vendidos directamente a clientes y bienes vendidos a través de intermediarios).

104 Una entidad revelará, además, información suficiente que permita a los usuarios de los estados financieros comprender la relación existente entre la información a revelar sobre los ingresos de actividades ordinarias desagregados (de conformidad con el párrafo 103) y la información sobre los ingresos de actividades ordinarias que se revelen para cada segmento sobre el que deba informar, si la entidad aplica la NIIF 8.

Saldos del contrato

105 Una entidad revelará:

(a) los saldos de apertura y cierre de las cuentas por cobrar, activos contractuales y pasivos contractuales procedentes de contratos con clientes, si no se presentan o revelan por separado;

(b) ingresos de actividades ordinarias reconocidos en el periodo de presentación que se incluyeron en el saldo del pasivo del contrato al comienzo del periodo; y

(c) Ingresos de actividades ordinarias reconocidos en el periodo sobre el que se informa procedentes de obligaciones de desempeño satisfechas (o parcialmente satisfechas) en periodos anteriores (por ejemplo, cambios en el precio de la transacción).

Pérdidas por deterioro del valor

106 A menos que se presenten por separado en el estado del resultado integral de acuerdo con otras Normas NIIF de Contabilidad, una entidad revelará cualquier pérdida por deterioro del valor reconocida para el periodo

sobre el que se informa (de acuerdo con la NIIF 9) sobre cualquier cuenta por cobrar o activo contractual que surja de los contratos de una entidad con clientes, que la entidad revelará por separado de las pérdidas

Obligaciones de desempeño

107 Una entidad revelará información sobre sus obligaciones de desempeño en contratos con clientes, incluyendo una descripción de:

(a) cuándo la entidad satisface, normalmente, sus obligaciones de desempeño (por ejemplo, en el momento del envío, de la entrega, a medida que se prestan los servicios o tras la finalización del servicio), o incluso cuándo se satisfacen las obligaciones de desempeño en un acuerdo de facturación y retención;

(b) las condiciones de pago significativas (por ejemplo, cuándo se requiere habitualmente el pago, si el contrato tiene un componente de financiación significativo, si el importe de la contraprestación es variable y si la estimación de la contraprestación variable está habitualmente restringida de acuerdo con los párrafos 56 a 58 de la NIIF15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*);

(c) las obligaciones de devolución, reembolso y otras obligaciones similares; y

(d) los tipos de garantías y obligaciones relacionadas.

Precio de la transacción asignado a las restantes obligaciones de desempeño

108 Una entidad revelará:

(a) el importe agregado del precio de la transacción asignado a las obligaciones de desempeño insatisfechas (o parcialmente insatisfechas) al final del periodo sobre el que se informa; y

(b) una explicación de cuándo espera la entidad reconocer como ingresos de actividades ordinarias el importe revelado de conformidad con (a), que la entidad revelará:

(i) sobre una base cuantitativa, utilizando las bandas temporales que resulten más adecuadas para la duración de las obligaciones de desempeño pendientes; o

(ii) mediante el uso de información cualitativa.

109 Como solución práctica, una entidad no necesita revelar la información del párrafo 108 para una obligación de desempeño si se cumple alguna de las siguientes condiciones:

(a) la obligación de desempeño es parte de un contrato que tiene una duración inicialmente esperada de un año o menos; o

(b) la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias a partir de la satisfacción de la obligación de desempeño de acuerdo con el párrafo B16 de la NIIF 15.

Juicios significativos en la aplicación de la NIIF 15

110 La entidad revelará los juicios, y los cambios en los juicios, realizados al aplicar la NIIF 15 que afecten significativamente la determinación del importe y calendario de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes.

Determinación del calendario de satisfacción de las obligaciones de desempeño

111 Para las obligaciones de desempeño que una entidad satisface a lo largo del tiempo, la entidad revelará los métodos utilizados para reconocer los ingresos de actividades ordinarias (por ejemplo, una descripción de los métodos de resultados o de datos de entrada utilizados y cómo se aplican esos métodos).

La determinación del precio de la transacción y los importes asignados a las obligaciones de desempeño

112 Una entidad revelará información sobre los métodos, datos de entrada y supuestos utilizados para evaluar si una estimación de la contraprestación variable está limitada.

Activos reconocidos de los costos para obtener o cumplir un contrato con un cliente

113 Una entidad revelará:

(a) los saldos de cierre de los activos reconocidos por los costos incurridos para obtener o cumplir un contrato con un cliente (de acuerdo con los párrafos 91 o 95 de la NIIF 15), por categoría principal de activo (por ejemplo, costos para obtener contratos con clientes, costos del precontrato y costos de establecimiento del contrato); y

(b) el importe de amortización y cualquier pérdida por deterioro de valor reconocida en el periodo de presentación.

Soluciones prácticas

114 Si una entidad decide utilizar la solución práctica del párrafo 63 de la NIIF 15 (sobre la existencia de un componente de financiación significativo) o del párrafo 94 de la NIIF 15 (sobre los costos incrementales de obtener un contrato), la entidad revelará ese hecho.

NIIF 16 *Arrendamientos*

Arrendatario

115 Un arrendatario revelará los siguientes importes para el periodo sobre el que se informa:

(a) Los gastos de depreciación de los activos por derecho de uso por clase de activo subyacente.

(b) Gasto por intereses por los pasivos por arrendamiento.

(c) El gasto relativo a los arrendamientos a corto plazo contabilizados aplicando el párrafo 6 de la NIIF 16 *Arrendamientos*. Este gasto no necesita incluir el gasto relativo a los arrendamientos con una duración igual o inferior a un mes.

(d) El gasto relativo a los arrendamientos de activos de bajo valor contabilizados aplicando el párrafo 6 de la NIIF 16. Este gasto no incluirá el gasto relativo a los arrendamientos a corto plazo de activos de bajo valor incluidos en (c).

(e) El gasto relativo a los pagos variables por arrendamiento no incluidos en la medición de los pasivos por arrendamiento.

(f) Total de salidas de efectivo por arrendamientos.

(g) Incorporaciones a activos por derecho de uso.

(h) Ganancias o pérdidas derivadas de transacciones de venta y arrendamiento posterior.

(i) El importe en libros de los activos por derecho de uso al final del periodo sobre el que se informa por clase de activo subyacente.

116 Un arrendatario revelará el importe de sus compromisos por arrendamientos a corto plazo contabilizados aplicando el párrafo 6 de la NIIF 16 si la cartera de arrendamientos a corto plazo con la que está comprometido al final del periodo sobre el que se informa es distinta de la cartera de arrendamientos a corto plazo con la que se relacionan los gastos por arrendamientos a corto plazo revelados aplicando el párrafo 115(c).

117 Si los activos por derecho de uso cumplen la definición de propiedades de inversión, el arrendatario aplicará los requerimientos de información a revelar de la NIC 40 *Propiedades de Inversión*. En ese caso, un arrendatario no está obligado a proporcionar la información a revelar del párrafo 115(a), 115(g) o 115(i) para esos activos por derecho de uso.

118 Si un arrendatario mide los activos por derecho de uso por sus importes revalorizados aplicando la NIC 16, revelará la información requerida en el párrafo 202 para esos activos por derecho de uso.

119 Un arrendatario revelará un análisis de vencimientos de los pasivos por arrendamiento, aplicando el párrafo 72, de forma separada de los análisis de vencimientos de otros pasivos financieros.

120 Un arrendatario revelará información cualitativa o cuantitativa sobre:

(a) la naturaleza de las actividades de arrendamiento del arrendatario;

(b) futuras salidas de efectivo a las que el arrendatario está potencialmente expuesto y que no se reflejan en la medición de los pasivos por arrendamiento, incluyendo la exposición derivada de:

(i) pagos de arrendamiento variables;

(ii) opciones de prórroga y opciones de rescisión;

(iii) garantías de valor residual; y

(iv) arrendamientos aún no iniciados a los que el arrendatario se haya comprometido;

(c) restricciones o condiciones pactadas impuestas por los arrendamientos; y

(d) transacciones de venta y arrendamiento posterior.

Arrendador

121 Un arrendador revelará información cualitativa o cuantitativa sobre:

(a) la naturaleza de las actividades de arrendamiento del arrendador.

(b) cómo gestiona el arrendador el riesgo asociado a los derechos que retiene en activos subyacentes. En particular, un arrendador revelará su estrategia de gestión del riesgo para los derechos que retenga en activos subyacentes, incluyendo cualquier medio por el que el arrendador reduzca ese riesgo. Dichos medios pueden incluir, por ejemplo, acuerdos de recompra, garantías de valor residual o pagos variables de arrendamiento por un uso que supere los límites especificados.

Arrendamientos financieros

122 Un arrendador revelará:

(a) Un análisis del vencimiento de los pagos por cobrar en concepto de arrendamiento, que muestre los pagos por arrendamiento pendientes de recibir sin descontar:

(i) no más tarde de un año después de la fecha de presentación;

(ii) después de un año y hasta cinco años a partir de la fecha de presentación; y

(iii) después de cinco años a partir de la fecha de presentación; y

(b) una conciliación entre los pagos de arrendamiento no descontados y la inversión neta en el arrendamiento. La conciliación identificará los ingresos financieros no acumulados o devengados relativos a los pagos por cobrar del arrendamiento y cualquier valor residual descontado no garantizado.

123 Un arrendador revelará los ingresos del periodo sobre el que se informa relativos a pagos variables por arrendamiento no incluidos en la medición de la inversión neta en el arrendamiento.

Arrendamiento operativo

124 Un arrendador revelará un análisis de vencimiento de los pagos de arrendamiento, mostrando los pagos por arrendamiento no descontados a recibir:

(a) no más tarde de un año después de la fecha de presentación;

(b) después de un año y hasta cinco años a partir de la fecha de presentación; y

(c) después de cinco años a partir de la fecha de presentación.

125 Un arrendador revelará los ingresos para el periodo sobre el que se informa relativos a los cobros de arrendamiento variables que no dependen de un índice o una tasa.

126 Un arrendador aplicará los requerimientos de información a revelar de los párrafos 200 a 202, 250 a 256 y 263 a 275 a los activos sujetos a arrendamiento operativo

Requerimientos de información a revelar de la NIIF 16 que siguen siendo aplicables

127 Un arrendatario aplicará los requerimientos de información a revelar del párrafo 47 de la NIIF 16.

NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros*

Identificación de los estados financieros

128 Una entidad identificará claramente cada estado financiero principal y las notas. Además, una entidad revelará en lugar destacado, y la repetirá cuando sea necesario para que la información proporcionada sea comprensible:

(a) el nombre de la entidad u otra forma de identificación de esta, así como los cambios relativos a dicha información desde el final del periodo precedente;

(b) si los estados financieros pertenecen a una entidad individual o a un grupo de entidades;

(c) la fecha del cierre del periodo sobre el que se informa o el periodo cubierto por los estados financieros;

(d) la moneda de presentación, tal como la define la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*; y

(e) el nivel de redondeo usado para los importes de los estados financieros (véase el párrafo B11 de la NIIF 18).

Cambios en políticas contables, reexpresión retroactiva o reclasificación

129 Cuando la entidad modifique la presentación, la información a revelar o la clasificación de partidas en sus estados financieros, también reclasificará los importes comparativos, a menos que resulte impracticable hacerlo. Cuando la una entidad reclasifique importes comparativos, revelará (incluyendo el comienzo del periodo inmediato anterior):

(a) la naturaleza de la reclasificación;

(b) el importe de cada partida o grupo de partidas que se han reclasificado; y

(c) el motivo de la reclasificación.

130 Cuando la reclasificación de los importes comparativos sea impracticable, la entidad revelará:

(a) la razón para no reclasificar los importes; y

(b) la naturaleza de los ajustes que tendrían que haberse efectuado si los importes hubieran sido reclasificados.

131 Cuando se requiera que una entidad presente un tercer estado de situación financiera aplicando el párrafo 37 de la NIIF 18, revelará la información requerida por los párrafos 129–130, 178–181 y 186 Sin embargo, no necesitará proporcionar las notas relativas al estado de situación financiera al comienzo del periodo inmediato anterior.

Estado del resultado del periodo

Entidades con actividades de negocio principales especificadas

132 Si una entidad:

(a) Invierte en activos como actividad de negocio principal, revelará ese hecho.

(b) Proporciona financiación a los clientes como actividad de negocio principal, revelará ese hecho.

(c) Identifica un resultado diferente en su evaluación sobre si invierte en activos o proporciona financiación a los clientes como actividad de negocio principal (véase el párrafo B41 de la NIIF 18), revelará:

(i) El hecho de que el resultado de la evaluación ha cambiado y la fecha del cambio.

(ii) El importe y la clasificación de las partidas de ingresos y gastos antes y después de la fecha del cambio en el resultado de la evaluación en el periodo actual, así como el importe y la clasificación en el periodo anterior de las partidas cuya clasificación haya cambiado debido al cambio en el resultado de la evaluación, a menos que sea impracticable hacerlo. Si una entidad no revela la información porque es impracticable hacerlo, la entidad revelará ese hecho.

Presentación e información a revelar de los gastos clasificados en la categoría de operación

133 La entidad que presente una o más partidas que comprendan gastos clasificados por funciones en la categoría de operación del estado del resultado del periodo, revelará también en una sola nota:

(a) el total de cada una de las siguientes rúbricas:

(i) depreciación, que comprende los importes requeridos a revelar por los párrafos 115(a), 200(e)(vii) y 271(d)(iv);

(ii) la amortización, que comprende los importes requeridos a revelar por el párrafo 263(e)(vi);

(iii) beneficios a los empleados, que comprenden el importe de los beneficios a los empleados reconocidos por una entidad que aplique la NIC 19 *Beneficios a los Empleados* y el importe de los servicios recibidos de los empleados reconocidos por una entidad que aplique la NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones*;

(iv) las pérdidas por deterioro del valor y las reversiones de las pérdidas por deterioro del valor, que comprenden los importes requeridos a revelar por el párrafo 250(a) y (b); y

(v) las rebajas del valor y las reversiones de las rebajas de los inventarios, que comprenden los importes requeridos a revelar por el párrafo 164(d) y (e); y

(b) para cada total enumerado en (a)(i) a (v):

(i) el importe relacionado con cada partida de los estados financieros en la categoría de operación (véase el párrafo 136); y

(ii) una lista de todas las partidas de los estados financieros fuera de la categoría de operación que también incluyan los importes relacionados con el total.

134 El requerimiento del párrafo 41 de la NIIF 18 requiere que una entidad desagregue elementos para proporcionar información material o con importancia relativa. Sin embargo, una entidad que aplique el párrafo 133 está exenta de revelar:

(a) en relación con las partidas de los estados financieros por función presentadas en la categoría de operación del estado del resultado del periodo, información desagregada sobre los importes de los gastos por naturaleza incluidos en cada partida, más allá de los importes especificados en el párrafo 133; y

(b) en relación con los gastos de naturaleza específicamente requeridos por una Norma NIIF de Contabilidad para ser revelados en las notas—información desagregada sobre los importes de los gastos incluidos en cada partida por función presentada en la categoría de operación del estado del resultado del periodo, aparte de los importes especificados en el párrafo 133.

135 La exención del párrafo 134 se refiere a la desagregación de los gastos de operación. Sin embargo, no exime a una entidad de aplicar los requerimientos específicos de información a revelar relativos a esos gastos en esta Norma.

El uso de las características de la naturaleza y la función

136 La entidad presentará los gastos por naturaleza o, aplicando el párrafo 133, revelará algunos gastos por naturaleza. Los importes presentados o revelados no necesitan ser los importes reconocidos como gasto en el periodo. Podrían incluir los importes que hayan sido reconocidos como parte del importe en libros de un activo. Si una entidad:

(a) Presenta importes que no son los importes reconocidos como gasto en el periodo, también presentará una partida adicional para la variación del importe en libros de los activos afectados. Por ejemplo, aplicando el párrafo 39 de la NIC 2 *Inventarios*, una entidad podría presentar una partida para las variaciones en los inventarios de productos terminados y en curso de fabricación.

(b) Revela, aplicando el párrafo 133(b), importes que no fueran los reconocidos como gasto en el periodo, la entidad dará una explicación cualitativa de ese hecho, identificando los activos implicados.

Estado de situación financiera

Derecho a diferir la liquidación al menos por 12 meses

137 Al aplicar los párrafos 101 y 102 y B96 a B103 una entidad podría clasificar los pasivos derivados de acuerdos de préstamo como no corrientes cuando el derecho de la entidad a diferir la liquidación de esos pasivos esté sujeto a que la entidad cumpla con las condiciones pactadas dentro de los 12 meses siguientes al periodo sobre el que se informa [véase el párrafo B100(b) de la NIIF 18)]. En estas situaciones, la entidad revelará en las notas información que permita a los usuarios de los estados financieros comprender el riesgo de que los pasivos puedan ser reembolsables en los 12 meses siguientes al periodo sobre el que se informa, incluyendo:

(a) información sobre las condiciones pactadas (incluyendo la naturaleza de éstas y cuándo se requiere que la entidad las cumpla), así como el importe en libros de los pasivos relacionados.

(b) los hechos y circunstancias, si los hay, que indiquen que la entidad puede tener dificultades para cumplir con las condiciones pactadas—por ejemplo, que la entidad haya actuado durante o después del periodo sobre el que se informa para evitar o reducir una posible infracción. Estos hechos y circunstancias también podrían incluir el que la entidad no hubiera cumplido con las condiciones pactadas si se evaluara su cumplimiento en función de las circunstancias de la entidad al final del periodo sobre el que se informa.

Estado de cambios en el patrimonio

138 Una entidad presentará, ya sea en el estado de cambios en el patrimonio o en las notas, el importe de los dividendos reconocidos como distribuciones a los propietarios durante el periodo sobre el que se informa, así como el importe de dividendos por acción correspondiente.

Notas

Estructura

139 Una entidad revelará en las notas:

(a) información sobre la base de preparación de los estados financieros (véanse los párrafos 20 y 173 a 175) y las políticas contables específicas utilizadas (véanse los párrafos 176 y 177);

(b) la información requerida por esta Norma que no haya sido presentada en los estados financieros principales; y

(c) otra información que no se presenta en los estados financieros principales, pero que es necesaria para entender cualquiera de ellos (véase el párrafo 20 de la NIIF 18).

140 Una entidad presentará las notas, en la medida en que sea practicable, de una forma sistemática (véase el párrafo B112 de la NIIF 18). Para la determinación de una forma sistemática, la entidad considerará el efecto sobre la comprensibilidad y comparabilidad de sus estados financieros. Una entidad hará referencia para cada partida de los estados financieros principales a cualquier información en las notas con la que esté relacionada. Si los importes revelados en las notas se incluyen en una o varias partidas de los estados financieros principales, una entidad revelará en la nota las partidas de los estados financieros en las que se incluyen los importes.

141 Si no se revela en otra parte de la información publicada con los estados financieros, una entidad revelará en las notas:

(a) el domicilio y forma legal de la entidad, el país en que se ha constituido y la dirección de su sede social (o el domicilio principal donde desarrolle sus actividades, si fuese diferente de la sede social); y

(b) una descripción de la naturaleza de las operaciones de la entidad y de sus principales actividades.

Medidas del rendimiento definidas por la gerencia

142 El objetivo de la información a revelar para las medidas de rendimiento definidas por la gerencia es que una entidad proporcione información que ayude a un usuario de los estados financieros a comprender:

(a) el aspecto del rendimiento financiero que, en opinión de la gerencia, se comunica mediante una medida del rendimiento definida por la gerencia; y

(b) cómo se compara la medida del rendimiento definida por la gerencia con las medidas definidas por las Normas NIIF de Contabilidad.

143 La entidad revelará información sobre todas las medidas que cumplan las condiciones para ser medidas del rendimiento definidas por la dirección del párrafo 117 de la NIIF 18 en una sola nota (véase el párrafo 147). Esta nota incluirá una declaración de que las medidas del rendimiento definidas por la gerencia proporcionan la visión de la gerencia sobre un aspecto del rendimiento financiero de la entidad en su conjunto y no son necesariamente comparables con las medidas que comparten etiquetas o descripciones similares proporcionadas por otras entidades.

144 La entidad etiquetará y describirá cada medida del rendimiento definida por la dirección de forma clara y comprensible que no induzca a error a los usuarios de los estados financieros (véanse los párrafos 148 y 149). Para cada medida del rendimiento definida por la gerencia, la entidad revelará:

(a) una descripción del aspecto del rendimiento financiero que, en opinión de la gerencia, comunica la medida del rendimiento definida por ésta. Esta descripción incluirá explicaciones de por qué, en opinión de la gerencia, la medida del rendimiento definida por ésta proporciona información útil sobre el rendimiento financiero de la entidad.

(b) cómo se calcula la medida del rendimiento definida por la gerencia.

(c) Una conciliación entre la medida del rendimiento definida por la gerencia y el subtotal más directamente comparable enumerado en el párrafo 118 de la NIIF 18 o el total o subtotal específicamente requerido para ser presentado o revelado por las Normas NIIF de Contabilidad (véanse los párrafos 150 a 154).

(d) El efecto del impuesto a las ganancias (determinado aplicando el párrafo 155) y el efecto sobre las participaciones no controladoras para cada partida revelada en la conciliación requerida por (c).

(e) Una descripción de cómo la entidad aplica el párrafo 155 para determinar el efecto del impuesto a las ganancias requerido por (d).

145 Si una entidad cambia la forma en que calcula una medida del rendimiento definida por la gerencia, añade una nueva medida del rendimiento definida por la gerencia, deja de utilizar una medida del rendimiento definida por la gerencia previamente revelada o cambia la forma en que determina los efectos en el impuesto a las ganancias de las partidas de conciliación requeridas por el párrafo 144(d), revelará:

(a) una explicación que permita a los usuarios de los estados financieros comprender el cambio, incorporación o cese y sus efectos.

(b) las razones del cambio, incorporación o cese.

(c) la información comparativa reexpresada para reflejar el cambio, la incorporación o el cese, a menos que sea impracticable hacerlo. La selección por parte de una entidad de una medición del rendimiento definida por la gerencia no es una elección de política contable. No obstante, al evaluar si la reexpresión de la información comparativa resulta impracticable, una entidad aplicará los requerimientos de los párrafos 50 a 53 de la NIC 8.

146 Si una entidad no revelase la información comparativa reexpresada requerida por el párrafo 145(c) porque fuera impracticable hacerlo, revelará este hecho.

Nota única informativa sobre las medidas de rendimiento definidas por la gerencia

147 El párrafo 143 requiere que una entidad incluya en una única nota toda la información sobre las medidas del rendimiento definidas por la gerencia requeridas por los párrafos 142 a 146. Si una entidad también revelase otra información en esa nota, la información de la nota se etiquetará de forma que distinga claramente la información requerida por los párrafos 142 a 146 de la otra información.

Una forma clara y comprensible

148 El párrafo 144 requiere que una entidad etiquete y describa sus medidas del rendimiento definidas por la gerencia de una forma clara y comprensible que no induzca a error a los usuarios de los estados financieros. Para proporcionar tal descripción, una entidad revelará información que permita a un usuario de los estados financieros comprender las partidas de ingresos o gastos incluidas y excluidas del subtotal. Por lo tanto, una entidad:

(a) etiquetará y describirá la medición de forma que represente fielmente sus características de acuerdo con el párrafo 43 de la NIIF 18 (véase el párrafo 149); y

(b) proporcionará información específica sobre las medidas de rendimiento definidas por la gerencia, es decir:

(i) si la entidad ha calculado la medida de forma distinta a la utilización de las políticas contables que empleó para las partidas del estado o estados de rendimiento financiero, la entidad indicará ese hecho y los cálculos que ha utilizado para la medida; y

(ii) si, además, el cálculo de la medida difiere de las políticas contables requeridas o permitidas por las Normas NIIF de Contabilidad, la entidad indicará ese hecho adicional y, si fuera necesario, una explicación del significado de los términos que utiliza [véase el párrafo 149(b)].

149 Para etiquetar y describir la medición de forma que represente fielmente sus características, la entidad:

(a) etiquetará la medida de forma que represente las características del subtotal (por ejemplo, utilizando la etiqueta "resultado de operación antes de gastos no recurrentes" solo para un subtotal que excluya del resultado de operación todos los gastos identificados por la entidad como no recurrentes); y

(b) explicará el significado de los términos que utiliza en sus descripciones y que son necesarios para comprender el aspecto del rendimiento financiero que se comunica (por ejemplo, explicará cómo define la entidad los "gastos no recurrentes").

Conciliación con el total o subtotal más directamente comparable

150 El párrafo 144(c) requiere que una entidad concilie cada medida del rendimiento definida por la gerencia con el subtotal más directamente comparable enumerado en el párrafo 118 de la NIIF 18 o con el total o subtotal específicamente requerido para ser presentado o revelado por las Normas NIIF de Contabilidad. Por ejemplo, una entidad que revele en las notas una medida del rendimiento definidas por la gerencia del resultado de operación ajustado conciliará esa medida con el resultado de operación. Al agregar o desagregar las partidas de conciliación reveladas, una entidad aplicará los requerimientos de los párrafos 41 a 43 de la NIIF 18.

151 Para cada partida de conciliación la entidad revelará:

(a) el importe o importes relacionados con cada partida de los estados del rendimiento financiero; y

(b) una descripción de cómo se calcula la partida y cómo contribuye a que la medida del rendimiento definida por la gerencia proporcione información útil (véanse los párrafos 152 a 154), si es necesario para suministrar la información requerida por los párrafos 144(a) y 144(b).

152 La descripción prevista en el párrafo 151(b) se requiere si hay más de una partida de conciliación y cada partida se calcula utilizando un método diferente o contribuye a proporcionar información útil de forma distinta. Por ejemplo, una entidad podría excluir de una medida del rendimiento definida por la gerencia varias partidas de gastos, algunas porque se identificaron como ajenas al control de la gerencia y otras porque se identificaron como no recurrentes. En tales casos, se requeriría revelar qué partidas contribuyeron a cada tipo de ajuste para explicar cómo la medida del rendimiento definida por la gerencia proporciona información útil.

153 Una única explicación podría aplicarse a más de una partida o podría aplicarse a todas las partidas de conciliación de forma colectiva. Por ejemplo, una entidad podría excluir varias partidas de ingresos o gastos al calcular una medida del rendimiento definidas por la gerencia basándose en una aplicación específica para la entidad de la expresión "no recurrentes". En tal caso, una única explicación que incluya la definición de "no recurrente" de la entidad que se aplique a todas las partidas conciliatorias podría satisfacer el requerimiento del párrafo 151(b).

154 Aplicando el párrafo 144(c), se permite a una entidad conciliar una medida del rendimiento definida por la gerencia con un total o subtotal que no se presente en el estado o estados de rendimiento financiero. En tales casos, una entidad:

(a) conciliará ese total o subtotal con el total o subtotal más directamente comparable presentado en el estado o estados del rendimiento financiero; y

(b) no se le requiere que revele la información requerida por los párrafos 144(d) y 144(e) para la conciliación en (a)

Efecto del impuesto a las ganancias para cada partida revelada en la conciliación

155 Una entidad está requerida por el párrafo 144(d) a revelar el efecto del impuesto sobre las ganancias para cada partida revelada en la conciliación entre una medida del rendimiento definida por la dirección y el subtotal más directamente comparable enumerado en el párrafo 118 de la NIIF 118 o el total o subtotal

específicamente requerido para ser presentado o revelado por las Normas NIIF de Contabilidad. La entidad determinará el efecto del impuesto a las ganancias requerido por el párrafo 144(d), calculando los efectos del impuesto a las ganancias de la transacción o transacciones subyacentes:

(a) al tipo o tipos impositivos legales aplicables a la transacción o transacciones en la jurisdicción o jurisdicciones fiscales afectadas;

(b) basándose en una asignación proporcional razonable de los impuestos corrientes y diferidos de la entidad en la jurisdicción o jurisdicciones fiscales en cuestión; o

(c) el uso de otro método que logre una asignación más adecuada a las circunstancias.

156 Si, aplicando el párrafo 155, una entidad utiliza más de un método para calcular los efectos del impuesto a las ganancias de las partidas conciliatorias, revelará cómo ha determinado los efectos fiscales para cada partida conciliatoria.

Subtotales de ingresos y gastos

157 Una razón financiera no es una medida de rendimiento definida por la gerencia, porque no es un subtotal de ingresos y gastos. Sin embargo, un subtotal que sea el numerador o el denominador en una razón financiera es una medida del rendimiento definida por la gerencia si el subtotal cumpliría la definición de medida del rendimiento definida por la gerencia si no formara parte de un coeficiente. En consecuencia, una entidad aplicará los requerimientos de información a revelar de los párrafos 142 a 146 a dicho numerador o denominador.

Comunicaciones públicas

158 Una entidad considerará únicamente las comunicaciones públicas relacionadas con el período sobre el que se informa para identificar las medidas del rendimiento definidas por la gerencia para el período sobre el que se informa, a menos que, como parte de su proceso de información financiera, emita habitualmente dichas comunicaciones públicas después de la fecha de emisión de sus estados financieros. Si ese es el caso, una entidad considerará las comunicaciones públicas relacionadas con el periodo de información anterior sobre el que se informa para identificar las medidas de rendimiento definidas por la gerencia para el periodo sobre el que se informa actual.

159 Sin embargo, no se requiere que una medida utilizada en las comunicaciones públicas relacionadas con el periodo sobre el que se informa anterior se identifique como una medida del rendimiento definida por la gerencia para el periodo sobre el que se informa actual si existen pruebas que indiquen que no se incluirá en las comunicaciones públicas que se emitirán en relación con el periodo sobre el que se informa actual. Si dicha medida se hubiera revelado como una medida del rendimiento definida por la gerencia en el periodo sobre el que se informa anterior y no se identificara como tal para el periodo sobre el que se informa actual, se trataría de un cambio o de un cese de una medida del rendimiento definida por la gerencia a la que se aplican los requerimientos de información a revelar del párrafo 145.

Otra información a revelar

160 Una entidad presentará en el estado de situación financiera o en el estado de cambios en el patrimonio o revelará en las notas:

(a) para cada clase de capital en acciones:

  (i) el número de acciones autorizadas;

  (ii) el número de acciones emitidas y pagadas totalmente, así como las emitidas, pero aún no pagadas en su totalidad;

  (iii) valor nominal por acción, o una declaración de que las acciones no tienen valor nominal;

  (iv) una conciliación (no se requiere información comparativa) entre el número de acciones en circulación al principio y al final del periodo sobre el que se informa;

  (v) los derechos, privilegios y restricciones correspondientes a cada clase de acciones, incluyendo los que se refieran a las restricciones que afecten a la distribución de dividendos y al reembolso del capital;

  (vi) las acciones de la entidad mantenidas por ella o por sus subsidiarias; y

(vii) Las acciones cuya emisión está reservada como consecuencia de la existencia de opciones o contratos para la venta de acciones, describiendo las condiciones e importes; y

(b) una descripción de la naturaleza y destino de cada partida de reservas que figure en el patrimonio.

161 Una entidad sin capital en acciones, tal como las que responden a una fórmula asociativa o fiduciaria, revelará información equivalente a la requerida en el párrafo 160(a), mostrando los cambios producidos durante el periodo sobre el que se informa en cada una de las categorías que componen el patrimonio y los derechos, privilegios y restricciones asociados a cada una.

162 Una entidad revelará en las notas:

(a) el importe de dividendos propuesto o declarado antes de que se autoricen los estados financieros para su emisión, pero no reconocidos como una distribución a los propietarios durante el periodo sobre el que se informa, y el importe relacionado por acción; y

(b) el importe de cualquier dividendo preferente de carácter acumulativo que no haya sido reconocido.

Requerimientos de información a revelar de la NIIF 18 que siguen siendo aplicables

163 Una entidad aplicará los requerimientos de información a revelar de los párrafos 19, 20, 28, 41, 42, 43, 82, 90, 92, B8, B11, B14, B26(b) y B28 de la NIIF 18.

NIC 2 *Inventarios*

164 Una entidad revelará:

(a) las políticas contables adoptadas para la medición de los inventarios, incluyendo la fórmula del costo utilizada;

(b) el importe total en libros de los inventarios, y los importes parciales según la clasificación que resulte apropiada para la entidad;

(c) el importe de los inventarios reconocido como gasto durante el periodo el periodo sobre el que se informa;

(d) el importe de cualquier rebaja de los inventarios reconocida como gasto en el periodo de acuerdo con el párrafo 34 de la NIC 2;

(e) el importe de cualquier reversión de cualquier rebaja que se reconozca como reducción del importe de los inventarios reconocida como gasto en el periodo de acuerdo con el párrafo 34 de la NIC 2; y

(f) el importe en libros de los inventarios pignorados como garantía de pasivos.

NIC 7 *Estado de Flujos de Efectivo*

Transacciones no monetarias

165 Las operaciones de inversión y financiación que no requieran la utilización de efectivo o equivalentes al efectivo se excluirán del estado de flujos de efectivo. Una entidad revelará estas transacciones en cualquier parte de los estados financieros, de manera que suministren toda la información relevante acerca de estas actividades de inversión y financiación.

Cambios en los pasivos que surgen de las actividades de financiación

166 Una entidad revelará una conciliación entre los saldos iniciales y finales en el estado de situación financiera para los pasivos que surgen de actividades de financiación, incluyendo:

(a) cambios procedentes de los flujos de efectivo por financiación;

(b) cambios que surgen de la obtención o pérdida del control de subsidiarias u otros negocios;

(c) Efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera.

(d) cambios en el valor razonable; y

(e) otros cambios.

Acuerdos de financiación de proveedores

167 Una entidad revelará información sobre sus acuerdos de financiación de proveedores (según se describe en el párrafo 44G de la NIC 7 *Estado de Flujos de Efectivo*) que permita a los usuarios de los estados financieros evaluar los efectos de dichos acuerdos sobre los pasivos y flujos de efectivo de la entidad, así como sobre la exposición de la entidad al riesgo de liquidez.

168 Para cumplir los objetivos del párrafo 167, una entidad revelará de forma agregada para sus acuerdos de financiación de proveedores:

(a) Los términos y condiciones de los acuerdos (por ejemplo, la ampliación de los plazos de pago y la seguridad o garantías proporcionadas). Sin embargo, una entidad revelará por separado los términos y condiciones de los acuerdos que tengan términos y condiciones diferentes.

(b) al principio y al final del periodo sobre el que se informa:

(i) Los importes en libros, y las partidas asociadas presentadas en el estado de situación financiera de la entidad, de los pasivos financieros que forman parte de un acuerdo de financiación de proveedores.

(ii) Los importes en libros, y las partidas asociadas, de los pasivos financieros revelados en (i) para los que los proveedores ya han recibido el pago de los proveedores de financiación.

(iii) El rango de fechas de vencimiento de los pagos (por ejemplo, 30 a 40 días después de la fecha de la factura) tanto para los pasivos financieros revelados en (i) como para las cuentas comerciales por pagar comparables que no formen parte de un acuerdo de financiación de proveedores. Los pasivos comerciales por pagar comparables son, por ejemplo, los pasivos comerciales por pagar de la entidad dentro de la misma línea de negocio o jurisdicción que los pasivos financieros revelados en (i). Si los rangos de las fechas de vencimiento de los pagos son amplios, una entidad deberá revelar información explicativa sobre dichos rangos o revelar rangos adicionales (por ejemplo, rangos estratificados).

(c) El tipo y el efecto de los cambios no monetarios en los importes en libros de los pasivos financieros revelados según (b)(i). Ejemplos de cambios no monetarios incluyen el efecto de combinaciones de negocios, diferencias de cambio u otras transacciones que no requieren el uso de efectivo o equivalentes de efectivo (véase el párrafo 165).

Componentes del efectivo y equivalentes al efectivo

169 Una entidad revelará los componentes del efectivo y equivalentes de efectivo, y presentará una conciliación de los importes en su estado de flujos de efectivo con las partidas equivalentes presentadas en el estado de situación financiera.

170 Una entidad revelarán los criterios adoptados para determinar la composición de la partida efectivo y equivalentes al efectivo, por causa de la variedad de prácticas de gestión de efectivo y de servicios bancarios relacionados con ella en todos los países del mundo, y además para dar cumplimiento a lo previsto en la NIC 8.

Otra información a revelar

171 Una entidad revelará, junto con un comentario de la gerencia, el importe de los saldos de efectivo y equivalentes de efectivo significativos mantenidos por la entidad que no están disponibles para ser utilizados por el grupo.

Requerimientos de información a revelar de la NIIF 7 que siguen siendo aplicables

172 Una entidad aplicará el requerimiento de información a revelar del párrafo 36 de la NIC 7.

NIC 8 *Bases de Preparación de los Estados Financieros*

Políticas contables

Presentación razonable y cumplimiento de las Normas NIIF de Contabilidad

173 Cuando una entidad no aplique un requerimiento establecido en una Norma NIIF de Contabilidad, de acuerdo con el párrafo 6E de la NIC 8, revelará:

(a) que la gerencia ha llegado a la conclusión de que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, rendimiento financiero y los flujos de efectivo;

(b) que ha cumplido con las Normas NIIF de Contabilidad aplicables, excepto que ha dejado de aplicar un requerimiento concreto para lograr una presentación razonable;

(c) el título de la Norma NIIF de Contabilidad que la entidad ha dejado de aplicar, la naturaleza del desacuerdo, incluyendo el tratamiento que la Norma NIIF de Contabilidad requeriría, la razón por la que ese tratamiento sería en las circunstancias tan engañoso como para entrar en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco Conceptual para la Información Financiera (Marco Conceptual)*, junto con el tratamiento alternativo adoptado; y

(d) para cada periodo sobre el que se presente información, el impacto financiero de la no aplicación sobre cada partida de los estados financieros que hubiera sido presentada al cumplir con el requerimiento mencionado.

174 Cuando una entidad haya dejado de aplicar, en algún periodo anterior sobre el que se informa, un requerimiento de una Norma NIIF de Contabilidad, y eso afecte a los importes reconocidos en los estados financieros del periodo actual, revelará la información establecida en los párrafos 173(c) y 173(d).

175 En la circunstancia extremadamente excepcional de que la gerencia concluyera que cumplir con un requerimiento de una Norma NIIF de Contabilidad sería tan engañoso como para entrar en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco Conceptual*, pero el marco regulatorio prohibiera apartarse del requerimiento, la entidad reducirá, en la medida de lo posible, los aspectos de cumplimiento que perciba como causantes del engaño, mediante la revelación de:

(a) el título de la Norma NIIF de Contabilidad en cuestión, la naturaleza del requerimiento, y la razón por la cual la gerencia ha llegado a la conclusión de que su cumplimiento sería tan engañoso como para entrar en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco Conceptual*; y

(b) para cada periodo presentado, los ajustes a cada partida de los estados financieros que la gerencia haya concluido que serían necesarios para lograr una presentación razonable.

Información a revelar sobre la selección y aplicación de políticas contables

176 Una entidad revelará información material o con importancia relativa de política contable.

177 Una entidad revelará, junto con su información sobre políticas contables materiales o con importancia relativa o en otras notas, los juicios, diferentes de los que implican estimaciones (véase el párrafo 182), que la dirección haya realizado en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad y que tengan un efecto muy significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros. Ejemplos de juicios que una entidad puede tener que revelar incluyen cómo la gerencia determina:

(a) las clases apropiadas de activos y pasivos para los que se revela información sobre las mediciones del valor razonable;

(b) que la entidad tiene el control de otra entidad;

(c) que la entidad tiene el control conjunto de un acuerdo o influencia significativa sobre otra entidad;

(d) el tipo de acuerdo conjunto (es decir, operación conjunta o negocio conjunto) cuando el acuerdo ha sido estructurado a través de un vehículo separado; y

(e) que la entidad es una entidad de inversión;

Información a revelar sobre cambios en políticas contables

178 Cuando la aplicación por primera vez de una Norma NIIF de Contabilidad tenga efecto en el periodo corriente o en alguno anterior, conservaría este efecto salvo que fuera impracticable determinar el importe del ajuste o

bien pudiera tener efecto sobre periodos futuros, la entidad revelará (los estados financieros de periodos posteriores no necesitan repetir estas informaciones a revelar):

(a) el título de la Norma NIIF de Contabilidad;

(b) en su caso, que el cambio en la política contable se ha efectuado de acuerdo con su disposición transitoria;

(c) la naturaleza del cambio en la política contable;

(d) en su caso, una descripción de la disposición transitoria;

(e) en su caso, la disposición transitoria que podría tener efectos sobre periodos futuros;

(f) para el periodo corriente y para cada periodo anterior presentado, en la medida en que sea practicable, el importe del ajuste:

  (i) para cada partida del estado financiero que se vea afectada; y

  (ii) para el importe de la ganancia por acción tanto básica como diluida si la NIC 33 fuera aplicable a la entidad;

(g) el importe del ajuste relativo a periodos anteriores presentados, en la medida que sea practicable; y

(h) si la aplicación retroactiva requerida por el párrafo 19(a) o 19(b) de la NIC 8 fuera impracticable para un periodo previo en concreto, o para periodos anteriores sobre los que se presente información, las circunstancias que conducen a la existencia de esa situación, y una descripción de cómo y desde cuándo se ha aplicado el cambio en la política contable.

179 Cuando un cambio voluntario en una política contable tenga efecto en el periodo corriente sobre el que se informa o en cualquier periodo anterior, tendría efecto en ese periodo salvo que sea impracticable determinar el importe del ajuste, o podría tener efecto en periodos futuros, una entidad revelará (los estados financieros de periodos posteriores no necesitan repetir estas informaciones a revelar):

(a) la naturaleza del cambio en la política contable;

(b) las razones por las que la aplicación de la nueva política contable suministra información más fiable y relevante;

(c) para el periodo corriente y para cada periodo anterior presentado, en la medida en que sea practicable, el importe del ajuste:

  (i) para cada partida del estado financiero que se vea afectada; y

  (ii) para el importe de la ganancia por acción tanto básica como diluida si la NIC 33 fuera aplicable a la entidad;

(d) el importe del ajuste relativo a periodos anteriores presentados, en la medida en que sea practicable; y

(e) si la aplicación retroactiva fuera impracticable para un periodo anterior en particular, o para periodos anteriores presentados, las circunstancias que conducen a esa situación, junto con una descripción de cómo y desde cuándo se ha aplicado el cambio en la política contable.

180 Cuando una entidad no haya aplicado una nueva Norma NIIF de Contabilidad que, habiendo sido emitida, todavía no ha entrado en vigor, la entidad deberá revelar:

(a) este hecho; y

(b) la información relevante, conocida o razonablemente estimada, para evaluar el posible efecto que la aplicación de la nueva Norma NIIF de Contabilidad tendrá sobre los estados financieros de la entidad en el periodo en que se aplique por primera vez.

181 Para cumplir con el párrafo 180, la entidad revelará:

(a) el título de la nueva Norma NIIF de Contabilidad;

(b) la naturaleza del cambio o cambios inminentes en la política contable;

(c) la fecha en la cual es obligatoria la aplicación de la Norma NIIF de Contabilidad;

(d) la fecha a partir de la que está previsto aplicar la Norma NIIF de Contabilidad por primera vez; y y

(e) bien:

  (i) un análisis del impacto esperado, derivado de la aplicación inicial de Norma NIIF de Contabilidad, sobre los estados financieros de la entidad; o o

(ii) si el impacto fuera desconocido o no pudiera ser estimado razonablemente, una declaración al efecto.

Información a revelar sobre los orígenes de la incertidumbre de la estimación

182 Una entidad revelará información sobre los supuestos realizados acerca del futuro y otras causas de incertidumbre en la estimación al final del periodo sobre el que se informa, que tengan un riesgo significativo de ocasionar ajustes significativos en el valor en libros de los activos o pasivos dentro del periodo contable siguiente. Con respecto a esos activos y pasivos, las notas incluirán detalles de:

(a) su naturaleza; y

(b) su importe en libros al final del periodo sobre el que se informa.

183 La información a revelar indicada en el párrafo 182 no se requiere para activos y pasivos con un riesgo significativo de que sus importes en libros puedan cambiar significativamente dentro del siguiente periodo contable si, al final del periodo sobre el que se informa, han sido medidos a valor razonable basado en un precio cotizado en un mercado activo para un activo o pasivo idéntico. Dichos valores razonables pueden cambiar significativamente dentro del periodo contable próximo pero estos cambios se originarán de los supuestos u otros datos de estimación de la incertidumbre al final del periodo sobre el que se informa.

Cambios en las estimaciones contables

184 La entidad revelará la naturaleza e importe de cualquier cambio en una estimación contable que haya producido efectos en el periodo corriente sobre el que se informa, o que se espere vaya a producirlos en periodos futuros, exceptuándose de lo anterior la información a revelar del efecto sobre periodos futuros, en el caso de que fuera impracticable estimar ese efecto.

185 Si no se revela el importe del efecto en periodos futuros debido a que la estimación es impracticable, la entidad revelará este hecho.

Errores

186 Al aplicar el párrafo 42 de la NIC 8, una entidad revelará (los estados financieros de ejercicios posteriores no necesitan repetir esta información a revelar):

(a) la naturaleza del error del periodo anterior;

(b) para cada periodo anterior presentado, en la medida que sea practicable, el importe del ajuste:

(i) para cada partida del estado financiero que se vea afectada; y

(ii) el importe de la ganancia por acción tanto básica como diluida si la NIC 33 fuera aplicable a la entidad;

(c) el importe del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y

(d) si la reexpresión retroactiva es impracticable para un periodo anterior en particular, las circunstancias que conducen a esa situación, junto con una descripción de cómo y desde cuándo se ha corregido el error.

Requerimientos de información a revelar de la NIIF 8 que siguen siendo aplicables

187 Una entidad aplicará los requerimientos de información a revelar de los párrafos 6A, 6C(c) y 6K de la NIC 8.

NIC 10 *Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa*

Fecha de autorización para la publicación

188 Una entidad revelará la fecha en que los estados financieros han sido autorizados para su publicación y quién ha concedido esa autorización. Si los propietarios de la entidad u otros tienen poder para modificar los estados financieros tras la publicación, la entidad revelará ese hecho.

Actualización de la información a revelar sobre condiciones existentes al final del periodo sobre el que se informa

189 Si, después del periodo sobre el que se informa, una entidad recibiese información acerca de condiciones que existían al final del periodo sobre el que se informa, actualizará la información a revelar relacionada con esas en función de la información recibida.

Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste

190 Una entidad revelará información sobre cada categoría significativa de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste:

(a) la naturaleza del evento; y

(b) una estimación de sus efectos financieros, o un pronunciamiento de que no se puede realizar esta estimación.

191 Ejemplos de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste que generalmente darían lugar a información a revelar se incluyen:

(a) una combinación de negocios importante después del periodo sobre el que se informa o la disposición de una subsidiaria importante;

(b) el anuncio de un plan para discontinuar definitivamente una operación;

(c) compras importantes de activos, clasificación de activos como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5, otras disposiciones de activos o expropiación de activos importantes por parte del gobierno;

(d) la destrucción por incendio de una planta importante de producción, después del periodo sobre el que se informa;

(e) el anuncio, o el comienzo de la ejecución de una reestructuración importante (véase la *NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*);

(f) transacciones importantes con acciones ordinarias y transacciones potenciales con acciones ordinarias posteriores al periodo sobre el que se informa;

(g) las variaciones anormalmente grandes, después del periodo sobre el que se informa, en los precios de los activos o en las tasas de cambio de alguna moneda extranjera;

(h) las variaciones en las tasas impositivas o en las leyes fiscales aprobadas o anunciadas después del periodo sobre el que se informa que tengan o vayan a tener un efecto significativo en los activos y pasivos por impuestos corrientes o diferidos (véase la NIC 12);

(i) la aceptación de compromisos o pasivos contingentes de cierta importancia, por ejemplo, al otorgar garantías por importe significativo; y

(j) el inicio de litigios importantes, surgidos exclusivamente como consecuencia de eventos ocurridos después del periodo sobre el que se informa.

NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*

192 Una entidad deberá revelar separadamente los principales componentes del gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias.

193 Componentes del gasto (ingreso) por impuestos pueden incluir:

(a) gasto (ingreso) por impuesto corriente;

(b) cualesquiera ajustes reconocidos en el periodo para el impuesto corriente de periodos anteriores;

(c) el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con el nacimiento y reversión de diferencias temporarias;

(d) el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con cambios en las tasas fiscales o con la aparición de nuevos impuestos;

(e) el importe de los beneficios de carácter fiscal procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en periodos anteriores, que se hayan utilizado para reducir el gasto corriente por impuestos;

(f) el importe de los beneficios de carácter fiscal de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en periodos anteriores, que se hayan utilizado para reducir el gasto por impuestos diferidos;

(g) el gasto por impuesto diferido que surge de la baja, o la reversión de bajas anteriores, de saldos de activos por impuesto diferido, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 56 de la NIC 12; y

(h) el importe del gasto (ingreso) fiscal, relacionado con los cambios en las políticas contables y los errores que se han incluido en la determinación del resultado del periodo, de acuerdo con la NIC 8, porque no ha podido ser contabilizado de forma retroactiva.

194 Una entidad revelará también por separado:

(a) El importe total de los impuestos, corrientes y diferidos, relacionados con las partidas cargadas o acreditadas directamente al patrimonio (véase el párrafo 62A de NIC 12);

(b) el importe del impuesto a las ganancias relativo a cada componente del otro resultado integral [véase el párrafo 62 y el párrafo 62A de NIC 12 y el párrafo 93 de la NIIF 18);

(c) una explicación de la relación entre el gasto fiscal (ingresos) y el resultado contable en uno de estos dos periodos o en ambos:

(i) una conciliación numérica entre el gasto (ingreso) del impuesto y el resultado de multiplicar la ganancia contable por la tasa o tasas impositivas aplicables, especificando también la manera de computar las tasas aplicables utilizadas; o

(ii) una conciliación numérica entre la tasa promedio efectiva y la tasa impositiva aplicable, especificando también la manera de computar la tasa aplicable utilizada;

(d) Una explicación de los cambios en la tasa o tasas impositivas aplicables, en comparación con las del periodo sobre el que se informa anterior;

(e) el importe (y fecha de validez, si la tuvieran), de las diferencias temporarias deducibles, pérdidas o créditos fiscales no utilizados para los cuales no se hayan reconocido activos por impuestos diferidos en el estado de situación financiera; y

(f) Con respecto a cada tipo de diferencia temporaria, y con respecto a cada tipo de pérdidas o créditos fiscales no utilizados:

(i) el importe de los activos y pasivos por impuestos diferidos reconocidos en el estado de situación financiera, para cada periodo presentado; y

(ii) el importe de los gastos o ingresos por impuestos diferidos reconocidos en el resultado del periodo corriente, si ello no se desprende de las variaciones de los importes reconocidos en el estado de situación financiera.

195 En las circunstancias descritas en el párrafo 52A de la NIC 12, una entidad revelará la naturaleza de las posibles consecuencias del impuesto a las ganancias que procederían del pago de dividendos a sus accionistas.

Reforma fiscal internacional—Reglas del modelo del Segundo Pilar

196 La entidad informará que ha aplicado la excepción a reconocer y revelar información sobre activos y pasivos por impuestos diferidos relacionados con el impuesto a las ganancias del Segundo Pilar (véase el párrafo 4A de NIC 12).

197 La entidad revelará por separado sus gastos (ingresos) por impuestos corrientes relacionados con el impuesto a las ganancias del Segundo Pilar.

198 En periodos en los que la legislación del Segundo Pilar esté promulgada o sustancialmente promulgada pero aún no en vigencia, una entidad revelará información conocida o razonablemente estimable que ayude a los usuarios de los estados financieros a comprender la exposición de la entidad a los impuestos a las ganancias del Segundo Pilar derivados de esa legislación.

199 Para cumplir el objetivo de información a revelar del párrafo 198, una entidad deberá revelar información cualitativa y cuantitativa sobre su exposición a los impuestos a las ganancias del Segundo Pilar al final del periodo sobre el que se informa. Esta información no tiene que reflejar todos los requerimientos específicos de la legislación del Segundo Pilar y puede proporcionarse en forma de rango indicativo. En la medida en que la información no sea conocida o razonablemente estimable, una entidad revelará en su lugar una declaración a tal efecto y revelará información sobre los progresos de la entidad en la evaluación de su exposición.

NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*

200 Una entidad revelará, para cada clase de propiedades, planta y equipo:

(a) las bases de medición utilizadas para determinar el importe bruto en libros;

(b) los métodos de depreciación utilizados;

(c) las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas;

(d) el importe bruto en libros y la depreciación acumulada (agregada con pérdidas por deterioro del valor acumuladas), al principio y final del periodo sobre el que se informa; y

(e) una conciliación (no se requiere información comparativa) del importe en libros al principio y al final del periodo que muestra:

(i) las adiciones;

(ii) los activos clasificados como mantenidos para la venta o incluidos en un grupo de activos para su disposición que haya sido clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con la NIIF 5, así como otras disposiciones;

(iii) las adquisiciones realizadas mediante combinaciones de negocios;

(iv) los aumentos o disminuciones resultantes de las revaluaciones según los párrafos 31, 39 y 40 de la NIC 16, y de las pérdidas por deterioro de valor reconocidas o revertidas en otro resultado integral de acuerdo con la NIC 36;

(v) las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del periodo aplicando la NIC 36;

(vi) las pérdidas por deterioro del valor revertidas en el resultado del periodo aplicando la NIC 36;

(vii) la depreciación; y

(viii) otros cambios.

201 Una entidad revelará también:

(a) la existencia y los importes de las restricciones sobre la titularidad y las propiedades, planta y equipo pignorados como garantía de los pasivos; y

(b) el importe de los compromisos contractuales para la adquisición de propiedades, planta y equipo.

202 Si los elementos de propiedades, planta y equipo se establecen a importes revaluados, una entidad revelará, además de la información a revelar requerida por los párrafos 95 a 97:

(a) la fecha efectiva de la revaluación;

(b) si se han utilizado los servicios de un tasador independiente;

(c) para cada clase de propiedades, planta y equipo que se haya revaluado, el importe en libros al que se habría reconocido si se hubieran contabilizado según el modelo del costo; y

(d) el superávit de revaluación, indicando los movimientos del periodo, así como cualquier restricción sobre la distribución de su saldo a los accionistas.

NIC 19 *Beneficios a los Empleados*

Beneficios post-empleo: planes de aportaciones definidas

203 La entidad revelará el importe reconocido como gasto en los planes de aportaciones definidas.

Beneficios post-empleo: planes de beneficios definidos

204 Una entidad evaluará si toda o parte de la información a revelar requerida por los párrafos 205 a 215 debe desagregarse para distinguir planes o grupos de planes con riesgos diferentes de forma significativa.

Características de los planes de beneficios definidos

205 La entidad revelará información sobre las características de sus planes de beneficios definidos.

Explicación de los importes en los estados financieros

206 Una entidad proporcionará una conciliación (no se requiere información comparativa) del saldo de apertura con el de cierre para cada uno de los siguientes elementos, si procede:

(a) el pasivo (activo) por beneficios definidos neto, mostrando por separado conciliaciones sobre:

(i) activos del plan; y

(ii) el valor presente de la obligación por beneficios definidos; y

(b) los derechos de reembolso.

207 Cada conciliación enumerada en el párrafo 206 mostrará elementos, si procede:

(a) el costo de los servicios del periodo corriente;

(b) ingresos o gastos por intereses;

(c) nuevas mediciones del pasivo (activo) neto por beneficios definidos, mostrando por separado el rendimiento de los activos del plan, excluyendo los importes incluidos en los intereses en (b);

(d) costo de servicio pasado;

(e) aportaciones al plan; y

(f) pagos del plan.

208 La entidad desagregará el valor razonable de los activos afectos al plan en clases que distingan la naturaleza y los riesgos de dichos activos. Por ejemplo, una entidad podría distinguir entre:

(a) instrumento de patrimonio;

(b) instrumentos de deuda

(c) bienes inmuebles y

(d) otros activos.

209 Una entidad revelará el valor razonable de los instrumentos financieros transferibles propios de la entidad mantenidos como activos del plan, y el valor razonable de los activos del plan que son propiedades ocupadas por la entidad, u otros activos utilizados por ésta.

210 Una entidad revelará los supuestos actuariales significativos utilizados para determinar el valor presente de la obligación por beneficios definidos (véase el párrafo 76 de la NIC 19).

Importe, calendario e incertidumbre de flujos de efectivo futuros

211 Una entidad revelará:

(a) una descripción de los acuerdos de financiación y de la política de financiación que afecte a las aportaciones futuras; y

(b) las aportaciones esperadas al plan para el próximo periodo anual sobre el que se informa.

Planes multi-patronales

212 Si una entidad participa en un plan de beneficios definidos multipatronal y contabiliza ese plan como si fuera un plan de aportaciones definidas, de acuerdo con el párrafo 34 de la NIC 19, revelará (en lugar de la información requerida en los párrafos 205 a 211):

(a) el hecho de que el plan es de beneficios definidos;

(b) las razones por las cuales no está disponible la información suficiente para permitir a la entidad contabilizarlo como un plan de beneficios definidos; y

(c) información sobre cualquier déficit o superávit del plan que pueda afectar al importe de las aportaciones futuras, incluyendo las implicaciones, si las hubiera, para la entidad.

Planes de beneficios definidos que comparten riesgos entre entidades bajo control común

213 Si una entidad participa en un plan de beneficios definidos que comparte riesgos entre entidades bajo control común, revelará:

(a) el acuerdo contractual o la política establecida para cargar el costo por el beneficio definido neto, o bien el hecho de que no existe esa política;

(b) la política para determinar la aportación a pagar por la entidad;

(c) Si la entidad contabilizase la distribución del costo por el beneficio definido neto de acuerdo con el párrafo 41 de la NIC 19, toda la información sobre el plan en su conjunto, requerida por el párrafo 204 a 211; y

(d) si la entidad contabiliza la aportación por pagar para el periodo tal como se señala en el párrafo 41 de la NIC 19, la información sobre el plan en su conjunto requerida por el párrafo 205 y 208 a 211

214 La información requerida por el párrafo 213(c)– (d) puede revelarse por referencia a la información a revelar en otros estados financieros de otra entidad del grupo si:

(a) esos estados financieros de la entidad del grupo identifican por separado y revelan la información requerida sobre el plan; y

(b) esos estados financieros de la entidad del grupo están disponibles para los usuarios de los estados financieros en las mismas condiciones y al mismo tiempo, o antes, que los estados financieros de la entidad.

Pasivos contingentes derivados de las obligaciones por beneficios post-empleo

215 En caso de que fuera obligatorio según los párrafos 259, 261 y 262, una entidad revelará información sobre los pasivos contingentes que surgen de las obligaciones por beneficios post-empleo.

NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*

216 Una entidad revelará:

(a) las políticas contables adoptadas en relación con las subvenciones del gobierno, incluyendo los métodos de presentación adoptados en los estados financieros;

(b) la naturaleza y el alcance de las subvenciones del gobierno reconocidas en los estados financieros y una indicación de otras formas de ayuda del gobierno de las que se haya beneficiado directamente la entidad; y

(c) las condiciones incumplidas y otras contingencias relacionadas con las ayudas gubernamentales que se hayan reconocido.

Requerimientos de información a revelar de la NIIF 20 que siguen siendo aplicables

217 Una entidad deberá aplicar los requerimientos de información a revelar de los párrafos 21, 22, 28 y 31. de la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*

NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*

218 Una entidad revelará:

(a) el importe de las diferencias de cambio reconocidas en el resultado del periodo con excepción de las procedentes de los instrumentos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados, de acuerdo con la NIIF 9; y

(b) las diferencias de cambio netas reconocidas en otro resultado integral y acumuladas en un componente separado del patrimonio, así como una conciliación entre los importes de estas diferencias al principio y al final del periodo sobre el que se informa.

219 Cuando la moneda de presentación sea diferente de la moneda funcional, una entidad revelará este hecho junto con la moneda funcional y la razón de utilizar una moneda de presentación diferente.

220 Cuando se produzca un cambio en la moneda funcional de la entidad que informa o de un negocio significativo en el extranjero, la entidad revelará ese hecho y la razón del cambio de moneda funcional.

Información a revelar cuando una moneda no es convertible

221 Cuando una entidad estime una tasa de cambio al contado porque una moneda no es intercambiable por otra (véase el párrafo 19A de la NIC 21), la entidad revelará información que permita a los usuarios de sus estados financieros comprender cómo la moneda no intercambiable por la otra afecta, o se espera que afecte, al rendimiento financiero, la situación financiera y los flujos de efectivo de la entidad. Para lograr este objetivo, la entidad revelará información sobre:

(a) la naturaleza y los efectos financieros de la moneda no convertible en la otra moneda;

(b) la tasa (o tasas) de cambio de contado utilizadas;

(c) el proceso de estimación; y

(d) los riesgos a los que se expone la entidad debido a que la moneda no es convertible en la otra moneda.

222 Una entidad considerará el detalle necesario para satisfacer el objetivo de información a revelar del párrafo 221. Una entidad revelará la información especificada en los párrafos 223 y 224 y cualquier otra información necesaria para cumplir el objetivo de información a revelar del párrafo 221.

223 Al aplicar del párrafo 221, una entidad revelará:

(a) la moneda y una descripción de las restricciones que dan lugar a que dicha moneda no sea convertible en otra;

(b) una descripción de las transacciones afectadas;

(c) el importe en libros de los activos y pasivos afectados;

(d) las tasas de cambio de contado usadas y si dichas tasas son:

(i) tasas de cambio observables sin ajuste (véanse los párrafos A12 a A16 de la NIC 21); o

(ii) las tasas de cambio de contado estimadas mediante otra técnica de estimación (véase el párrafo A17 de la NIC 21);

(e) una descripción de cualquier técnica de estimación que la entidad haya utilizado, e información cuantitativa y cualitativa sobre los datos de entrada y supuestos usados en dicha técnica de estimación; y

(f) información cualitativa sobre cada tipo de riesgo al que está expuesta la entidad porque la moneda no es convertible en la otra moneda, y la naturaleza y el importe en libros de los activos y pasivos expuestos a cada tipo de riesgo.

224 Cuando la moneda funcional de un negocio en el extranjero no sea convertible en la moneda de presentación o, si procede, la moneda de presentación no sea convertible en la moneda funcional de una operación en el extranjero, la entidad revelará:

(a) el nombre del negocio en el extranjero; si el negocio en el extranjero es una subsidiaria, una operación conjunta, negocios conjuntos, asociada o sucursal; y su principal lugar de negocios;

(b) información financiera resumida sobre el negocio en el extranjero; y

(c) la naturaleza y condiciones de los acuerdos contractuales que podrían requerir que la entidad proporcione apoyo financiero al negocio en el extranjero, incluyendo sucesos o circunstancias que podrían exponer a la entidad a una pérdida.

NIC 23 *Costos por Préstamos*

225 Una entidad revelará:

(a) el importe de los costos por préstamos capitalizados durante el periodo sobre el que se informa; y

(b) la tasa de capitalización utilizada para determinar el importe de los costos por préstamos susceptibles de capitalización.

NIC 24 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*

226 Deberán revelar las relaciones entre una controladora y sus subsidiarias independientemente de si ha habido transacciones entre ellas. Una entidad revelará:

(a) el nombre de su controladora y, si fuera diferente, el de la parte controladora última del grupo; y

(b) el nombre de la controladora última o intermedia que elabore estados financieros consolidados disponibles para uso público que cumplan con las Normas NIIF de Contabilidad, tal y como se requiere en el párrafo 7(c) y que dé lugar a que la entidad pueda aplicar esta Norma.

227 La entidad revelará el total de la remuneración del personal clave de la gerencia.

228 Si una entidad obtiene servicios del personal clave de la gerencia de otra entidad ("entidad de gestión"), no se le requerirá que aplique los requerimientos del párrafo 227 a la compensación pagada o por pagar por la entidad de gestión a los empleados o administradores de la entidad de gestión.

229 Se revelarán los importes incurridos por la entidad para la provisión de servicios de personal clave de la gerencia que se presten por una entidad de gestión separada.

230 Si una entidad ha tenido transacciones con partes relacionadas durante los periodos sobre los que se informa cubiertos por los estados financieros, revelará la naturaleza de la relación con la parte relacionada, así como la información sobre dichas transacciones y saldos pendientes, incluidos los compromisos, necesaria para que los usuarios comprendan el efecto potencial de la relación en los estados financieros. Estos requerimientos de información a revelar se incorporan al párrafo 227. Como mínimo, la información a revelar incluirá:

(a) el importe de las transacciones;

(b) el importe de los saldos pendiente, incluyendo compromisos y:

(i) sus plazos y términos, incluyendo si están garantizados, así como la naturaleza de la contraprestación fijada para su liquidación; y

(ii) detalles de cualquier garantía otorgada o recibida;

(c) provisiones para deudas de dudoso cobro relacionadas con el importe de los saldos pendientes; y

(d) el gasto reconocido durante el periodo con respecto a las deudas incobrables y de dudoso cobro, procedentes de partes relacionadas.

231 Los requerimientos de información a revelar requeridos por el párrafo 230 se harán por separado para:

(a) la controladora;

(b) entidades con control conjunto o influencia significativa sobre la entidad;

(c) subsidiarias;

(d) asociadas;

(e) negocios conjuntos en los que la entidad es copartícipe;

(f) personal clave de la gerencia de la entidad o de su controladora; y

(g) otras partes relacionadas.

232 Una entidad que informa está exenta de los requerimientos de información a revelar del párrafo 230 en relación con transacciones entre partes relacionadas y saldos pendientes, incluyendo compromisos, con:

(a) un gobierno que tenga el control, el control conjunto o influencia significativa sobre la entidad que informa; y

(b) otra entidad que sea una parte relacionada, porque el mismo gobierno tiene control, control conjunto o influencia significativa tanto sobre la entidad que informa como sobre la otra entidad.

233 Si una entidad que informa aplica la exención del párrafo 232, revelará lo siguiente sobre las transacciones y los saldos pendientes relacionados a los que se refiere el párrafo 232:

(a) El nombre del gobierno y la naturaleza de su relación con la entidad que informa (control, control conjunto o influencia significativa).

(b) la siguiente información con suficiente detalle para que los usuarios de los estados financieros de la entidad puedan comprender el efecto de las transacciones con partes relacionadas en sus estados financieros:

(i) la naturaleza y el importe de cada transacción individualmente significativa.

(ii) para otras transacciones que sean colectivamente, pero no individualmente, significativas, una indicación cualitativa o cuantitativa de su alcance. Los tipos de transacciones incluyen los enumerados en el párrafo 234.

234 Entre los ejemplos de transacciones que se revelan si son con una parte relacionada se incluyen:

(a) compras o ventas de bienes (terminados o no);

(b) compras o ventas de inmuebles y otros activos;

(c) prestación o recepción de servicios;

(d) arrendamientos;

(e) transferencias de investigación y desarrollo;

(f) transferencias en función de acuerdos sobre licencias;

(g) transferencias realizadas en función de acuerdos de financiación (incluyendo préstamos y aportaciones de patrimonio en efectivo o en especie);

(h) otorgamiento de garantías colaterales y avales; y

(i) liquidación de pasivos en nombre de la entidad, o por la entidad en nombre de esa parte relacionada.

235 La participación de una sociedad controladora o subsidiaria en un plan de beneficios definidos que comparte riesgos entre entidades del grupo es una transacción entre partes relacionadas (véase el párrafo 42 de la NIC 19, que requiere que una entidad revele la información requerida por el párrafo 213).

236 Una entidad revelará que las transacciones entre partes relacionadas fueron realizadas en términos equivalentes a los que prevalecen en transacciones realizadas en condiciones de independencia mutua, solo si estas condiciones puedan ser justificadas o comprobadas.

237 Las partidas de naturaleza similar pueden revelarse de forma agregada, excepto cuando sea necesario revelarlas por separado para comprender los efectos de las operaciones con partes relacionadas en los estados financieros de la entidad.

NIC 27 *Estados Financieros Separados*

238 Cuando una controladora, de acuerdo con el párrafo 4(a) de la NIIF 10, opte por no elaborar estados financieros consolidados y en su lugar prepare estados financieros separados, revelará en esos estados financieros separados:

(a) el hecho de que los estados financieros son estados financieros separados; que se ha hecho uso de la exención de consolidación; el nombre y la sede principal (y el país de constitución, si es diferente) de la entidad cuyos estados financieros consolidados que cumplen con las Normas NIIF de Contabilidad han sido elaborados para uso público; y la dirección donde se pueden obtener dichos estados financieros consolidados; y

(b) una descripción del método utilizado para contabilizar sus inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas.

239 Cuando una entidad de inversión que sea una controladora (distinta de las controladoras cubiertas por el párrafo 238) prepare, de acuerdo con el párrafo 8A de la NIC 27 *Estados Financieros Separados*, estados financieros separados como sus únicos estados financieros, revelará ese hecho. La entidad de inversión presentará también la información a revelar relativa a las entidades de inversión requerida en los párrafos 82 a 94.

240 Cuando una controladora (distinta de la controladora cubierta por los párrafos 238 a 239) o un inversor con control conjunto o influencia significativa sobre una participada elabore estados financieros separados, la controladora o el inversor identificarán los estados financieros preparados de acuerdo con la NIIF 10, la NIIF 11 Acuerdos Conjuntos o la NIC 28 Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos con los que estén relacionados. La controladora o el inversor revelarán también en sus estados financieros separados:

(a) el hecho de que se trata de estados financieros separados; y

(b) una descripción del método utilizado para contabilizar sus inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas.

NIC 29 *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*

241 Una entidad revelará:

(a) el hecho de que los estados financieros y las cifras correspondientes a periodos anteriores se hayan reexpresado para tener en cuenta las variaciones del poder adquisitivo general de la moneda funcional y, en consecuencia, se hayan dado a conocer en términos de la unidad de medición vigente al final del periodo sobre el que se informa; y

(b) la identidad y el nivel del índice de precios al final del periodo sobre el que se informa y el movimiento del índice durante el periodo en curso y el anterior.

NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*

Requerimientos de información a revelar de la NIIF 32 que siguen siendo aplicables

242 Una entidad aplicará el requerimiento de información a revelar de los párrafos 34 y 40 de la NIC 32.

NIC 34 *Información Financiera Intermedia*

Contenido de la información financiera intermedia

Eventos y transacciones significativos.

243 La entidad incluirá en su información financiera intermedia una explicación de los eventos y transacciones significativos para la comprensión de los cambios en la situación financiera y el rendimiento de una entidad desde el final del último periodo anual sobre el que se informa La información revelada en relación con esos sucesos y transacciones actualizará la información correspondiente presentada en el informe financiero anual más reciente.

244 Los eventos y transacciones para los que se exigirían requerimientos de información a revelar si son significativos (la lista no es exhaustiva) incluyen:

(a) la rebaja del valor de los inventarios hasta su valor neto realizable y la reversión de dicha rebaja;

(b) el reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor de activos financieros, propiedades, planta y equipo, los activos intangibles, los activos derivados de contratos con clientes u otros activos, y la reversión de dicha pérdida por deterioro del valor;

(c) la reversión de cualquier provisión por los costos de reestructuración;

(d) las adquisiciones y disposiciones de partidas de propiedades, planta y equipo;

(e) los compromisos de compra de propiedades, planta y equipo;

(f) cancelaciones de pagos por litigios;

(g) correcciones de errores de periodos anteriores;

(h) cambios en las circunstancias económicas o del negocio que afectan al valor razonable de los activos financieros y pasivos financieros de la entidad, tanto si esos activos o pasivos están reconocidos al valor razonable como si lo están al costo amortizado;

(i) cualquier incumplimiento u otra infracción de un acuerdo de préstamo que no haya sido corregida al final del periodo sobre el que se informa, o antes del mismo;

(j) transacción con partes relacionadas;

(k) cambios en la clasificación de los activos financieros como resultado de un cambio en el propósito o uso de esos activos; y

(l) cambios en los pasivos o activos contingentes.

245 Cuando un suceso o transacción sea significativo para la comprensión de los cambios en la situación financiera o rendimiento de la entidad desde el último periodo anual sobre el que se informa, su presentación de información financiera intermedia debería proporcionar una explicación y actualización de la información relevante incluida en los estados financieros del último periodo anual sobre el que se informa.

Otra información a revelar

246 La entidad revelará la información especificada en las letras (a) a (m) del presente párrafo. bien sea en los estados financieros intermedios o incorporada mediante una referencia cruzada a los estados financieros intermedios con algún otro estado (tal como comentarios de la gerencia o informe de riesgos) que esté disponible para los usuarios de los estados financieros en los mismos términos y al mismo tiempo que los estados financieros intermedios. Si los usuarios de los estados financieros no tienen acceso a la información incorporada por referencias cruzadas en los mismos términos y al mismo tiempo, la información financiera intermedia está incompleta. La información se presentará normalmente desde el comienzo del periodo contable y consta de:

(a) Una declaración de que se han seguido las mismas políticas y métodos contables de cálculo en los estados financieros intermedios que en los estados financieros anuales más recientes o, si algunas de esas políticas o algunos métodos hubiesen cambiado, una descripción de la naturaleza y efecto del cambio.

(b) Comentarios explicativos acerca de la estacionalidad o carácter cíclico de las transacciones del periodo intermedio.

(c) La naturaleza e importe de las partidas que afecten a los activos, pasivos, patrimonio, ganancia neta o flujos de efectivo, que sean no usuales por su naturaleza, importe o incidencia.

(d) La naturaleza e importe de cambios en estimaciones de importes presentados en periodos intermedios anteriores al periodo financiero corriente o cambios en estimaciones de importes presentados en periodos financieros anteriores.

(e) Emisiones, recompras y reembolsos de títulos representativos de la deuda o del capital de la entidad.

(f) dividendos pagados (agregados o por acción) por separado para acciones ordinarias y otras acciones.

(g) Las bases para preparar y presentar información sobre los segmentos, si la entidad opta por revelar información sobre los mismos. Si la entidad opta por revelar información sobre segmentos que no cumpla con la NIIF 8, no describirá esa información como información por segmentos.

(h) Sucesos después del periodo intermedio que no se han reflejado en los estados financieros para dicho periodo intermedio.

(i) El efecto de los cambios en la composición de la entidad durante el periodo intermedio, incluyendo combinaciones de negocios, la obtención o la pérdida del control de subsidiarias e inversiones a largo plazo, reestructuraciones y operaciones discontinuadas. En el caso de combinaciones de negocios, la entidad revelará la información requerida en los párrafos 35 a 37.

(j) Para los instrumentos financieros, la información a revelar sobre el valor razonable requerida en los párrafos 64 y 95 a 97.

(k) Para las entidades que se conviertan en entidades de inversión, o dejen de serlo, según se definen en la NIIF 10, la información a revelar requerida por el párrafo 83.

(l) La desagregación de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes requerida por los párrafos 103 a 104.

(m) La información a revelar sobre las mediciones del rendimiento definidas por la gerencia requeridas por los párrafos 142 a 146.

Información a revelar sobre el cumplimiento de las Normas NIIF de Contabilidad

247 Una entidad cuya información financiera intermedia cumpla con la NIC 34 y con los requerimientos de los párrafos 1 a 19 y 243 a 249, hará una declaración explícita y sin reservas de dicho cumplimiento en las notas. La entidad que aplique esta Norma indicará, como parte de esa declaración sin reservas, que ha aplicado la NIC 34 y los requerimientos de los párrafos 1 a 19 y 243 a 249. Una entidad que aplique esta Norma no describirá una información financiera intermedia como conforme con las Normas NIIF de Contabilidad, a menos que la entidad cumpla con los requerimientos de esta Norma y con todos los requerimientos aplicables de otras Normas NIIF de Contabilidad.

Información a revelar en los estados financieros anuales

248 Si la estimación de un importe presentado en un periodo intermedio se modifica de forma significativa durante el periodo intermedio final del ejercicio pero no se publica un informe financiero separado para ese periodo intermedio final, la entidad revelará la naturaleza y el importe de ese cambio de estimación en una nota a los estados financieros anuales de ese ejercicio.

Requerimientos de información a revelar de la NIIF 34 que siguen siendo aplicables

249 Una entidad aplicará el requerimiento de información a revelar del párrafo 41 de la NIC 34.

250 Una entidad revelará, para cada clase de activos:

(a) el importe de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del periodo y la partida o partidas del estado del resultado integral en las que se incluyen dichas pérdidas por deterioro del valor; y

(b) el importe de las reversiones de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del periodo y la partida o partidas del estado del resultado integral en las que se revierten dichas pérdidas por deterioro del valor.

251 Una clase de activos es una agrupación de activos de naturaleza y uso similares en las operaciones de una entidad.

252 La entidad revelará, para una unidad generadora de efectivo para la que se haya reconocido o revertido una pérdida por deterioro del valor durante el periodo:

(a) una descripción de la unidad generadora de efectivo (por ejemplo, si se trata de una línea de productos, una planta, una operación de negocio, una superficie geográfica o un segmento sobre el que deba informarse, según se define en la NIIF 8); y

(b) si la agregación de los activos, para identificar la unidad generadora de efectivo, ha cambiado desde la anterior estimación del importe recuperable de la unidad generadora de efectivo (si lo hubiera), una descripción de la forma anterior y actual de llevar a cabo la agrupación, así como las razones para modificar el modo de identificar la unidad en cuestión.

253 Si, de acuerdo con el párrafo 84 de la NIC 36, alguna parte de la plusvalía adquirida en una combinación de negocios durante el periodo no hubiera sido distribuida a ninguna unidad generadora de efectivo (o grupo de unidades) al final del periodo sobre el que se informa, se revelarán tanto el importe de la plusvalía no distribuida como las razones por las que ese importe sobrante no se distribuyó.

Estimaciones utilizadas para medir los importes recuperables de las unidades generadoras de efectivo que contienen la plusvalía o los activos intangibles con una vida útil indefinida.

254 Una entidad revelará, para cada unidad generadora de efectivo (o grupo de unidades) para la que el importe en libros de la plusvalía o de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas asignados a esa unidad (o grupo de unidades) sea significativo en comparación con el importe en libros total de la plusvalía o activos intangibles con vidas útiles indefinidas de la entidad:

(a) El importe en libros de la plusvalía distribuida a la unidad (o grupo de unidades).

(b) El importe en libros de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas distribuido a la unidad (o grupo de unidades).

(c) La base sobre la que se ha determinado el importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) (es decir, el valor en uso o valor razonable menos costos de disposición).

(d) si el importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) se basa en el valor en uso:

(i) cada supuesto clave en el que la gerencia ha basado sus proyecciones de flujo de efectivo para el periodo cubierto por los presupuestos o previsiones más recientes. Supuestos clave son aquellos a los que el importe recuperable de las unidades (o grupos de unidades) es más sensible.

(ii) la tasa de crecimiento utilizada para extrapolar las previsiones de flujo de efectivo más allá del periodo cubierto por los presupuestos o previsiones más recientes, y la justificación de la utilización de cualquier tasa de crecimiento que supere la tasa promedio de crecimiento a largo plazo para los productos, sectores industriales o país o países en los que opera la entidad, o para el mercado al que se dedica la unidad (o grupo de unidades).

(iii) La tasa o tasas de descuento aplicadas a las proyecciones de flujo de efectivo.

(e) Si el importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) se basa en el valor razonable menos los costos de disposición, las técnicas de valoración utilizadas para medir el valor razonable menos los costos de disposición. Una entidad no está obligada a suministrar la información a revelar requerida en los párrafos 95 a 97. Si el valor razonable menos los costos de disposición no se miden utilizando un precio cotizado para una unidad idéntica (grupo de unidades), una entidad revelará:

(i) Cada supuesto clave sobre el cual la gerencia haya basado su determinación del valor razonable menos los costos de disposición. Supuestos clave son aquellos a los que el importe recuperable de las unidades (o grupos de unidades) es más sensible.

(ii) El nivel de la jerarquía del valor razonable (véase la NIIF 13) dentro de la cual se clasifica en su totalidad la medición del valor razonable (sin considerar la observabilidad de los costos de disposición).

(f) si se mide el valor razonable menos los costos de disposición utilizando proyecciones de flujo de efectivo descontado:

(i) la tasa de crecimiento utilizada para extrapolar las proyecciones de flujo de efectivo; y

(ii) La tasa o tasas de descuento aplicadas a las proyecciones de flujo de efectivo.

255 Si la totalidad o una parte del importe en libros de la plusvalía, o de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas, ha sido distribuida entre múltiples unidades generadoras de efectivo (o grupos de unidades), y el importe así atribuido a cada unidad (o grupo de unidades) no fuera significativo en comparación con el importe en libros total de la plusvalía o de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas de la entidad, se revelará ese hecho junto con la suma del importe en libros de la plusvalía o activos intangibles con vidas útiles indefinidas atribuido a tales unidades (o grupos de unidades). Además, si el importe recuperable de alguna de esas unidades (o grupos de unidades) está basado en las mismas hipótesis clave y la suma de los importes en libros de la plusvalía o de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas distribuido entre esas unidades fuera significativo en comparación con el importe en libros total de la plusvalía o de los activos intangibles con vidas indefinidas de la entidad, revelará este hecho, junto con:

(a) la suma del importe en libros de la plusvalía distribuida entre esas unidades (o grupos de unidades);

(b) la suma del importe en libros de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas distribuido entre esas unidades (grupos de unidades); y

(c) una descripción de los supuestos clave.

256 Los cálculos más recientes del importe recuperable de una unidad (o grupo de unidades) efectuados en el periodo anterior podrían, de acuerdo con el párrafo 24 de NIC 36 o el párrafo 99 de la NIC 36, trasladarse y ser utilizados en la comprobación del deterioro del valor, para esa unidad (o grupo de unidades) en el periodo corriente si se cumplen los requerimientos específicos. Si éste fuera el caso, la información para esa unidad (grupo de unidades) se incorporarán dentro de la información a revelar exigida por los párrafos 254 y 255, relativa al traslado de un periodo a otro de los cálculos del importe recuperable.

NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*

257 Una entidad revelará, para cada clase de provisión (no se requiere información comparativa):

(a) los importes en libros al principio y al final del periodo sobre el que se informa;

(b) las provisiones adicionales efectuadas en el periodo, incluidos los incrementos a las provisiones existentes;

(c) los importes utilizados (incurridos y cargados contra la provisión) durante el periodo;

(d) los importes no utilizados, revertidos durante el periodo; y

(e) el aumento durante el periodo del importe descontado derivado del paso del tiempo y el efecto de cualquier cambio en la tasa de descuento.

258 Una entidad también revelará, para cada clase de provisión (no se requiere información comparativa):

(a) Una breve descripción de la naturaleza de sus obligaciones y del calendario previsto de las salidas de beneficios económicos resultante.

(b) una indicación de las incertidumbres sobre el importe o el calendario de esos flujos de salida. Cuando sea necesario para suministrar una información adecuada, una entidad revelará los supuestos más importantes realizados en relación con eventos futuros, tal y como se trata en el párrafo 48 de la NIC 37.

(c) El importe de cualquier reembolso esperado, indicando el importe de los activos que hayan sido reconocidos por esos reembolsos esperados.

259 A menos que la posibilidad de cualquier salida en su cancelación sea remota, una entidad revelará, para cada clase de pasivo contingente al final del periodo sobre el que se informa, una breve descripción de la naturaleza del pasivo contingente y, cuando sea factible:

(a) una estimación de su efecto financiero, medido según los párrafos 36 a 52 de la NIC 37;

(b) una indicación de las incertidumbres relacionadas con el importe o el calendario de las salidas de recursos correspondientes; y

(c) la posibilidad de cualquier reembolso.

260 Cuando sea probable la entrada de beneficios económicos, una entidad revelará una breve descripción de la naturaleza de los activos contingentes al final del periodo sobre el que se informa y, cuando sea factible, una estimación de su efecto financiero, medida utilizando los principios establecidos para las provisiones en los párrafos 36 a 52 de la NIC 37.

261 Cuando alguna de las informaciones requeridas por los párrafos 259 y 260 no se revele porque no sea factible hacerlo, una entidad declarará ese hecho.

262 En casos extremadamente raros, puede esperarse que la información a revelar sobre alguno o todos los datos requeridos por los párrafos 257 a 260 perjudique seriamente la posición de la entidad en una disputa con otras partes sobre el objeto de la provisión, el pasivo contingente o el activo contingente. En estos casos, una entidad no necesita revelar la información, pero revelará la naturaleza genérica de la disputa, junto con el hecho de que la información no se ha revelado y las razones por las que han llevado a tomar tal decisión.

NIC 38 *Activos Intangibles*

263 Una entidad revelará para cada clase de activos intangibles, distinguiendo entre activos intangibles generados internamente y otros activos intangibles:

(a) si las vidas útiles son indefinidas o finitas y, en este caso, las vidas útiles o los porcentajes de amortización utilizados;

(b) los métodos de amortización utilizados para los activos intangibles con vidas útiles finitas;

(c) el importe en libros bruto y cualquier amortización acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor), tanto al principio como al final de cada periodo sobre el que se informa;

(d) las partidas del estado del resultado integral en las que se incluye cualquier amortización de los activos intangibles; y

(e) una conciliación (no se requiere información comparativa) del importe en libros al principio y al final del periodo que muestre:

(i) las incorporaciones, indicando por separado las procedentes del desarrollo interno, las adquiridas por separado y las adquiridas mediante combinaciones de negocios;

(ii) los activos clasificados como mantenidos para la venta o incluidos en un grupo de activos para su disposición que haya sido clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con la NIIF 5, así como con otras disposiciones;

(iii) los aumentos o disminuciones durante el periodo resultantes de las revaluaciones según los párrafos 75, 85 y 86 de la NIC 38, y de las pérdidas por deterioro de valor reconocidas o revertidas en otro resultado integral de acuerdo con la NIC 36 (si las hubiera);

(iv) las pérdidas por deterioro de valor reconocidas en el resultado del periodo de conformidad con la NIC 36 (si las hubiera);

(v) pérdidas por deterioro de valor revertidas en el resultado del periodo de acuerdo con la NIC 36 (si las hubiera);

(vi) cualquier amortización reconocida durante el periodo; y

(vii) otros cambios en los importes en libros durante el periodo.

264 Una entidad revelará también:

(a) Para un activo intangible evaluado como de vida útil indefinida, el importe en libros de ese activo y las razones que apoyan la evaluación de una vida útil indefinida. Al aportar estas razones, la entidad describirá el factor o los factores que han jugado un papel significativo al determinar que el activo tiene una vida útil indefinida.

(b) Una descripción, el importe en libros y del periodo restante de amortización de cualquier activo intangible individual que sea significativo en los estados financieros de la entidad.

(c) para los activos intangibles adquiridos mediante una subvención del gobierno y reconocidos inicialmente por su valor razonable (véase el párrafo 44 de la NIC 38):

(i) el valor razonable por el que se han registrado inicialmente tales activos;

(ii) sus importes en libros; y

(iii) si la medición posterior al reconocimiento inicial se realiza utilizando el modelo del costo o el modelo de revaluación.

(d) La existencia y el importe en libros de los activos intangibles cuya titularidad tiene alguna restricción, así como el importe en libros de los activos intangibles que sirven como garantías de deudas.

(e) El importe de los compromisos contractuales para la adquisición de activos intangibles.

265 Si los activos intangibles se contabilizan por importes revaluados, la entidad revelará:

(a) por clase de activos intangibles:

(i) la fecha efectiva de la revaluación;

(ii) el importe en libros de los activos intangibles revaluados; y

(iii) el importe en libros que se habría reconocido si los activos intangibles se hubieran medido posteriormente utilizando el modelo del costo del párrafo 74 de la NIC 38; y

(b) el importe del superávit de revaluación, tanto al principio como al final del periodo sobre el que se informa, que proceda de los activos intangibles, indicando los cambios habidos durante el periodo, así como cualquier restricción para la distribución de su saldo entre los accionistas.

266 La entidad revelará el importe agregado de los desembolsos por investigación y desarrollo que se hayan reconocido como gastos durante el periodo sobre el que se informa.

NIC 40 *Propiedades de Inversión*

Valor razonable y modelo del costo

267 La información a revelar en los párrafos 268 a 271 se aplica, además de la requerida para los arrendamientos en los párrafos 115 a 127. El propietario de una inversión inmobiliaria revelará información a los arrendadores sobre los contratos de arrendamiento que ha suscrito. Un arrendatario que mantiene una inversión inmobiliaria como activo por derecho de uso revelará información que corresponde a los arrendatarios y a los arrendadores para cualquier arrendamiento operativo que haya suscrito.

268 Una entidad revelará:

(a) si aplica el modelo del valor razonable o el modelo del costo.

(b) La medida en que el valor razonable de las propiedades de inversión (tal como han sido medidas o reveladas en los estados financieros) está basado en una tasación hecha por un tasador independiente, de reconocida cualificación profesional y con suficiente experiencia reciente en la zona y categoría de la propiedad de inversión objeto de valoración. Si no hubiera tenido lugar dicha forma de valoración, se revelará este hecho.

(c) el cambio acumulado en el valor razonable que se haya reconocido en el resultado por la venta de una propiedad de inversión, perteneciente al conjunto de activos en los que se aplica el modelo del costo, al otro conjunto de activos en los que se aplica el modelo del valor razonable (véase el párrafo 32C de la NIC 40).

(d) La existencia e importe de las restricciones a la realización de las propiedades de inversión, al cobro de los ingresos derivados de las mismas o de los recursos obtenidos por su disposición.

(e) Las obligaciones contractuales para adquisición, construcción o desarrollo de propiedades de inversión, o por concepto de reparaciones, mantenimiento o mejoras de las mismas.

Modelo del valor razonable

269 Además de la información a revelar requerida por el párrafo 268, una entidad que aplique el modelo del valor razonable de los párrafos 33 a 55 de la NIC 40 revelará una conciliación (no se requiere información comparativa) entre los importes en libros de las propiedades de inversión al principio y al final del periodo sobre el que se informa, mostrando:

(a) las adiciones;

(b) las adquisiciones realizadas mediante combinaciones de negocios;

(c) los activos clasificados como mantenidos para la venta o incluidos en un grupo de activos para su disposición que haya sido clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con la NIIF 5, así como con otras disposiciones;

(d) pérdidas o ganancias netas de los ajustes al valor razonable;

(e) los traspasos de propiedades de inversión hacia o desde inventarios, o bien hacia o desde propiedades ocupadas por el propietario; y

(f) otros cambios.

270 En los casos excepcionales a que hace referencia el párrafo 53 de la NIC 40, en los que la entidad mida la propiedad de inversión utilizando el modelo del costo de la NIC16 o de acuerdo con la NIIF 16, la conciliación requerida por el párrafo 269 revelará los importes asociados a esas propiedades de inversión por separado de los importes asociados a otras propiedades de inversión. Además, la entidad incluirá la siguiente información:

(a) una descripción de las propiedades de inversión; y

(b) una explicación de la razón por la cual no puede medirse con fiabilidad el valor razonable;

Modelo del costo

271 Además de la información a revelar requerida por el párrafo 268, la entidad que aplique el modelo del costo histórico, siguiendo el párrafo 56 de NIC 40 también revelará:

(a) los métodos de depreciación utilizados;

(b) las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas;

(c) el importe bruto en libros y la depreciación acumulada (agregada con pérdidas por deterioro del valor acumuladas), al principio y final del periodo sobre el que se informa; y

(d) una conciliación (no se requiere información comparativa) del importe en libros de la propiedad de inversión al principio y al final del periodo, que muestra:

(i) las adiciones;

(ii) las adquisiciones realizadas mediante combinaciones de negocios;

(iii) los activos clasificados como mantenidos para la venta o incluidos en un grupo de activos para su disposición que haya sido clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con la NIIF 5, así como otras disposiciones;

(iv) la depreciación;

(v) el importe de la pérdida reconocida por deterioro de valor, así como el importe de las pérdidas por deterioro de valor que hayan revertido durante el periodo según la NIC 36;

(vi) los traspasos de propiedades de inversión hacia o desde inventarios, o bien hacia o desde propiedades ocupadas por el propietario; y

(vii) otros cambios.

(e) el valor razonable de la propiedad de inversión. En los casos excepcionales descritos en el párrafo 53 de la NIC 40, cuando una entidad no pueda medir el valor razonable de las propiedades de inversión de forma fiable, revelará:

(i) una descripción de las propiedades de inversión;

(ii) una explicación de la razón por la cual no puede medirse con fiabilidad el valor razonable; y

(iii) si es posible, el rango de estimaciones entre las cuales es altamente probable que se encuentre el valor razonable.

NIC 41 *Agricultura*

General

272 Una entidad proporcionará una descripción de cada grupo de activos biológicos.

273 La entidad revelará una conciliación (no se le requiere información comparativa) de los cambios en el importe en libros de los activos biológicos entre el principio y el final del ejercicio corriente sobre el que se informa. La conciliación incluirá:

(a) la ganancia o pérdida surgida de cambios en el valor razonable menos los costos de venta;

(b) los incrementos debidos a compras;

(c) las disminuciones debidas a ventas y los activos biológicos clasificados como mantenidos para la venta (o incluidos en un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5;

(d) Disminuciones debidas a cosechas o recolecciones;

(e) los incrementos que procedan de combinaciones de negocios;

(f) las diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de los estados financieros a una moneda de presentación diferente, así como las que se derivan de la conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa; y

(g) otros cambios.

Información a revelar adicional, para los activos biológicos cuyo valor razonable no pueda medirse con fiabilidad

274 Si una entidad mide los activos biológicos al costo menos cualquier depreciación acumulada y cualquier pérdida acumulada por deterioro del valor (véase el párrafo 30 de la NIC 41 *Agricultura*) al final del periodo sobre el que se informa, la entidad revelará para dichos activos biológicos:

(a) una descripción de los activos biológicos;

(b) una explicación de la razón por la cual no puede medirse con fiabilidad el valor razonable;

(c) el método de depreciación utilizado;

(d) las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas; y

(e) El importe en libros bruto y la depreciación acumulada (a la que se agregarán las pérdidas por deterioro del valor acumuladas), al principio y al final del periodo.

Subvenciones del gobierno

275 La entidad revelará lo siguiente en relación con la actividad agrícola cubierta por la NIC 41:

(a) la naturaleza y el alcance de las subvenciones del gobierno reconocidas en los estados financieros; y

(b) las condiciones incumplidas y otras contingencias vinculadas a las subvenciones del gobierno que no hayan sido reconocidas en el resultado del periodo.

Otra información a revelar

276 No se requiere que una entidad que aplique esta Norma aplique la NIIF 8. Si una entidad que aplica esta Norma opta por revelar información sobre los segmentos que no cumpla con la NIIF 8, no describirá dicha información como información por segmentos. La entidad que revele esta información describirá las bases para preparar y efectuar dicha información a revelar. La entidad que opte por aplicar la NIIF 8 aplicará todos sus requerimientos de información a revelar y declarará que ha aplicado la NIIF 8.

Apéndice A—Fecha de vigencia y transición

Este Apéndice es parte integrante de la Norma.

A1 La entidad puede optar por aplicar esta Norma a los periodos sobre los que se informa que comiencen a partir del 1 de enero de 2027. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad opta por aplicar esta Norma antes, revelará ese hecho. De acuerdo con el párrafo 14, si una entidad aplica esta Norma en el ejercicio corriente sobre el que se informa, pero no en el inmediatamente anterior, suministrará información comparativa (es decir, información correspondiente al ejercicio precedente) para todos los importes presentados en los estados financieros del periodo corriente, a menos que esta Norma u otra Norma NIIF de Contabilidad permita o requiera otra cosa.

NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros*

A2 La NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros*, emitida en abril de 2024, sustituye la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*. La NIIF 18 se aplica a los periodos anuales sobre los que se informa a partir del 1 de enero de 2027 y se permite su aplicación anticipada.

A3 La entidad que opte por aplicar esta Norma en un periodo sobre el que se informe anterior a aquel en el que aplique por primera vez la NIIF 18, aplicará los párrafos B2 a B19 del Apéndice B en lugar de los párrafos 128 a 163 (bajo el subtítulo NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros*), 173 a 177 y 182 a 183 (bajo el subtítulo NIC 8 *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*) y 246(m) (bajo el subtítulo NIC 34 *Información Financiera Intermedia*). Si dicha entidad aplicase también la NIC 33 *Ganancias por Acción*, aplicará los párrafos 73 y 73A de la NIC 33 en lugar de los párrafos 73B y 73C de la NIC 33 (modificada por la NIIF 18).

Modificaciones a la NIC 21 *Efecto de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*

A4 Ausencia de Convertibilidad, emitida en agosto de 2023, modificó la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*, añadiendo nuevos requerimientos de información a revelar en los párrafos 57A y 57B de la NIC 21. Las modificaciones a la NIC 21 se aplican a los periodos anuales sobre los que se informa que comiencen a partir del 1 de enero de 2025, y se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma para un periodo anual sobre el que se informa que comience antes del 1 de enero de 2025 y no ha aplicado las modificaciones de la NIC 21, no necesitará aplicar los párrafos 221 a 224.

Apéndice B—Requerimientos de información a revelar si una entidad aplica la NIIF 19 antes de aplicar la NIIF 18

Este Apéndice es parte integrante de la Norma.

B1 La entidad que opte por aplicar esta Norma en un ejercicio sobre el que se informe anterior a aquel en el que aplique por primera vez la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros*, aplicará los párrafos B2 a B19 en lugar de los párrafos 128 a 163 (bajo el subtítulo NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros*), 173 a 177 y 182 a 183 (bajo el subtítulo NIC 8 *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*) y 246(m) (bajo el subtítulo de la NIC 34 *Información Financiera Intermedia*). La NIIF 18 sustituye a la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* para los periodos anuales de información que comiencen a partir del 1 de enero de 2027. Los párrafos B2 a B19 establecen los requerimientos de información a revelar para una entidad que aplique la NIC 1 y esta Norma.

Presentación razonable y cumplimiento de las Normas NIIF de Contabilidad

B2 Cuando una entidad no aplique un requerimiento establecido en una Norma NIIF de Contabilidad, de acuerdo con el párrafo 19 de la NIC 1, revelará:

(a) que la gerencia ha llegado a la conclusión de que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo;

(b) que ha cumplido con las Normas NIIF de Contabilidad aplicables, excepto que ha dejado de aplicar un requerimiento concreto para lograr una presentación razonable;

(c) el título de la Norma NIIF de Contabilidad de la que se ha apartado la entidad; la naturaleza de la desviación, incluido el tratamiento que requeriría la Norma NIIF de Contabilidad; la razón por la que ese tratamiento sería tan engañoso en las circunstancias que entraría en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el Marco Conceptual para la Información Financiera (Marco Conceptual) y el tratamiento adoptado; y

(d) para cada periodo sobre el que se presente información, el impacto financiero de la no aplicación sobre cada partida de los estados financieros que hubiera sido presentada al cumplir con el requerimiento mencionado.

B3 Cuando una entidad haya dejado de aplicar, en algún periodo anterior sobre el que se informa, un requerimiento de una Norma NIIF de Contabilidad, y eso afecte a los importes reconocidos en los estados financieros del periodo actual, revelará la información establecida en los párrafos B2(c) y B2(d).

B4 En la circunstancia extremadamente excepcional de que la gerencia concluyera que cumplir con un requerimiento de una Norma NIIF de Contabilidad sería tan engañoso como para entrar en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco Conceptual*, pero el marco regulatorio prohibiera apartarse del requerimiento, la entidad reducirá, en la medida de lo posible, los aspectos de cumplimiento que perciba como causantes del engaño, mediante la revelación de:

(a) el título de la Norma NIIF de Contabilidad en cuestión, la naturaleza del requerimiento, y la razón por la cual la gerencia ha llegado a la conclusión de que su cumplimiento sería tan engañoso como para entrar en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco Conceptual*; y

(b) para cada periodo presentado, los ajustes a cada partida de los estados financieros que la gerencia haya concluido que serían necesarios para lograr una presentación razonable.

Cambios en políticas contables, reexpresión retroactiva o reclasificación

B5 Cuando se requiera que una entidad presente un tercer estado de situación financiera adicional de acuerdo con el párrafo 40A de la NIC 1, deberá revelar la información requerida por los párrafos B6–B7, 178–181 y 186. Sin embargo, no necesitará presentar las notas relativas al estado de situación financiera de apertura al comienzo del periodo inmediato anterior.

B6 Cuando la entidad modifique la presentación, la información a revelar o la clasificación de partidas en sus estados financieros, también reclasificará los importes comparativos, a menos que resulte impracticable

hacerlo. Cuando la una entidad reclasifique importes comparativos, revelará (incluyendo el comienzo del periodo inmediato anterior):

(a) la naturaleza de la reclasificación;

(b) el importe de cada partida o grupo de partidas que se han reclasificado; y

(c) el motivo de la reclasificación.

B7 Cuando la reclasificación de los importes comparativos sea impracticable, la entidad revelará:

(a) la razón para no reclasificar los importes; y

(b) la naturaleza de los ajustes que tendrían que haberse efectuado si los importes hubieran sido reclasificados.

Derecho a diferir la liquidación de los pasivos durante al menos 12 meses

B8 Al aplicar los párrafos 69 a 75 de la NIC 1 una entidad podría clasificar los pasivos derivados de acuerdos de préstamo como no corrientes cuando el derecho de la entidad a diferir la liquidación de esos pasivos esté sujeto a que la entidad cumpla con las condiciones pactadas dentro de los 12 meses siguientes al periodo sobre el que se informa [véase el párrafo 72B(b) de la NIC 1]. En estas situaciones, la entidad revelará en las notas información que permita a los usuarios de los estados financieros comprender el riesgo de que los pasivos puedan ser reembolsables en los 12 meses siguientes al periodo sobre el que se informa, incluyendo:

(a) información sobre las condiciones pactadas (incluyendo la naturaleza de éstas y cuándo se requiere que la entidad las cumpla) y el importe en libros de los pasivos relacionados.

(b) los hechos y circunstancias, si los hay, que indiquen que la entidad puede tener dificultades para cumplir con las condiciones pactadas—por ejemplo, que la entidad haya actuado durante o después del periodo sobre el que se informa para evitar o reducir una posible infracción. Estos hechos y circunstancias también podrían incluir el que la entidad no hubiera cumplido con las condiciones pactadas si se evaluara su cumplimiento en función de las circunstancias de la entidad al final del periodo sobre el que se informa.

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

B9 La entidad presentará en el estado de situación financiera o revelará en las notas otras subclasificaciones de estas partidas:

(a) las partidas de propiedades, planta y equipo se desagregan en clases de acuerdo con la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*;

(b) las cuentas por cobrar se desagregarán en importes por cobrar de clientes comerciales, de partes relacionadas, anticipos y otros importes;

(c) los inventarios se desagregarán, de acuerdo con la NIC 2 *Inventarios*, en clasificaciones tales como mercaderías, materias primas, materiales, productos en curso y productos terminados;

(d) las cuentas por pagar comerciales se desagregan, de acuerdo con la NIC 7 Estado de Flujos de Efectivo, para proporcionar por separado los importes de aquellas cuentas por pagar que forman parte de los acuerdos de financiación de proveedores;

(e) las provisiones se desglosarán, de forma que se muestren por separado las que corresponden a provisiones por beneficios a empleados y el resto; y

(f) el capital y las reservas se desagregarán en varias clases, tales como capital aportado, primas de emisión y reservas.

B10 Una entidad presentará en el estado de situación financiera o en el estado de cambios en el patrimonio o revelará en las notas:

(a) para cada clase de capital en acciones:

(i) el número de acciones autorizadas;

(ii) el número de acciones emitidas y pagadas totalmente, así como las emitidas, pero aún no pagadas en su totalidad;

(iii) el valor nominal de las acciones, o el hecho de que no tengan valor nominal;

(iv) una conciliación (no se requiere información comparativa) entre el número de acciones en circulación al principio y al final del periodo sobre el que se informa;

(v) los derechos, privilegios y restricciones correspondientes a cada clase de acciones, incluyendo los que se refieran a las restricciones que afecten a la distribución de dividendos y al reembolso del capital;

(vi) las acciones de la entidad mantenidas por ella o por sus subsidiarias; y

(vii) las acciones cuya emisión está reservada como consecuencia de la existencia de opciones o contratos para la venta de acciones, describiendo las condiciones e importes; y

(b) una descripción de la naturaleza y destino de cada partida de reservas que figure en el patrimonio.

B11 Una entidad sin capital en acciones, tal como las que responden a una fórmula societaria o fiduciaria, revelará información equivalente a la requerida en el párrafo B10(a), mostrando los cambios producidos durante el periodo sobre el que se informa en cada una de las categorías que componen el patrimonio y los derechos, privilegios y restricciones asociados a cada una.

Estado de cambios en el patrimonio

B12 La entidad presentará en el estado de cambios en el patrimonio o en las notas el importe de los dividendos reconocidos como distribuciones a los propietarios durante el periodo (en total o por acción), de forma separada para las acciones ordinarias y las demás acciones.

Información a revelar sobre políticas contables

B13 Una entidad revelará información material o con importancia relativa de política contable.

B14 Una entidad revelará, junto con su información sobre políticas contables materiales o con importancia relativa o en otras notas, los juicios, diferentes de los que implican estimaciones (véase el párrafo B15), que la dirección haya realizado en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad y que tengan un efecto muy significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros. Ejemplos de juicios que una entidad puede tener que revelar incluyen los que determinan:

(a) las clases apropiadas de activos y pasivos para los que se revela información sobre las mediciones del valor razonable;

(b) que la entidad tenga el control de otra entidad;

(c) que la entidad tenga el control conjunto de un acuerdo o influencia significativa sobre otra entidad;

(d) el tipo de acuerdo conjunto (es decir, operación conjunta o negocio conjunto) cuando el acuerdo ha sido estructurado a través de un vehículo separado; y

(e) que la entidad sea una entidad de inversión;

B15 Una entidad revelará información sobre los supuestos realizados acerca del futuro y otras causas de incertidumbre en la estimación al final del periodo sobre el que se informa, que tengan un riesgo significativo de ocasionar ajustes significativos en el valor en libros de los activos o pasivos dentro del periodo contable siguiente. Con respecto a esos activos y pasivos, las notas incluirán detalles de:

(a) su naturaleza; y

(b) su importe en libros al final del periodo sobre el que se informa.

B16 La información a revelar de la indicada en el párrafo B15 no se requiere para activos y pasivos con un riesgo significativo de que sus importes en libros puedan cambiar significativamente dentro del siguiente periodo contable si, al final del periodo sobre el que se informa, han sido medidos a valor razonable basado en un precio cotizado en un mercado activo para un activo o pasivo idéntico. Dichos valores razonables pueden cambiar significativamente dentro del periodo contable próximo pero estos cambios no se originarán en los supuestos u otros datos de estimación de la incertidumbre al final del periodo sobre el que se informa.

Otra información a revelar

B17 Una entidad revelará en las notas:

(a) el importe de dividendos propuesto o declarado antes de que se autoricen los estados financieros para su emisión, pero no reconocidos como una distribución a los propietarios durante el periodo sobre el que se informa, y el importe relacionado por acción; y

(b) el importe de cualquier dividendo preferente de carácter acumulativo que no haya sido reconocido.

B18 Una entidad revelará, si no ha sido revelado en otra parte de la información publicada con los estados financieros:

(a) el domicilio y forma legal de la entidad, el país en que se ha constituido y la dirección de su sede social (o el domicilio principal donde desarrolle sus actividades, si fuese diferente de la sede social); y

(b) una descripción de la naturaleza de las operaciones de la entidad y de sus principales actividades.

Requerimientos de información a revelar de la NIC 1 que siguen siendo aplicables

B19 Una entidad aplicará los requerimientos de información a revelar de los párrafos 15, 17 (c), 25, 31, 36, 51, 53, 92, 94, 99, 103, 106 (d), 110, 112 y 113 de la NIC 1.

Apéndice C—Modificaciones a otras Normas NIIF de Contabilidad

Este Apéndice establece las modificaciones a otras Normas NIIF de Contabilidad. Una entidad aplicará las modificaciones cuando aplique la NIIF 19.

NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera*

Se modifican los párrafos 4B y D2 de la NIIF 1. Se subraya el nuevo texto.

Alcance

...

4B Cuando una entidad no elija aplicar esta NIIF de acuerdo con el párrafo 4A, la entidad aplicará, no obstante, los requerimientos de información a revelar de los párrafos 23A a 23B de la NIIF 1, además de los requerimientos de información a revelar de la NIC 8. La entidad que aplique la NIIF 19 *Subsidiarias sin Obligación Pública de Rendir Cuentas: Información a Revelar* aplicará en su lugar los requerimientos de información a revelar de los párrafos 22 y 23 y 173 a 187 de la NIIF 19.

...

Apéndice D

Exenciones en la aplicación de otras NIIF

...

Transacciones con pagos basados en acciones

D2 Se aconseja a una entidad que adopta por primera vez las NIIF, pero no se le requiere, que aplique la NIIF 2 *Pagos basados en Acciones* a los instrumentos de patrimonio que hayan sido concedidos el 7 de noviembre de 2002 o con anterioridad. También se anima a una entidad que adopte por primera vez las NIIF, pero no se le requiere, que aplique la NIIF 2 a los instrumentos patrimonio que se concedieron después del 7 de noviembre de 2002 y se consolidaron antes de la fecha última entre (a) la fecha de transición a las NIIF y (b) el 1 de enero de 2005. Sin embargo, si una entidad que adopta por primera vez las NIIF opta por aplicar la NIIF 2 a dichos instrumentos de patrimonio, sólo podrá hacerlo si la entidad ha revelado públicamente el valor razonable de dichos instrumentos de patrimonio, determinado en la fecha de medición, según se define en la NIIF 2. Para todas las concesiones de instrumentos de patrimonio a las que no se haya aplicado la NIIF 2 (por ejemplo, instrumentos de patrimonio concedidos el 7 de noviembre de 2002 o antes), una entidad que adopte por primera vez las NIIF revelará, no obstante, la información requerida por los párrafos 44 y 45 de la NIIF 2. La entidad que aplique la NIIF 19 *Subsidiarias sin Obligación Pública de Rendir Cuentas: Información a Revelar* revelará en su lugar la información requerida por el párrafo 31 de la NIIF 19. Si una entidad que adopta por primera vez las NIIF modifica los términos o condiciones de una concesión de instrumentos de patrimonio a la que no se haya aplicado la NIIF 2, no se le requiere que aplique los párrafos 26 a 29 de la NIIF 2 si la modificación tuvo lugar antes de la fecha de transición a las NIIF.

NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*

Se modifican los párrafos 5B, 12, 26A y 38 de la NIIF 5. Se subraya el nuevo texto.

Alcance

...

5B Esta NIIF especifica la información a revelar requerida con respecto a activos no corrientes (o grupos enajenables de elementos) clasificados como mantenidos para la venta o como operaciones discontinuadas. La información a revelar en otras NIIF no se aplica a dichos activos (o grupos enajenables de elementos) a menos que esas NIIF requieran:

(a) información a revelar específica con respecto a activos no corrientes (o grupos enajenables de elementos) clasificados como mantenidos para la venta o en operaciones discontinuadas; o

(b) información a revelar sobre la medición de los activos y pasivos dentro de un grupo enajenable de elementos que no estén dentro del alcance del requerimiento de medición de la NIIF 5 y dicha información a revelar no se facilite ya en las demás notas de los estados financieros.

Puede ser necesario revelar información adicional sobre los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta o como operaciones discontinuadas para cumplir con los requerimientos de información a revelar de la NIIF 18 y los requerimientos de la NIC 8 *Bases para la Preparación de los Estados Financieros*, en particular los párrafos 6A y 31A de la NIC 8. La entidad que aplique la NIIF 19 *Subsidiarias sin Obligación Pública de Rendir Cuentas: Información a Revelar* revelará la información requerida por el párrafo 182 de la NIIF 19 en lugar de la del párrafo 31A de la NIC 8.

...

Clasificación de activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) como mantenidos para la venta o como mantenidos para su distribución a los propietarios la fecha en que deje de utilizarse.

...

12 Si se cumplen los criterios de los párrafos 7 y 8 después del final del periodo sobre el que se informa, una entidad no clasificará un activo no corriente (o grupo de activos para su disposición) como mantenido para la venta en los estados financieros que emita. No obstante, cuando esos criterios se cumplan después del final del periodo sobre el que se informa, pero antes de la autorización para la emisión de los estados financieros, la entidad revelará en las notas la información especificada en el párrafo 41 (a), (b) y (d). La entidad que aplique la NIIF 19 *Subsidiarias sin Obligación Pública de Rendir Cuentas: Información a Revelar* revelará en su lugar la información especificada por el párrafo 38 de la NIIF 19.

...

Medición de activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta

...

Cambios en un plan de venta o en un plan de distribución a los propietarios

...

26A Si una entidad reclasifica un activo (o grupo de activos para su disposición) directamente de mantenido para la venta a mantenido para su distribución a los propietarios, o directamente de mantenido para su distribución a los propietarios a mantenido para la venta, entonces el cambio en la clasificación se considera una continuación del plan original de disposición. La entidad:

(a) no seguirá las guías de los párrafos 27 a 29 para contabilizar este cambio. La entidad aplicará los requerimientos de clasificación, presentación, y medición de esta NIIF que sean aplicables al nuevo método de disposición. La entidad que aplique la NIIF 19 *Subsidiarias sin Obligación Pública de Rendir Cuentas: Información a Revelar* aplicará los requerimientos de información a revelar de la NIIF 19 en lugar de los requerimientos de información a revelar de esta NIIF.

...

Presentación e información a revelar

...

Activos no corrientes o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta

38 Una entidad presentará en el estado de situación financiera, de forma separada del resto de los activos, los activos no-corrientes clasificados como mantenidos para la venta como los activos correspondientes a un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta. Los pasivos de un grupo de activos para su disposición clasificados como mantenidos para la venta se presentarán por separado de otros pasivos en el estado de situación financiera. Los activos y pasivos no se compensarán y se presentarán como un único importe. Se revelará información, por separado, de las principales clases de activos y pasivos clasificados como mantenidos para la venta, ya sea en el estado de situación financiera o en las notas, salvo la excepción permitida en el párrafo 39 y excepto cuando una entidad aplique la NIIF 19 *Subsidiarias sin Obligación Pública de Rendir Cuentas: Información a Revelar* Una entidad presentará de forma separada los importes acumulados de los ingresos o de los gastos que se hayan reconocido en otro resultado integral y se refieran a los activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta.

NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*

Se modifican los párrafos 7 y 66 de la NIIF 13. Se subraya el nuevo texto.

Alcance

...

7 La información a revelar requerida por esta NIIF—o, para entidades que apliquen la NIIF 19 *Subsidiarias sin Obligación Pública de Rendir Cuentas: Información a Revelar*, por los párrafos 95 a 97 de la NIIF 19—no se requieren para lo siguiente:

...

Medición

Técnicas de valoración

...

66 Las revisiones procedentes de un cambio en la técnica de valoración, o en su aplicación, se contabilizarán como un cambio en una estimación contable de acuerdo con la NIC 8. Sin embargo, la información a revelar en la NIC 8 (o en la NIIF 19 *Subsidiarias sin Obligación Pública de Rendir Cuentas: Información a Revelar*, para una entidad que aplique la NIIF 19) para un cambio en la estimación contable no se requieren para las revisiones resultantes de un cambio en una técnica de valoración o en su aplicación.

NIIF 17 *Contratos de Seguro*

Se modifica el párrafo C3(a) de la NIIF 17. Se subraya el nuevo texto.

Apéndice C
Fecha de vigencia y transición

...

Transición

C3 A menos que sea impracticable hacerlo así, o se aplique el párrafo C5A, una entidad utilizará la NIIF 17 de forma retroactiva a menos que:

(a) no se requiere que una entidad presente la información cuantitativa exigida por el párrafo 28(f) de la NIC 8 *Bases para la Preparación de los Estados Financieros* o, para las entidades que apliquen la NIIF 19 *Subsidiarias sin Obligación Pública de Rendir Cuentas: Información a Revelar*, por el párrafo 178(f) de la NIIF 19;

...

NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros*

Se modifican los párrafos C2 y C5 de la NIIF 18. Se subraya el nuevo texto.

Apéndice C
Fecha de vigencia y transición

...

Transición

C2 La entidad aplicará esta Norma de forma retroactiva aplicando la NIC 8. Sin embargo, no se requiere que una entidad presente la información cuantitativa especificada en el párrafo 28(f) de la NIC 8. Una entidad que aplique la NIIF 19 *Subsidiarias sin Obligación Pública de Rendir Cuentas: Información a Revelar* no se le requiere presentar la información cuantitativa exigida por el párrafo 178(f) de la NIIF 19.

...

C5 Si una entidad aplica la NIC 34 en la elaboración de estados financieros intermedios en el primer año de aplicación de esta Norma, revelará, como parte de la información requerida por el párrafo 16A(a) de la NIC 34, conciliaciones para cada partida presentada en el estado del resultado del periodo para los periodos comparativos inmediatamente anteriores al actual y al acumulado actual. Las conciliaciones que se establecen entre:

(a) los importes reexpresados presentados aplicando las políticas contables para el periodo comparativo y el periodo comparativo acumulado cuando la entidad aplique esta Norma; y

(b) los importes presentados anteriormente aplicando las políticas contables para el periodo comparativo y el periodo comparativo acumulado cuando la entidad aplicó la NIC 1.

La entidad que aplique la NIIF 19 *Subsidiarias sin Obligación Pública de Rendir Cuentas: Información a Revelar* revelará en su lugar esta conciliación como parte de la información requerida por el párrafo 246(a) de la NIIF 19.

NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*

Se modifican los párrafos 34 y 40 de la NIC 32. Se subraya el nuevo texto.

Presentación

...

Acciones propias en cartera (véase también el párrafo GA36)

...

34 El Importe de las acciones propias en cartera se presenta por separado en el estado de situación financiera o en el estado de cambios en el patrimonio o se revela en las notas, de conformidad con la NIIF 18 *Presentación e Información a Revelar en los Estados Financieros*. La entidad que aplique la NIIF 19 *Subsidiarias sin Obligación Pública de Rendir Cuentas: Información a Revelar* proporcionará en su lugar esta información de acuerdo con la NIIF 19. Una entidad proporciona información a revelar de acuerdo con la NIC 24 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas* si la entidad readquiere sus propios instrumentos de patrimonio de partes relacionadas. La entidad que aplique la NIIF 19 revelará en su lugar esta información de acuerdo con la NIIF 19.

Intereses, dividendos, pérdidas y ganancias (véase también el párrafo GA37)

...

40 Los dividendos clasificados como gasto pueden presentarse en el estado o estados del resultado del periodo y otro resultado integral o revelarse en las notas, ya sea con los intereses sobre otros pasivos o como una partida separada. Además de los requerimientos de esta Norma, la presentación e información a revelar de los intereses y dividendos está sujeta a los requerimientos de la NIIF 18 y NIIF 7. La entidad que aplique la NIIF 19 revelará, en su lugar, los intereses y dividendos sujetos a los requerimientos de la NIIF 19. En algunas circunstancias, debido a las diferencias entre intereses y dividendos con respecto a cuestiones como la deducibilidad fiscal, una entidad puede determinar que presentará los gastos por intereses por separado de los gastos por dividendos en el estado o estados de resultados y en otro resultado integral. La información a revelar sobre los efectos fiscales se realiza de acuerdo con la NIC 12. La entidad que aplique la NIIF 19 revelará en su lugar esta información de acuerdo con la NIIF 19.

NIC 34 *Información Financiera Intermedia*

Se modifica el párrafo 10 de la NIC 34. Se subraya el nuevo texto.

Contenido de la información financiera intermedia

...

Forma y contenido de los estados financieros intermedios

...

10 Si una entidad publica un conjunto de estados financieros condensados en su información financiera intermedia, dichos estados condensados incluirán, como mínimo, cada uno de los encabezamientos y subtotales que se incluyeron en sus estados financieros anuales más recientes, así como las notas explicativas seleccionadas, tal como se requiere en esta Norma. Al preparar los estados financieros condensados, una entidad aplicará esta Norma y también los requerimientos de los párrafos 41 a 45 de la NIIF 18 y de los párrafos 6A a 6N de la NIC 8 *Bases para la Preparación de los Estados Financieros* o, para las entidades que apliquen la NIIF 19 *Subsidiarias sin Obligación Pública de Rendir Cuentas: Información a Revelar*, los requerimientos de los párrafos 173 a 175 de la NIIF 19 en lugar de los requerimientos de los párrafos 6F, 6G y 6I de la NIC 8. Se incluirán partidas o notas adicionales si su omisión pudiera inducir a error en los estados financieros intermedios condensados.

CINIIF 14 *NIC 19—El Límite de un Activo por Beneficios Definidos, Obligación de Mantener un Nivel Mínimo de Financiación y su Interacción*

Se modifica el párrafo 10 de la CINIIF 14. Se subraya el nuevo texto.

Acuerdo

Disponibilidad de un reembolso o reducción en aportaciones futuras

...

10 De acuerdo con la NIC 8, la entidad revelará información sobre los datos clave de la incertidumbre en la estimación al final del periodo sobre el que se informa siempre que lleven asociados un riesgo significativo de producir ajustes significativos al importe en libros del activo o pasivo neto reconocido en el estado de situación financiera. Esto podría incluir información a revelar sobre cualquier restricción a la realización actual del resultado o información a revelar sobre la base utilizada para determinar el importe del beneficio económico disponible. La entidad que aplique la NIIF 19 revelará en su lugar esta información de acuerdo con la NIIF 19.

Modificaciones a la Clasificación y Medición de Instrumentos Financieros

Modificaciones a las NIIF 9 y NIIF 7

Modificaciones a la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*

Se añaden los párrafos 7.1.12, 7.1.13 y 7.2.47 a 7.2.49 y el encabezamiento que precede al párrafo 7.2.47. Para facilitar la lectura, estos párrafos no han sido subrayados.

7.1 Fecha de vigencia

...

7.1.12 *Modificaciones a la Clasificación y Medición de Instrumentos Financieros*, que modificó la NIIF 9 y la NIIF 7, emitida en mayo de 2024, añadió los párrafos 7.2.47 a 7.2.49, B3. 1.2A, B3.3.8 a B3.3.10, B4.1.8A, B4.1.10A, B4.1.16A y B4.1.20A. También modificó los párrafos B4.1.10, B4.1.13, B4.1.14, B4.1.16, B4.1.17, B4.1.20, B4.1.21 y B4.1.23. Una entidad aplicará estas modificaciones a periodos anuales sobre los que se informa que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se permite su aplicación anticipada.

7.1.13 Si una entidad opta por aplicar estas modificaciones a un periodo anterior:

(a) aplicará todas las modificaciones al mismo tiempo y revelará ese hecho; o

(b) aplicará solo las modificaciones de la Guía de Aplicación de la Sección 4.1 de esta Norma (Clasificación de activos financieros) para ese periodo anterior y revelará ese hecho.

7.2 Transición

...

Transición para Modificaciones a la Clasificación y Medición de Instrumentos Financieros

7.2.47 Una entidad aplicará *Modificaciones a la Clasificación y Medición de Instrumentos Financieros* de forma retroactiva, de acuerdo con la NIC 8, excepto por lo especificado en los párrafos 7.2.48 y 7.2.49. A efectos de los requerimientos de los estos párrafos, la fecha de aplicación inicial es el comienzo del periodo anual sobre el que se informa en que la entidad aplique las modificaciones por primera vez.

7.2.48 No se requiere que una entidad reexprese periodos anteriores para reflejar la aplicación de estas modificaciones. Una entidad puede reexpresar periodos anteriores si, solo si, es posible hacerlo sin el uso del razonamiento en retrospectiva. Si una entidad no reexpresa periodos anteriores, reconocerá el efecto de aplicar inicialmente estas modificaciones como un ajuste al saldo inicial de activos financieros y pasivos financieros y el efecto acumulado, si lo hubiera, como un ajuste al saldo inicial de ganancias acumuladas (u otro componente del patrimonio, según proceda) en la fecha de aplicación inicial.

7.2.49 En la fecha de aplicación inicial de las modificaciones de la Guía de Aplicación de la Sección 4.1 de esta Norma (Clasificación de activos financieros), una entidad revelará, para cada clase de activos financieros que haya cambiado de categoría de medición como resultado de la aplicación de las modificaciones:

(a) la categoría de medición y los importes en libros determinados inmediatamente antes de aplicar las modificaciones; y

(b) la categoría de medición y el nuevo importe en libros determinados inmediatamente después de que se aplicaran las modificaciones.

Apéndice B
Guía de aplicación

Se añaden los párrafos B3.1.2A, B3.3.8 a B3.3.10, B4.1.8A, B4.1.10A, B4.1.16A y B4.1.20A y el encabezamiento que precede al párrafo B3.1.2A. Se modifican los párrafos B4.1.10, B4.1.13, B4.1.14, B4.1.16, B4.1.17, B4.1.20, B4.1.21 y B4.1.23. Los párrafos B4.1.7A, B4.1.15 y B4.1.22 no se modifican, pero se incluyen para facilitar su referencia. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Reconocimiento y baja en cuentas (Capítulo 3)

Reconocimiento inicial (Sección 3.1)

...

Fecha de reconocimiento inicial o de baja en cuentas

B3.1.2A A menos que se aplique el párrafo 3.1.2, una entidad reconocerá un activo financiero o un pasivo financiero en la fecha en que la entidad pase a ser parte de las disposiciones contractuales del instrumento (véase el párrafo 3.1.1). Un activo financiero se da de baja en cuentas en la fecha en que expiran los derechos contractuales sobre los flujos de efectivo o se transfiere el activo (véase el párrafo 3.2.3). A menos que una entidad opte por aplicar el párrafo B3.3.8, un pasivo financiero se da de baja en cuentas en la fecha de liquidación, que es la fecha en la que el pasivo se extingue porque la obligación especificada en el contrato se cumple o cancela o expira (véase el párrafo 3.3.1) o el pasivo cumple de otro modo las condiciones para la baja en cuentas (véase el párrafo 3.3.2).

...

Baja en cuentas de pasivos financieros (Sección 3.3)

...

B3.3.8 A pesar del requerimiento del párrafo B3.1.2A de dar de baja un pasivo financiero en la fecha de liquidación, cuando se liquide un pasivo financiero (o parte de un pasivo financiero) en efectivo utilizando un sistema de pago electrónico, se permite que una entidad considere que el pasivo financiero (o parte de este) ha sido dado de baja antes de la fecha de liquidación si, y solo si, la entidad ha iniciado una instrucción de pago que haya dado lugar a que:

(a) la entidad no tenga capacidad práctica para retirar, detener o cancelar la instrucción de pago;

(b) la entidad no tenga capacidad práctica para acceder al efectivo que se utilizará para la liquidación como resultado de la instrucción de pago; y

(c) el riesgo de liquidación asociado al sistema de pagos electrónicos sea insignificante.

B3.3.9 A efectos de aplicar el párrafo B3.3.8(c), el riesgo de liquidación asociado a un sistema de pago electrónico es insignificante si sus características son tales que el cumplimiento de la instrucción de pago sigue un proceso administrativo estándar y el tiempo transcurrido entre el cumplimiento de los criterios de los párrafos B3.3.8(a) y (b) y la entrega del efectivo a la contraparte es corto. Sin embargo, el riesgo de liquidación no sería insignificante si el cumplimiento de la instrucción de pago estuviera sujeto a la capacidad de la entidad para entregar efectivo en la fecha de liquidación.

B3.3.10 La entidad que opte por aplicar el párrafo B3.3.8 a la liquidación de un pasivo financiero (o parte de un pasivo financiero) utilizando un sistema electrónico de pago, aplicará dicho párrafo a todas las liquidaciones realizadas a través del mismo sistema electrónico de pago.

Clasificación (Capítulo 4)

Clasificación de activos financieros (Sección 4.1)

...

Flujos de efectivo contractuales que son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente

...

B4.1.7A Los flujos de efectivo contractuales que son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente son congruentes con un acuerdo básico de préstamo. En un acuerdo básico de préstamo, la contraprestación por el valor temporal del dinero (véanse los párrafos B4.1.9A a B4.1.9E) y el riesgo crediticio son habitualmente los elementos más significativos del interés. Sin embargo, en un acuerdo como este, el interés también incluye la contraprestación por otros riesgos básicos de préstamo (por ejemplo, riesgo de liquidez) y costos (por ejemplo, costos administrativos) asociados con el mantenimiento del activo financiero por un periodo de tiempo concreto. Además, el interés puede incluir un margen que es congruente con un acuerdo básico de préstamo. En circunstancias económicas extremas, el interés puede ser negativo si, por ejemplo, el tenedor de un activo financiero paga de forma explícita o implícita por el depósito de su dinero por un periodo de tiempo concreto (y esa comisión excede la contraprestación que el tenedor recibe por el valor temporal del dinero, riesgo crediticio y otros riesgos y costos básicos de préstamo). Sin embargo, los términos contractuales que introduce la exposición a los riesgos o volatilidad en los flujos de efectivo contractuales que no está relacionada con un acuerdo básico de préstamo, tal como la exposición a cambios en los precios de instrumentos de patrimonio o de materias primas cotizadas, no dan lugar a flujos de efectivo contractuales que son solo pagos del principal e intereses sobre el importe principal pendiente. Un activo financiero comprado u originado puede ser un acuerdo básico de préstamo independientemente de si se trata de un préstamo en su forma legal.

...

B4.1.8A Al evaluar si los flujos de efectivo contractuales de un activo financiero son congruentes con un acuerdo básico de préstamo, es posible que una entidad tenga que considerar por separado los distintos elementos de los intereses. La evaluación de los intereses se centra en *qué* se está compensando a una entidad, en lugar de en *cuánta* compensación recibe una entidad. No obstante, el Importe de la compensación que recibe una entidad puede indicar que la entidad está siendo compensada por algo distinto a los riesgos y costos básicos del préstamo. Los flujos de efectivo contractuales son incongruentes con un acuerdo de préstamo básico si están indexados a una variable que no es un riesgo o costo de préstamo básico (por ejemplo, el valor de los instrumentos de patrimonio o el precio de una materia prima) o si representan una parte de los ingresos de actividades ordinarias o ganancias del deudor, incluso si tales términos contractuales son comunes en el mercado en el que opera la entidad.

...

Términos contractuales que cambian el calendario o importe de los flujos de efectivo contractuales

B4.1.10 Si un activo financiero contiene una condición contractual que pudiera cambiar el calendario o importe de los flujos de efectivo contractuales (por ejemplo, si el activo puede pagarse por anticipado antes del vencimiento o puede extenderse su duración), la entidad debe determinar si los flujos de efectivo contractuales que podrían surgir a lo largo de la vida del instrumento debido a esa condición contractual son solo pagos del principal e intereses sobre el importe principal pendiente. Para realizar esta determinación, la entidad debe evaluar los flujos de efectivo contractuales que podrían surgir tanto antes como después del cambio en los flujos de efectivo contractuales, independientemente de la probabilidad de que se produzca el cambio en los flujos de efectivo contractuales. La entidad puede también necesitar evaluar la naturaleza de cualquier suceso contingente (es decir, un desencadenante) que podría cambiar el calendario o importe de los flujos de efectivo contractuales. Aunque la naturaleza del suceso contingente en sí misma no es un factor determinante para evaluar si los flujos de efectivo contractuales son solo pagos del principal e intereses, puede ser un indicador. Por ejemplo, la comparación de un instrumento financiero con una tasa de interés que se restablece a una tasa mayor si el deudor no cumple con un número concreto de pagos de un instrumento financiero, con una tasa de interés que se restablece a una tasa mayor si un índice de patrimonio especificado alcanza un nivel concreto. Es más probable en el primer caso que los flujos de efectivo contractuales a lo largo de la vida del instrumento serán solo pagos del principal e intereses sobre el importe principal pendiente debido a la relación entre los pagos no satisfechos y un incremento en el riesgo crediticio. En el primer caso, la naturaleza del

evento contingente se relaciona directamente con, y los flujos de efectivo contractuales cambian en la misma dirección que, los cambios en los riesgos y costos básicos de los préstamos. (Véase también el párrafo B4.1.18.)

B4.1.10A En algunos casos, una característica contingente da lugar a flujos de efectivo contractuales que son congruentes con un acuerdo de préstamo básico tanto antes como después del cambio en los flujos de efectivo contractuales, pero la naturaleza del evento contingente en sí no se relaciona directamente con los cambios en los riesgos y costos básicos del préstamo. Por ejemplo, el tipo de interés de un préstamo se ajusta en un Importe especificado si el deudor logra una reducción de las emisiones de carbono especificada contractualmente. En tal caso, al aplicar el párrafo B4.1.10, el activo financiero tiene flujos de efectivo contractuales que son solo pagos de principal e intereses sobre el principal pendiente si, y solo si, en todos los escenarios contractualmente posibles, los flujos de efectivo contractuales no fueran significativamente diferentes de los flujos de efectivo contractuales de un instrumento financiero con idénticas condiciones contractuales, pero sin dicha característica contingente. En algunas circunstancias, la entidad puede ser capaz de hacer esa determinación mediante la realización de una evaluación cualitativa; pero, en otras circunstancias, puede ser necesario realizar una evaluación cuantitativa. Si está claro, con poco o ningún análisis, que los flujos de efectivo contractuales no son significativamente diferentes, una entidad no necesita realizar una evaluación detallada.

...

B4.1.13 Los siguientes ejemplos ilustran flujos de efectivo contractuales que son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente. Esta lista de ejemplos no es exhaustiva.

Instrumento	**Análisis**
...	...
Instrumento EA El instrumento EA es un préstamo con una tasa de interés que se ajusta cada periodo sobre el que se informa en un número fijo de puntos básicos si el deudor logra una reducción de las emisiones de carbono especificada contractualmente durante el periodo sobre el que se informa anterior. Los ajustes acumulativos máximos posibles no modificarían significativamente la tasa de interés del préstamo.	Los flujos de efectivo contractuales son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente. La entidad considera si los flujos de efectivo contractuales que podrían surgir tanto antes como después de cada cambio en los flujos de efectivo contractuales son únicamente pagos del principal e intereses (véase el párrafo B4.1.10). Si se produce el evento contingente de alcanzar el objetivo de emisiones de carbono, la tasa de interés se ajusta en un número fijo de puntos básicos, lo que da lugar a flujos de efectivo contractuales que son congruentes con un acuerdo de préstamo básico. La entidad no puede concluir, sin más evaluación, si los flujos de efectivo del activo financiero son solo pagos del principal e intereses, solo porque la naturaleza del evento contingente en sí no se relaciona directamente con los cambios en los riesgos y costos básicos del préstamo. La entidad evalúa por tanto si, en todos los escenarios contractualmente posibles, los flujos de efectivo contractuales no serían significativamente diferentes de los flujos de efectivo contractuales de un instrumento financiero con condiciones contractuales idénticas, pero sin la característica contingente vinculada a las emisiones de carbono (véase el párrafo B4.1.10A). Dado que cualquier ajuste a lo largo de la vida del instrumento no daría lugar a flujos de efectivo contractuales que sean significativamente diferentes, la entidad concluye que el préstamo tiene flujos de efectivo contractuales que son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente.

B4.1.14 Los siguientes ejemplos ilustran flujos de efectivo contractuales que no son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente. Esta lista de ejemplos no es exhaustiva.

Instrumento	**Análisis**
... **Instrumento I** El Instrumento I es un préstamo con una tasa de interés que se ajusta cada periodo sobre el que se informa para seguir los movimientos de un índice de precios del carbono determinado por el mercado durante el periodo sobre el que se informa.	... Los flujos de efectivo contractuales no son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente. Los flujos de efectivo contractuales están indexados a una variable (el índice del precio del carbono), que no es un riesgo o costo de préstamo básico. Por lo tanto, los flujos de efectivo contractuales son incongruentes con un acuerdo básico de préstamo (véase el párrafo B4.1.8A).

B4.1.15 En algunos casos un activo financiero puede tener flujos de efectivo contractuales que se describen como principal e intereses, pero dichos flujos de efectivo no representan el pago del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente como se describe en los párrafos 4.1.2(b), 4.1.2A(b) y 4.1.3 de esta Norma.

B4.1.16 Este puede ser el caso si el activo financiero representa una inversión en activos o flujos de efectivo de carácter particular, y por ese motivo los flujos de efectivo contractuales no constituyen únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente. Por ejemplo, si los términos contractuales estipulan que los flujos de efectivo del activo financiero se incrementan cuantos más automóviles utilizan una carretera de peaje particular, los flujos de efectivo contractuales son incongruentes con un acuerdo básico de préstamo. Como resultado, el instrumento no cumpliría la condición de los párrafos 4.1.2(b) y 4.1.2A(b). ~~Este podría ser el caso cuando los derechos del acreedor se limitan a activos específicos del deudor o a los flujos de efectivo procedentes de dichos activos específicos (por ejemplo, un activo financiero "sin recurso", que no está garantizado por ningún activo concreto).~~

B4.1.16A La situación descrita en el párrafo B4.1.15 también puede darse si un activo financiero tiene características de "sin recurso". Un activo financiero tiene características de "sin recurso" (sin garantía de un activo concreto distinto del subyacente) si el derecho último de una entidad a recibir flujos de efectivo se limita contractualmente a los flujos de efectivo generados por activos especificados. En otras palabras, la entidad está expuesta principalmente al riesgo de rendimiento de los activos específicos y no al riesgo crediticio del deudor. Por ejemplo, el derecho último de un acreedor a recibir flujos de efectivo puede estar limitado contractualmente a los flujos de efectivo generados por activos especificos de una entidad estructurada.

B4.1.17 Sin embargo, el hecho de que un activo financiero tenga característica de sin recurso (sin garantía de un activo concreto distinto del subyacente) la garantía de un activo no excluye necesariamente por sí mismo que ese activo financiero cumpla la condición de los párrafos 4.1.2(b) y 4.1.2A(b). En tales situaciones, el acreedor está obligado a evaluar ("mirar a través de") el vínculo entre los activos o flujos de efectivo subyacentes particulares y los flujos de efectivo contractuales del activo financiero que se clasifica para determinar si esos ~~los~~ flujos de efectivo contractuales ~~del activo financiero que se clasifica~~ son pagos del principal e intereses sobre el principal pendiente. La entidad considerará también cómo afectan a este vínculo otros acuerdos contractuales, como la deuda subordinada o los instrumentos de patrimonio emitidos por el deudor. Si las condiciones del activo financiero dan lugar a otros flujos de efectivo o limitan esos flujos de efectivo de forma incongruente con la condición de ser pagos que representan el principal e intereses, el activo financiero no cumple la condición de los párrafos 4.1.2(b) y 4.1.2A(b). El hecho de que los activos subyacentes sean activos financieros o no financieros no afecta, por sí mismo, a esta evaluación.

...

Instrumentos vinculados contractualmente

B4.1.20 En algunos tipos de transacciones con características de sin recurso, un emisor puede priorizar pagos a los tenedores de activos financieros utilizando múltiples instrumentos vinculados contractualmente ~~que crean concentraciones de riesgo crediticio~~ (tramos). Cada tramo tiene un rango de subordinación que especifica el orden en el que se le asignan los flujos de efectivo generados por el emisor a partir del conjunto de instrumentos financieros subyacente. La priorización de los pagos a los tenedores de estos tramos se establece mediante una estructura de pagos en cascada que crea concentraciones de riesgo crediticio y da lugar a una

asignación desproporcionada de las insuficiencias de efectivo del conjunto subyacente entre los tramos. En tales situaciones, los tenedores de un tramo tienen derecho a los pagos del principal y de los intereses sobre el importe del principal pendiente solo si el emisor genera flujos de efectivo suficientes para satisfacer los tramos superiores. En este tipo de transacciones, los tenedores de un tramo aplican los párrafos B4.1.21 a B4.1.26 en lugar del párrafo B4.1.17.

B4.1.20A Algunas transacciones que pueden contener múltiples instrumentos de deuda y que parecen tener las características descritas en el párrafo B4.1.20 son, de hecho, acuerdos de préstamo estructurados para proporcionar una mayor protección crediticia a un acreedor (o grupo de acreedores). Por ejemplo, puede crearse una entidad estructurada para mantener los activos subyacentes que generarán los flujos de efectivo para reembolsar al acreedor. La entidad estructurada emite instrumentos de deuda preferentes y subordinados. El acreedor tiene el instrumento de deuda de alta prioridad y la entidad que patrocina la entidad estructurada que tiene el instrumento de deuda de baja prioridad no tiene capacidad práctica para vender el instrumento de deuda de baja prioridad sin que el instrumento de deuda de alta prioridad pase a ser pagadero. Los tenedores de dichos instrumentos de deuda aplican los párrafos B4.1.7 a B4.1.19 en lugar de los párrafos B4.1.21 a B4.1.26.

B4.1.21 En ~~estas~~ transacciones que contengan instrumentos vinculados contractualmente, como se describe en el párrafo B4.1.20, un tramo tiene características de flujos de efectivo que constituyen pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente solo si:

(a) ...

B4.1.22 Una entidad debe revisar hasta que pueda identificar el conjunto subyacente de instrumentos que están generando (en lugar de transferir) los flujos de efectivo. Este es el conjunto subyacente de instrumentos financieros.

B4.1.23 El conjunto subyacente debe estar compuesto por uno o más instrumentos que tengan flujos de efectivo contractuales que sean únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente. A efectos de esta evaluación, el conjunto subyacente puede incluir instrumentos financieros que no entran en el ámbito de los requerimientos de clasificación (véase la sección 4.1) pero que tienen flujos de efectivo contractuales que equivalen únicamente a pagos del principal e intereses sobre el Importe del principal pendiente de pago; por ejemplo, algunos derechos de cobro por arrendamiento. Sin embargo, los derechos de cobro por arrendamiento que están sujetos al riesgo de valor residual, o que comprenden pagos variables por arrendamiento que están indexados a una variable que no es un riesgo o costo de préstamo básico (por ejemplo, una renta de alquiler de mercado), no tienen flujos de efectivo contractuales que sean equivalentes únicamente a pagos del principal y de intereses sobre el principal pendiente de pago.

Modificaciones a la NIIF 7 *Instrumentos Financieros*

Se añaden los párrafos 20B, 20C, 20D, 44LL y 44MM. Para facilitar la lectura, estos párrafos no han sido subrayados. Se modifican los párrafos 11A y 11B. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Relevancia de los instrumentos financieros en la situación financiera y el rendimiento

...

Estado de situación financiera

...

Inversiones en instrumentos de patrimonio designadas como a valor razonable con cambios en otro resultado integral

11A Si una entidad ha designado inversiones en instrumentos de patrimonio para ser medidas al valor razonable a través de otro resultado integral, según lo permitido por el párrafo 5.7.5 de la NIIF 9, revelará para cada clase de inversión:

(a) ...

(b) ...

(c) el valor razonable ~~de cada una de esas inversiones~~ al final del periodo sobre el que se informa.

(d) ...

(e) ...

(f) la ganancia o pérdida por cambios en el valor razonable presentada en otro resultado integral durante el periodo, mostrando por separado la ganancia o pérdida por cambios en el valor razonable relacionada con las inversiones dadas de baja durante el periodo sobre el que se informa y la ganancia o pérdida por cambios en el valor razonable relacionada con las inversiones mantenidas al final del periodo sobre el que se informa.

11B Si una entidad dio de baja inversiones en instrumentos de patrimonio medidos al valor razonable a través de otro resultado integral durante el periodo sobre el que se informa, revelará:

(a) ...

(b) ...

(c) ...

(d) cualquier transferencia de la ganancia o pérdida acumulada dentro del patrimonio durante el periodo sobre el que se informa relacionada con las inversiones dadas de baja durante dicho periodo.

...

Estado del resultado integral

Partidas de ingresos, gastos, ganancias o pérdidas

...

20B Una entidad revelará la información requerida por el párrafo 20C por clase de activos financieros medidos al costo amortizado o al valor razonable con cambios en otro resultado integral y por clase de pasivos financieros medidos al costo amortizado. La entidad considerará el grado de detalle a revelar, el nivel apropiado de

agregación o desagregación y si los usuarios de los estados financieros necesitan explicaciones adicionales para evaluar cualquier información cuantitativa revelada.

20C Para que los usuarios de los estados financieros puedan comprender el efecto de las cláusulas contractuales que podrían modificar el importe de los flujos de efectivo contractuales en función de que se produzca (o no) un evento contingente que no esté directamente relacionado con los cambios en los riesgos y costos básicos de los préstamos (como el valor temporal del dinero o el riesgo crediticio), La entidad deberá revelar:

(a) una descripción cualitativa de la naturaleza del suceso contingente;

(b) información cuantitativa sobre los posibles cambios en los flujos de efectivo contractuales que podrían dar lugar esas condiciones contractuales (por ejemplo, el rango de posibles cambios); y

(c) el importe bruto en libros de los activos financieros y el costo amortizado de los pasivos financieros sujetos a esos términos contractuales.

20D Por ejemplo, una entidad revelará la información requerida por el párrafo 20C para una clase de pasivos financieros valorados al costo amortizado cuyos flujos de efectivo contractuales cambien si la entidad logra una reducción de sus emisiones de carbono.

...

Fecha de vigencia y transición

...

44LL *Modificaciones a la Clasificación y Medición de Instrumentos Financieros*, emitida en mayo de 2024, añadió los párrafos 20B, 20C y 20D y modificó los párrafos 11A y 11B. Una entidad aplicará estas modificaciones cuando aplique las modificaciones a la NIIF 9 de conformidad con los párrafos 7.1.12 y 7.1.13 de la NIIF 9. Si una entidad opta por aplicar solo las modificaciones de la Guía de Aplicación de la Sección 4.1 de la NIIF 9 (Clasificación de activos financieros) a un periodo anterior, de acuerdo con el párrafo 7.1.13(b) de la NIIF 9, la entidad aplicará también los párrafos 20B, 20C y 20D de esta Norma al mismo tiempo. En cualquiera de los dos casos, la entidad no necesita proporcionar la información a revelar requerida por las modificaciones para ningún periodo presentado antes de la fecha de su aplicación inicial de las modificaciones.

44MM En el periodo sobre el que se informa en el que una entidad aplique por primera vez las *Modificaciones a la Clasificación y Medición de Instrumentos Financieros*, no se requerirá a la entidad que revele la información que, de otro modo, sería exigida por el párrafo 28(f) de la NIC 8.

Modificaciones a la NIIF 19 *Subsidiarias sin Obligación Pública de Rendir Cuentas: Información a Revelar*

Se añaden los párrafos 56A a 56C y A5 y el encabezamiento que precede al párrafo A5. Para facilitar la lectura, estos párrafos no han sido subrayados.

Requerimientos de información a revelar

...

NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*

...

Partidas de ingresos, gastos, ganancias o pérdidas

...

56A Una entidad revelará la información requerida por el párrafo 56B por clase de activos financieros medidos al costo amortizado o al valor razonable con cambios en otro resultado integral y por clase de pasivos financieros medidos al costo amortizado. La entidad considerará el grado de detalle a revelar, el nivel apropiado de agregación o desagregación y si los usuarios de los estados financieros necesitan explicaciones adicionales para evaluar cualquier información cuantitativa revelada.

56B Para que los usuarios de los estados financieros puedan comprender el efecto de las cláusulas contractuales que podrían modificar el importe de los flujos de efectivo contractuales en función de que se produzca (o no) un evento contingente que no esté directamente relacionado con los cambios en los riesgos y costos básicos de los préstamos (como el valor temporal del dinero o el riesgo crediticio), La entidad deberá revelar:

(a) una descripción cualitativa de la naturaleza del suceso contingente;

(b) información cuantitativa sobre los posibles cambios en los flujos de efectivo contractuales que podrían dar lugar esas condiciones contractuales (por ejemplo, el rango de posibles cambios); y

(c) el importe bruto en libros de los activos financieros y el costo amortizado de los pasivos financieros sujetos a esos términos contractuales.

56C Por ejemplo, una entidad revelará la información requerida por el párrafo 56B para una clase de pasivos financieros valorados al costo amortizado cuyos flujos de efectivo contractuales cambien si la entidad logra una reducción de sus emisiones de carbono.

...

Apéndice A—Fecha de vigencia y transición

...

Modificaciones a la NIIF 7 *Instrumentos Financieros*

A5 *Modificaciones a la Clasificación y Medición de Instrumentos Financieros,* emitida en mayo de 2024 añadió los párrafos 56A a 56C. Las modificaciones se aplican a los periodos anuales sobre los que se informa que comiencen a partir del 1 de enero de 2026, y se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma para un periodo anual sobre el que se informa que comience antes del 1 de enero de 2026 y no ha aplicado las modificaciones a la Guía de Aplicación de la Sección 4.1 de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (Clasificación de activos financieros) para ese periodo anterior, no necesitará aplicar los párrafos 56A a 56C.

Contratos referidos a la electricidad dependiente de la naturaleza

Modificaciones de la NIIF 9 y la NIIF 7

Modificaciones a la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*

Se añaden los párrafos 2.3A y 2.3B, 2.8, 6.10.1, 6.10.2, 7.1.15, 7.2.51 a 7.2.53, B2.7 y B2.8 y sus subencabezamientos. También se añade una subpartida antes del párrafo 2,4. Se modifica el párrafo 2.6. El texto nuevo aparece subrayado. Los párrafos 2,4 y 2,5 no se modifican, pero se incluyen aquí para facilitar la referencia a éstos.

Capítulo 2 Alcance

...

2,3A **Los párrafos 6.10.1, 6.10.2, B2.7 y B2.8 se aplican solo a los contratos referidos a la electricidad dependiente de la naturaleza. Los contratos referidos a la electricidad dependiente de la naturaleza son contratos que exponen a una entidad a la variabilidad de la cantidad subyacente de la electricidad debido a que el origen de la generación de electricidad depende de condiciones naturales incontrolables (por ejemplo, las condiciones meteorológicas). Los contratos referidos a la electricidad dependiente de la naturaleza incluyen tanto los contratos de compra o venta de electricidad dependiente de la naturaleza, como los instrumentos financieros que hacen referencia a dicha electricidad.**

2,3B La entidad no aplicará los párrafos 6.10.1, 6.10.2, B2.7 y B2.8 por analogía a otros contratos, partidas o transacciones.

Contratos de compra o venta de partidas no financieras

2,4 **Esta Norma se aplicará a aquellos contratos de compra o venta de partidas no financieras que se liquiden por el importe neto, en efectivo o en otro instrumento financiero, o mediante el intercambio de instrumentos financieros, como si dichos contratos fuesen instrumentos financieros, con la excepción de los contratos que se celebraron y se mantienen con el objetivo de recibir o entregar una partida no financiera, de acuerdo con las compras, ventas o necesidades de utilización esperadas por la entidad. Sin embargo, esta Norma se aplicará a los contratos que una entidad designe como medidos al valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con el párrafo 2,5.**

2,5 **Un contrato para comprar o vender partidas no financieras que se liquide por el importe neto, en efectivo o en otro instrumento financiero, o mediante el intercambio de instrumentos financieros, como si el contrato fuese un instrumento financiero, puede ser designado irrevocablemente como medido al valor razonable con cambios en resultados, incluso si se celebró con el propósito de recibir o entregar una partida no financiera, de acuerdo con los requerimientos de compra, venta o necesidades de utilización esperadas por la entidad. Esta designación está disponible solo al inicio del contrato y solo si elimina o reduce de forma significativa una incongruencia de reconocimiento (algunas veces referida como "asimetría contable") que surgiría de otra forma por no reconocer ese contrato debido a que está excluido del alcance de esta Norma (véase el párrafo 2.4).**

2,6 Existen diversas formas por las que un contrato de compra o de venta de partidas no financieras puede liquidarse por el importe neto, en efectivo o en otro instrumento financiero, o mediante el intercambio de instrumentos financieros. Entre ellas se incluyen:

...

Un contrato al que le sean de aplicación los apartados (b) o (c), no se celebra con el objetivo de recibir o entregar el elemento no financiero, de acuerdo con las compras, ventas o necesidades de utilización esperadas por la entidad y, en consecuencia, estará dentro del alcance de esta Norma. Los demás contratos, (que incluyen los contratos descritos en el párrafo 2.3A) a los que se aplique el párrafo 2.4, se evaluarán para determinar si han sido celebrados o se mantienen con el objetivo de recibir o entregar una partida no financiera de acuerdo con las compras, ventas o necesidades de utilización esperadas por la entidad y si, por ello, están dentro del alcance de esta Norma.

...

2,8 Una entidad aplicará también los párrafos B2.7 ya B2.8 para evaluar si los contratos referidos a la electricidad dependiente de la naturaleza (como se describe en el párrafo 2.3A) se celebran y se mantienen con el propósito de recibir electricidad de acuerdo con los requerimientos de uso previstos por la entidad.

...

© IFRS Foundation

Capítulo 6 Contabilidad de coberturas

...

6.10 Contratos referidos a la electricidad dependiente de la naturaleza

6.10.1 Algunos contratos referidos a la electricidad dependiente de la naturaleza se designan como instrumentos de cobertura en coberturas de transacciones previstas de electricidad. Además de los requerimientos del párrafo 6.3.7, para dicha relación de cobertura se permite a una entidad designar como partida cubierta un importe nominal variable de las transacciones de electricidad prevista que esté alineado con el importe variable de electricidad dependiente de la naturaleza que se espera que entregue la instalación de generación como referencia en el instrumento de cobertura. Los otros requerimientos contables de cobertura de este capítulo siguen aplicándose a dicha relación de cobertura.

6.10.2 Si los flujos de efectivo del contrato referido a la electricidad dependiente de la naturaleza designado como instrumento de cobertura están condicionados a que se produzca una transacción prevista que se designa como partida cubierta de acuerdo con el párrafo 6.10.1, se requiere que esta transacción prevista sea altamente probable, tal y como requiere el párrafo 6.3.3.

Capítulo 7 Fecha de vigencia y transición

7.1 Fecha de vigencia

...

7.1.15 Contratos referidos a la electricidad dependiente de la naturaleza, emitida en diciembre de 2024, añadió los párrafos 2.3A, 2.3B, 2.8, 6.10.1, 6.10.2, 7.2.51 a 7.2.53, B2.7 y B2.8 y modificó el párrafo 2.6. Una entidad aplicará estas modificaciones a periodos anuales sobre los que se informa que comiencen a partir del 1 de enero de 2026. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

7.2 Transición

...

Transición para los *Contratos Referidos a la Electricidad Dependiente de la Naturaleza*

7.2.51 Una entidad aplicará los párrafos 2.3A, 2.3B, 2.8, B2.7 y B2.8 retroactivamente, de acuerdo con la NIC 8, utilizando los hechos y circunstancias existentes en la fecha de aplicación inicial (la fecha en que una entidad aplica por primera vez las modificaciones). La fecha de aplicación inicial será el comienzo de un periodo sobre el que se informe, que podría ser distinto de un periodo anual sobre el que se informe. La entidad no necesita reexpresar periodos anteriores para reflejar la aplicación de estas modificaciones. La entidad está autorizada a reexpresar periodos anteriores solo si es posible hacerlo sin recurrir al razonamiento en retrospectiva. Si la entidad no reexpresa periodos anteriores, reconocerá cualquier diferencia entre el importe en libros anterior y el importe en libros en la fecha de aplicación inicial de estas modificaciones en las reservas por ganancias acumuladas de apertura (u otro componente del patrimonio, según proceda) al comienzo de ese periodo sobre el que se informa.

7.2.52 Si un contrato referido a electricidad dependiente de la naturaleza (según se describe en el párrafo 2.3A) quedase fuera del alcance de la NIIF 9 como resultado de aplicar los requerimientos de los párrafos B2.7 a B2.8, se permite a una entidad, en la fecha de aplicación inicial, designar irrevocablemente este contrato como medido al valor razonable con cambios en resultados, de acuerdo con el párrafo 2.5.

7.2.53 Una entidad aplicará los párrafos 6.10.1 y 6.10.2 de forma prospectiva a las nuevas relaciones de cobertura designadas en la fecha de aplicación inicial o con posterioridad a la misma. Se permite a una entidad, en la fecha de aplicación inicial, discontinuar una relación de cobertura en la que se ha designado como instrumento de cobertura un contrato referido a electricidad dependiente de la naturaleza (según se describe en el párrafo 2.3A), si el mismo instrumento de cobertura se designa en una nueva relación de cobertura de acuerdo con los párrafos 6.10.1 y 6.10.2.

© IFRS Foundation

Apéndice B

Guía de aplicación

Este apéndice es parte integrante de la Norma.

Alcance (Capítulo 2)

...

Contratos de compra de electricidad dependiente de la naturaleza

B2.7 Algunos contratos referidos a la electricidad dependiente de la naturaleza (como se describe en el párrafo 2.3A) requieren que una entidad compre y reciba la electricidad cuando se genera. Estas características contractuales exponen a la entidad al riesgo de que se le requiera comprar electricidad durante un intervalo de entrega en el que la entidad no pueda utilizar la electricidad. La entidad podría también no tener capacidad práctica para evitar realizar ventas de la electricidad no utilizada porque el diseño y el funcionamiento del mercado de la electricidad en el que se negocia según el contrato requieren que cualquier importe de electricidad no utilizada se venda en un plazo determinado. Cuando una entidad aplica los requerimientos del párrafo 2.4, dichas ventas no son necesariamente incongruentes con que el contrato se mantenga de acuerdo con los requerimientos de uso previstos por la entidad. Una entidad suscribió y sigue manteniendo un contrato de este tipo de acuerdo con sus requerimientos previstos de uso de electricidad si la entidad ha sido, y espera ser, una compradora neta de electricidad durante el periodo del contrato. Una entidad es compradora neta de electricidad si compra electricidad suficiente para compensar las ventas de cualquier electricidad no utilizada en el mismo mercado en el que vendió la electricidad.

B2.8 Para determinar si una entidad es un comprador neto de electricidad, la entidad considerará información razonable y sustentable (que esté disponible sin costos ni esfuerzos desproporcionados) sobre sus transacciones de electricidad pasadas, presentes y futuras previstas durante un periodo de tiempo razonable. La entidad identifica "una cantidad razonable de tiempo" considerando la variabilidad en la cantidad de electricidad que se espera generar debido al ciclo estacional de las condiciones naturales y la variabilidad en la demanda de electricidad de la entidad debido a su ciclo de operación. A la hora de determinar si la entidad ha sido un comprador neto, "un periodo de tiempo razonable" no excederá de 12 meses.

© IFRS Foundation

Modificaciones a la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*

Se añaden los párrafos 5B a 5D, 30A a 30C, 44OO a 44PP y el subencabezamiento anterior al párrafo 30A. Se incluye el párrafo 5 para facilitar una referencia. El texto nuevo aparece subrayado.

Alcance

...

5 Esta NIIF se aplicará a los contratos de compra o venta de una partida no financiera que esté dentro del alcance de la NIIF 9.

...

5B El párrafo 30A se aplica solo a los contratos de compra de electricidad dependiente de la naturaleza que satisfagan los requerimientos del párrafo 2.3A de la NIIF 9 y estén fuera del alcance de dicha Norma de acuerdo con los párrafos B2.7 a B2.8 de la NIIF 9.

5C El párrafo 30B se aplica solo a los contratos que satisfagan los requerimientos del párrafo 2.3A de la NIIF 9 y hayan sido designados en una relación de cobertura de flujos de efectivo de acuerdo con el párrafo 6.10.1 de la NIIF 9.

5D El párrafo 30C se aplica solo a los contratos que satisfagan los requerimientos del párrafo 2.3A de la NIIF 9 y se hayan suscrito en relación con las compras de electricidad de una entidad. Estos contratos comprenden aquellos:

(a) dentro del alcance de la NIIF 9; y

(b) fuera del alcance de la NIIF 9, de acuerdo con el párrafo 2.4 de esa Norma, incluyendo los excluidos de acuerdo con los párrafos B2.7 a B2.8 de esa Norma.

...

Relevancia de los instrumentos financieros en la situación financiera y el rendimiento

...

Otra información a revelar

...

Contratos referidos a la electricidad dependiente de la naturaleza

30A La entidad revelará en una sola nota de sus estados financieros información sobre los contratos que cumplan los criterios establecidos en el párrafo 5B. En particular, la entidad revelará información que permita a los usuarios de sus estados financieros comprender los efectos que estos contratos tienen sobre el importe, el calendario y la incertidumbre de sus flujos de efectivo futuros, así como sobre su rendimiento financiero. Para cumplir estos objetivos, una entidad revelará:

(a) Información sobre las características contractuales que exponen a la entidad a:

(i) la variabilidad de la cantidad subyacente de la electricidad (véase el párrafo 2.3A de la NIIF 9); y

(ii) el riesgo de que se requiera que la entidad compre electricidad durante un intervalo de entrega en el que la entidad no pueda utilizar la electricidad (véase el párrafo B2.7 de la NIIF 9).

(b) Información sobre los compromisos no reconocidos derivados de dichos contratos en la fecha de presentación del informe, que incluirá:

© IFRS Foundation

(i) Los flujos de efectivo futuros estimados derivados de la compra de electricidad en virtud de dichos contratos. La entidad aplicará su criterio a la hora de identificar las bandas temporales apropiadas dentro de las cuales revelar los flujos de efectivo futuros estimados.

(ii) Información cualitativa sobre la forma en que la entidad evalúa si un contrato puede llegar a ser oneroso (véase la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*), incluyendo los supuestos que la entidad utiliza para realizar esta evaluación.

(c) Información cualitativa y cuantitativa sobre los efectos en el rendimiento financiero de la entidad para el periodo sobre el que se informa. La información a revelar se basa en la información aplicable al periodo sobre el que se informa que la entidad haya utilizado para evaluar si ha sido un comprador neto de electricidad (véase el párrafo B2.8 de la NIIF 9). Una entidad revelará información para el periodo sobre el que se informa acerca de:

(i) los costos derivados de las compras de electricidad realizadas en virtud de los contratos, revelando por separado qué cantidad de la electricidad comprada no se utilizó en el momento de la entrega;

(ii) los recursos derivados de las ventas de la electricidad no utilizada; y

(iii) los costos derivados de las compras de electricidad realizadas para compensar las ventas de electricidad no utilizada.

30B La entidad desagregará, para sus contratos que cumplan los criterios establecidos en el párrafo 5C, la información que la entidad revele, por categoría de riesgo, sobre los términos y condiciones de los instrumentos de cobertura de acuerdo con el párrafo 23A.

30C Si una entidad revela información sobre otros contratos referidos a la electricidad dependiente de la naturaleza según se describe en el párrafo 5D (incluidos los contratos descritos en el párrafo 30B) en otras notas de sus estados financieros, la entidad incluirá referencias cruzadas a esas notas en la nota única requerida por el párrafo 30A.

...

© IFRS Foundation

Fecha de vigencia y transición

...

44OO *Contratos referidos a la electricidad dependiente de la naturaleza*, emitida en diciembre de 2024, que también modificó la NIIF 9, añadió los párrafos 5B a 5D, 30A a 30C y 44PP. La entidad aplicará estos párrafos cuando aplique las modificaciones a la NIIF 9. Si una entidad no reexpresa la información comparativa cuando aplique por primera vez las modificaciones a la NIIF 9 de acuerdo con el párrafo 7.2.51 de esa Norma, la entidad no proporcionará información comparativa para los requerimientos de información a revelar de los párrafos 30A a 30C. De forma similar, una entidad que aplique la NIIF 19 Subsidiarias sin Obligación Pública de Rendir Cuentas: Información a revelar no proporcionará información comparativa para la información a revelar requerida por los párrafos 64A a 64C.

44PP En el periodo sobre el que se informa en el que una entidad aplique por primera vez los Contratos Referidos a la Electricidad Dependientes de la Naturaleza, la entidad no necesita revelar la información cuantitativa que, de otro modo, sería requerida por el párrafo 28(f) de la NIC 8. De forma similar, una entidad que aplique la NIIF 19 no necesita revelar la información cuantitativa que de otro modo requeriría el párrafo 178(f) de la NIIF 19.

© IFRS Foundation

Apéndice—Modificaciones a otras Normas NIIF de Contabilidad

NIIF 19 *Subsidiarias sin Obligación Pública de Rendir Cuentas: Información a Revelar*

Se añaden los párrafos 64A a 64C y A6 y el subencabezamiento que precede al párrafo 64A. Se modifica el párrafo 42. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Requerimientos de información a revelar

...

NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*

42 Los párrafos 3 a 5D~~5A~~ de la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar* establecen el alcance de la NIIF 7, es decir, los instrumentos financieros, los contratos de compra o venta de una partida no financiera y los derechos a los que se aplican los requerimientos de información a revelar de la NIIF 7. Una entidad que aplique esta Norma utilizará los párrafos 3 a 5D~~5A~~ de la NIIF 7 para determinar el alcance de los requerimientos de información a revelar de los párrafos 43 a 73. Las referencias en:

...

Contratos referidos a la electricidad dependiente de la naturaleza

64A Una entidad revelará en una única nota de sus estados financieros información sobre sus contratos referidos a la electricidad dependiente de la naturaleza que cumplan los criterios establecidos en el párrafo 5B de la NIIF 7. Una entidad revelará:

(a) Información sobre las características contractuales que exponen a la entidad a:

(i) la variabilidad de la cantidad subyacente de la electricidad (véase el párrafo 2.3A de la NIIF 9); y

(ii) el riesgo de que se requiera que la entidad compre electricidad durante un intervalo de entrega en el que la entidad no pueda utilizar la electricidad (véase el párrafo B2.7 de la NIIF 9).

(b) Información sobre los compromisos no reconocidos derivados de los contratos en la fecha de presentación del informe, que incluirá:

(i) Los flujos de efectivo futuros estimados derivados de la compra de electricidad en virtud de dichos contratos. La entidad aplicará su criterio a la hora de identificar las franjas temporales adecuadas en las que revelar los flujos de efectivo futuros estimados.

(ii) Información cualitativa sobre la forma en que la entidad evalúa si un contrato puede llegar a ser oneroso (véase la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*), incluyendo los supuestos que la entidad utiliza para realizar esta evaluación.

(c) Información cualitativa y cuantitativa sobre los efectos en el rendimiento financiero de la entidad para el periodo sobre el que se informa. La información a revelar se basa en la información aplicable al periodo sobre el que se informa que la entidad haya utilizado para evaluar si ha sido un comprador neto de electricidad (véase el párrafo B2.8 de la NIIF 9). Una entidad revelará información para el periodo sobre el que se informa acerca de:

(i) los costos derivados de las compras de electricidad realizadas en virtud de los contratos, revelando por separado qué cantidad de la electricidad comprada no se utilizó en el momento de la entrega;

(ii) los recursos derivados de las ventas de la electricidad no utilizada; y

© IFRS Foundation

(iii) los costos derivados de las compras de electricidad realizadas para compensar las ventas de electricidad no utilizada.

64B Una entidad desagregará, para sus contratos que cumplan los criterios establecidos en el párrafo 5C de la NIIF 7, los importes que la entidad revele, por categoría de riesgo, relacionados con las partidas designadas como instrumentos de cobertura de acuerdo con el párrafo 60.

64C Si una entidad revelase información sobre otros contratos que hagan referencia a la electricidad dependiente de la naturaleza, según se describe en el párrafo 5D de la NIIF 7 (incluyendo los contratos descritos en el párrafo 64B de esta Norma), en otras notas de sus estados financieros, la entidad incluirá referencias cruzadas a esas notas en la nota única requerida por el párrafo 64A.

Apéndice A—Fecha de vigencia y transición

...

Modificaciones a la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* y a la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*

...

A6 *Contratos Referidos a la Electricidad Dependiente de la Naturaleza*, emitida en diciembre de 2024, modificó la NIIF 9 y la NIIF 7, añadiendo nuevos requerimientos de información a revelar en los párrafos 30A a 30C de la NIIF 7. Estas modificaciones añadieron los párrafos 64A a 64C y modificaron el párrafo 42 de Esta Norma. De acuerdo con el párrafo 4(c) de esta Norma, los requerimientos de transición para los párrafos 64A a 64C se fijan en los párrafos 44OO a 44PP de la NIIF 7. Una entidad aplicará estas modificaciones cuando aplique las modificaciones a la NIIF 9. Las modificaciones a la NIIF 9 y a la NIIF 7 están vigentes para los periodos anuales sobre los que se informa que comiencen a partir del 1 de enero de 2026, y se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en un periodo anual sobre el que se informa que comience antes del 1 de enero de 2026 y no ha aplicado anticipadamente las modificaciones de la NIIF 9, no necesitará aplicar los párrafos 64A a 64C.

© IFRS Foundation

Aprobación por el IASB de los *Contratos Referidos a la Electricidad Dependiente de la Naturaleza* emitida en diciembre de 2024

Contratos Referidos a la Electricidad Dependiente de la Naturaleza fueron aprobados para su emisión por 12 de los 14 miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Los señores Mackenzie y Uhl disintieron de la emisión de las modificaciones. Sus opiniones en contrario se establecen después de los Fundamentos de las Conclusiones sobre la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*.

Andreas Barckow	Presidente
Linda Mezon-Hutter	Vicepresidenta
Nick Anderson	
Patrina Buchanan	
Tadeu Cendon	
Florian Esterer	
Zach Gast	
Hagit Keren	
Jianqiao Lu	
Bruce Mackenzie	
Bertrand Perrin	
Rika Suzuki	
Ann Tarca	
Robert Uhl	

© IFRS Foundation

La *Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades* (Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*) se establece en las secciones 1 a 35 y en los Apéndices A y B. Los términos definidos en el Glosario aparecen en **negrita** la primera vez que aparecen en cada sección, según corresponda. La Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* va acompañada de un prólogo, unos fundamentos de las conclusiones y estados financieros ilustrativos.

Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*

Introducción

Resumen de las modificaciones de la tercera edición de la Norma

La Tabla 1 enumera las modificaciones por sección de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*. Las modificaciones editoriales y las modificaciones menores consiguientes solo se incluyen en la lista de las secciones sin modificaciones sustanciales.

Tabla 1—Resumen de las modificaciones de la tercera edición de la Norma

Sección	Objeto de la modificación
Prólogo a la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*	1. Sección revisada para reflejar las actualizaciones al *Prólogo a las Normas NIIF de Contabilidad* revisadas en 2025. 2. Aclaración de la autoridad de los apéndices en la Norma.
Sección 1 *Pequeñas y Medianas Entidades*	3. Aclaración de la definición de "obligación pública de rendir cuentas" [véase el párrafo 1.3(b)].
Sección 2 *Conceptos y Principios Fundamentales*	4. Sección revisada para la alineación con el *Marco Conceptual* de 2018.
Sección 3 *Presentación de Estados Financieros*	5. Aclaración de los requerimientos relativos a la materialidad o importancia relativa, el orden de las notas, los subtotales, las políticas contables y la desagregación (véase el párrafo 3.15A). 6. Aclaración de la definición de "material o con importancia relativa" y su aplicación (véase el párrafo 3.16). 7. Traslado de la descripción de la base contable de acumulación o devengo de la Sección 2 *Conceptos y Principios Fundamentales*, a esta sección (véase el párrafo 3.16A). 8. Modificación para requerir a las entidades que revelen "información material o que tenga importancia relativa sobre políticas contables" en lugar de "políticas contables significativas" [véase el párrafo 3.17(e)].
Sección 4 *Estado de Situación Financiera*	9. Modificación para requerir el desglose de partidas en el estado de situación financiera cuando dicha presentación sea relevante para comprender la situación financiera de una entidad (véase el párrafo 4.3). 10. Eliminación del requerimiento de desagregar las cuentas comerciales por cobrar y otras cuentas por cobrar para mostrar por separado las cuentas por cobrar que surgen de ingresos acumulados o devengados aún no facturados como consecuencia de la Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* revisada [ver párrafo 4.11(b)].
Sección 5 *Estado del*	

 © IFRS Foundation

Sección	Objeto de la modificación
Resultado Integral y Estado de Resultados	11. Solo modificaciones de redacción.
Sección 6 *Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas*	12. Incorporación de un requerimiento para revelar el importe de dividendos propuesto (o declarado) antes de que se autoricen los estados financieros para su emisión, pero no reconocido como una distribución a los propietarios durante el periodo sobre el que se informa, y el importe por acción; y el importe de cualquier dividendo preferente de carácter acumulativo que no haya sido reconocido (véase el párrafo 6.6).
Sección 7 *Estado de Flujos de Efectivo*	13. Incorporación de un requerimiento para revelar una conciliación de los cambios en los pasivos derivados de las actividades de financiación, incluyendo los cambios derivados de los flujos de efectivo y los flujos no monetarios (véase el párrafo 7.19A). 14. Incorporación de requerimientos para revelar información sobre acuerdos de financiación de proveedores (véanse los párrafos 7.19B–7.19C).
Sección 8 *Notas a los Estados Financieros*	15. Modificaciones para requerir a las entidades que revelen "información material o que tenga importancia relativa sobre políticas contables" en lugar de "políticas contables significativas" (véanse los párrafos 8.4 a 8.6). 16. Incorporación de ejemplos de los tipos de juicios que la gerencia puede hacer en el proceso de aplicación de las políticas contables de la PYME y que tienen el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros (véase el párrafo 8.6).
Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados*	17. Modificación de la definición de "control" y aclaración de la aplicación de la presunción refutable (véanse los párrafos 9.4 a 9.12). 18. Modificaciones para establecer requerimientos cuando una controladora pierde el control de una subsidiaria y requerir a las entidades que midan cualquier participación retenida en una antigua subsidiaria a su valor razonable en la fecha en que se pierde el control (véanse los párrafos 9.18 y 9.19). 19. Reubicación de los requerimientos sobre los cambios en la participación controladora de una subsidiaria de la Sección 22 *Pasivos y Patrimonio* a esta sección (ver párrafo 9.20A). 20. Eliminación del requerimiento de revelar la base para concluir que existe control cuando la controladora no posee más de la mitad del poder de voto en la otra entidad [véase el párrafo 9.23(b)]. 21. Incorporación del requerimiento de revelar información sobre la pérdida de control de una subsidiaria, si la entidad conserva una inversión en la antigua subsidiaria (véase el párrafo 9.23B). 22. Modificación para especificar que una controladora esté exenta de preparar estados financieros consolidados de acuerdo con el párrafo 9.3 puede presentar estados financieros separados como sus únicos estados financieros (véase el párrafo 9.25A).

Sección	Objeto de la modificación	
	23.	Modificación para requerir información adicional para una entidad que prepara estados financieros separados [véase el párrafo 9.27(c)].
Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores*	24.	Modificaciones consiguientes que surgen de la eliminación de la opción de aplicar los requerimientos de reconocimiento y medición de la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* que anteriormente se encontraba en las Secciones 11 y 12 (véase el párrafo 10.11).
	25.	Modificación para introducir la definición de "estimación contable" para ayudar a las entidades a distinguir los cambios en las estimaciones contables de los cambios en las políticas contables (véanse los párrafos 10.14A a 10.15).
Sección 11 *Instrumentos Financieros*	26.	Eliminación de la opción de que una entidad aplique los requerimientos de reconocimiento y medición de la NIC 39 (véase el párrafo 11.2).
	27.	Modificación para excluir del alcance de esta sección los contratos de garantía financiera emitidos a título gratuito cuando el deudor especificado sea otra entidad del grupo, y también aclarar que otros contratos de garantía financiera emitidos están dentro del alcance de esta sección [véanse los párrafos 11.6(g) y 11.49(k)].
	28.	Aclaración de que los instrumentos de deuda que tienen características de cancelación anticipada con pagos de compensación negativos pueden seguir cumpliendo los criterios para ser medidos al costo amortizado [véase el párrafo 11.9(b)].
	29.	Adición de un principio complementario para clasificar los instrumentos de deuda en función de sus características de flujo de efectivo contractuales (véase el párrafo 11.9ZA).
	30.	Aclaración de los requerimientos de la reclasificación de los instrumentos financieros (véase el párrafo 11.11A).
	31.	Modificaciones consiguientes a los requerimientos de medición iniciales en esta sección que surgen de la Sección 23 revisada (ver párrafos 11.13 y 11.13A).
	32.	Traslado a esta sección de los requerimientos de la anterior Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias* sobre el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias por dividendos (véanse los párrafos 11.14A y 11.55).
	33.	Reubicación a la nueva Sección 12 *Medición del Valor Razonable* de los requerimientos para la estimación del valor razonable y revelar información sobre las mediciones del valor razonable (véanse los párrafos 11.27 a 11.32).
	34.	Incorporación de requerimientos para revelar un análisis de la antigüedad de los activos financieros y un análisis de vencimiento de los pasivos financieros (véanse los párrafos 11.43 a 11.43B).
	35.	Traslado de los requerimientos de la anterior Sección 12 *Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros* a una parte separada de esta sección (Parte II *Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros*).

Sección	Objeto de la modificación	
	36.	Modificación consecuente del alcance de esta sección para contratos de contraprestación contingente en una combinación de negocios que surja de la Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía* revisada [véase el párrafo 11.49(g)].
Sección 12 *Medición del Valor Razonable*	37.	Una nueva sección que establece los requerimientos para medir el valor razonable y revelar información sobre las mediciones del valor razonable.
Sección 13 *Inventarios.*	38.	Modificaciones consiguientes de esta sección derivadas de la Sección 23 revisada (véanse los párrafos 13.2(a), 13.2A y 13.14).
Sección 14 *Inversiones en Asociadas*	39.	Aclaración del tratamiento de las participaciones a largo plazo en una entidad asociada o controlada de forma conjunta que forman parte de la inversión neta de la entidad en una entidad asociada o controlada de forma conjunta [véanse los párrafos 14.8(d) y 14.8(h)].
Sección 15 *Acuerdos Conjuntos*	40.	Sustitución del término "negocio conjunto" por "acuerdo conjunto".
	41.	Modificación de la definición de "control conjunto" para alinearla con la definición de "control" de la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados* (véanse los párrafos 15.2 y 15.2A).
	42.	Modificaciones para requerir que una entidad que no tenga el control conjunto de un acuerdo conjunto contabilice su participación en función del tipo de acuerdo (véanse los párrafos 15.18 a 15.18B).
	43.	Eliminación del requerimiento de que las entidades revelen su participación en los compromisos de inversión en capital de los negocios conjuntos [véase el párrafo 15.19(d)].
Sección 16 *Propiedad de Inversión*	44.	Aclaración de que la determinación de si una operación cumple tanto la definición de "combinación de negocios" y "propiedad de inversión" requiere la aplicación por separado de esta sección y de la Sección 19 (véase el párrafo 16.3A).
	45.	Aclaración de que una entidad transferirá una propiedad a, o desde, propiedades de inversión solo cuando haya evidencia de un cambio en el uso (véase el párrafo 16.9).
	46.	Traslado a la nueva Sección 12 del requerimiento de revelar información sobre mediciones del valor razonable [véase el párrafo 16.10(a)].
Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo*	47.	Modificación para incluir las plantas productoras que son medibles por separado sin costo o esfuerzo desproporcionado dentro del alcance de esta sección [véase el párrafo 17.3(a)].
	48.	Aclaración de los factores considerados en la determinación de la vida útil de un activo señalando que las reducciones futuras esperadas en el precio de venta de un elemento producido con el activo podrían indicar la expectativa de

Sección	Objeto de la modificación
	obsolescencia técnica o comercial de ese activo [véase el párrafo 17.21(c)]. 49. Aclaración de que un método de depreciación basado en los ingresos de actividades ordinarias no es apropiado (véase el párrafo 17.22). 50. Modificaciones consiguientes de derivadas de la Sección 23 revisada (véase el párrafo 17.29). 51. Traslado a la nueva Sección 12 del requerimiento de revelar información sobre el valor razonable [véase el párrafo 17.33(c)].
Sección 18 *Activos Intangibles distintos de la Plusvalía*	52. Aclaración de la definición de "activo" utilizada en esta sección (véase la nota a pie de página del párrafo 18.4). 53. Adición de una presunción refutable de que los métodos de amortización basados en los ingresos de actividades ordinarias no son apropiados, con detalles de las limitadas circunstancias en las que la presunción puede ser refutada (véase el párrafo 18.22A).
Sección 19 *Combinaciones de negocios y plusvalía*	54. Sección revisada para alinearse con la NIIF 3 (2008) *Combinaciones de Negocios* y modificaciones posteriores, entre las que se incluyen la *Definición de un Negocio* (2018) y la *Referencia al Marco Conceptual* (2020).
Sección 20 *Arrendamientos*	55. Solo modificaciones de redacción.
Sección 21 *Provisiones y Contingencias*	56. Aclaración de la definición de pasivo utilizada en esta sección (véase la nota a pie de página del párrafo 21.1). 57. Eliminación de los requerimientos relacionados con la consideración contingente en una combinación de negocios del alcance de esta sección como consecuencia de la Sección 19 revisada [véase el párrafo 21.1(e)]. 58. Modificación para incluir los contratos de garantía financiera emitidos a título gratuito cuando el deudor especificado sea otra entidad del grupo dentro del alcance de esta sección y especificar información a revelar adicional (véanse los párrafos 21.1A, 21.18 y 21.19). 59. Reubicación de la guía sobre costos de reestructuración del Apéndice a esta sección e incorporación de ejemplos (véanse los párrafos 21.6A, 21.6B y 21A.3). 60. Eliminación del ejemplo sobre las devoluciones de clientes del Apéndice de esta sección como consecuencia de la revisión de la Sección 23 (véase el párrafo 21A.5).
Sección 22 *Pasivos y Patrimonio*	61. Eliminación de los contratos de contraprestación contingente en una combinación de negocios de las exclusiones del alcance de esta sección como consecuencia de las modificaciones Sección 19 revisada [véase el párrafo 22.2(c)]. 62. Incorporación de una exención de la presentación del importe por cobrar como compensación del patrimonio cuando los instrumentos patrimonio se emiten antes de la recepción de efectivo u otros recursos cuando las leyes o regulaciones prohíben dicha presentación [véase el párrafo 22.7(a)].

Sección	Objeto de la modificación
	63. Traslado de los requerimientos sobre operaciones con acciones de una subsidiaria consolidada a la Sección 9 (véase el párrafo 22.19).
Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*	64. Sección revisada para la alineación con la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*.
Sección 24 *Subvenciones del Gobierno*	65. Solo modificaciones de redacción.
Sección 25 *Costos por Préstamos*	66. Solo modificaciones de redacción.
Sección 26 *Pagos basados en Acciones*	67. Se incluyen o excluyen del alcance de esta sección las modificaciones para especificar qué transacciones se producen cuando los negocios o las entidades reestructuran su patrimonio, o combinan o forman una entidad controlada conjuntamente (véase el párrafo 26.1C). 68. Aclaración de la definición de "valor razonable" utilizada en esta sección (véanse los párrafos 26.1D y 26.1E). 69. Aclaración de si los requerimientos se aplican solo a las transacciones de pago basadas en acciones con empleados y otras personas que proporcionan servicios similares (véanse los párrafos 26.5 y 26.6, 26.8 y 26.16). 70. Aclaración de la definición de "condiciones de irrevocabilidad (consolidación) de la concesión" definiendo por separado una "condición de rendimiento" y una "condición de servicio" (véase el párrafo 26.9). 71. Adición de los requerimientos sobre los efectos de las condiciones de irrevocabilidad y distintas a la irrevocabilidad de la concesión en la medición de los pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo (véanse los párrafos 26.14A y 26.14B). 72. Adición de requerimientos sobre la clasificación de las transacciones de pagos basados en acciones con una característica de liquidación neta para las obligaciones de retención de impuestos (véanse los párrafos 26.15 a 26.15D).
Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*	73. Modificaciones consiguientes a esta sección derivadas de la nueva Sección 12 y la Sección 23 revisada (véanse los párrafos 27.1(f) y 27.14).
Sección 28 *Beneficios a los Empleados*	74. Aclaración de que una entidad está obligada a evaluar la profundidad del mercado de bonos corporativos de alta calidad a nivel de moneda (véase el párrafo 28.17). 75. Aclaración de que una entidad que utiliza la simplificación de la medición para su obligación de beneficios definidos mide la obligación al importe actual de terminación, suponiendo que todos los empleados de la entidad terminan su empleo en la fecha de presentación (véase el párrafo 28.19). 76. Modificaciones para alinear los requerimientos sobre el momento del reconocimiento de los beneficios por terminación con los requerimientos sobre el reconocimiento de los costos

Sección	Objeto de la modificación	
		de reestructuración en el alcance de la Sección 21 *Provisiones y Contingencias* (véanse los párrafos 28.31, 28.34 y 28.35).
	77.	Incorporación de un requerimiento para que una entidad que aplique la simplificación de medición para su obligación de beneficio definido revele sus supuestos para medir su obligación [véase el párrafo 28.41(c)].
	78.	Modificación para requerir una conciliación más detallada de los saldos iniciales y finales de una obligación por beneficios definidos [véase el párrafo 28.41(e)].
	79.	Modificación para requerir una conciliación más detallada de los saldos iniciales y finales de los activos del plan y de cualquier derecho de reembolso reconocido [véase el párrafo 28.41(f)].
	80.	Eliminación del requerimiento de revelar el costo total relacionado con los planes de beneficios definidos para el periodo [véanse los párrafo 28.41(g)].
	81.	Incorporación de un requerimiento para revelar las contribuciones esperadas al plan de beneficios definidos para el próximo periodo anual sobre el que se informa [véase el párrafo 28.41(l)].
	82.	Adición de un requerimiento para que una entidad, que reconozca y mida el gasto por beneficios a los empleados sobre la base de una asignación razonable del gasto reconocido para el grupo, revele su aportación al plan del grupo (véase el párrafo 28.41C).
	83.	Adición de una opción para que una entidad, que reconoce y mide el gasto por beneficios a los empleados sobre la base de una asignación razonable del gasto reconocido para el grupo, revele información sobre el plan del grupo mediante una referencia cruzada a los estados financieros de otra entidad del grupo si se cumplen criterios específicos (véase el párrafo 28.41D).
	84.	Adición del requerimiento de revelar información sobre los pasivos contingentes derivados de las obligaciones por beneficios post-empleo si así lo requiere la Sección 21 (véase el párrafo 28.41E).
Sección 29 *Impuesto a las Ganancias*	85.	Aclaración de los requerimientos de cuándo se reconoce un activo por impuestos diferidos para las pérdidas no realizadas (véanse los párrafos 29.16A, 29.19(a) y 29.19A).
	86.	Adición de requerimientos sobre cómo reflejar los efectos de la incertidumbre en la contabilización de los impuestos a las ganancias (véanse los párrafos 29.34A a 29.34D).
	87.	Modificaciones de los requerimientos para compensar los activos y pasivos por el impuesto a las ganancias (véanse los párrafos 29.37, 29.37A y 29.41).
Sección 30 *Conversión de Moneda Extranjera*	88.	La incorporación de requerimientos para aplicar un enfoque congruente a la hora de evaluar si una moneda es convertible por otra, y para determinar la tasa de cambio a utilizar y la información a revelar (véanse los párrafos 30.5A, 30.28 y 30.29 y el Apéndice de la Sección 30).

Sección	Objeto de la modificación	
	89.	Adición de un requerimiento para determinar la tasa de cambio a utilizar en las transacciones que implican contraprestaciones pagadas o recibidas por anticipado en una moneda extranjera (véase el párrafo 30.8A).
Sección 31 *Hiperinflación*	90.	Solo modificaciones de redacción.
Sección 32 *Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa*	91.	No modificada.
Sección 33 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*	92.	Modificación del encabezamiento relativo a la información a revelar sobre las relaciones con la parte controladora (véase el encabezamiento del párrafo 33.5).
	93.	Adición del requerimiento de revelar los importes en los que incurre una entidad por la prestación de servicios de gestión clave que son proporcionados por una entidad de gestión separada (véase el párrafo 33.7A).
	94.	Aclaración del requerimiento de revelar información sobre los compromisos entre una entidad y sus partes relacionadas [véase el párrafo 33.9(b)].
	95.	Sustitución del término "estado" por "gobierno" (véase el párrafo 33.11).
	96.	Adición de los compromisos como ejemplo de transacción con parte relacionada [véase el párrafo 33.12(ha)].
	97.	Adición de un requerimiento de información a revelar para una entidad que aplique la exención de revelar información sobre la relación, y las transacciones, de la entidad con entidades relacionadas con el gobierno (véase el párrafo 33.15).
Sección 34 *Actividades Especializadas*	98.	Adición de un requerimiento para contabilizar las plantas productoras que en el momento del reconocimiento inicial puedan medirse por separado sin costos o esfuerzos desproporcionados, de acuerdo con la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo* (véanse los párrafos 34.2 a 34.2B).
	99.	Eliminación de los requerimientos sobre la medición del valor razonable como consecuencia de la nueva Sección 12 (véase el párrafo 34.6).
	100.	Traslado a la nueva Sección 12 del requerimiento de revelar información sobre la medición del valor razonable de los activos biológicos [véase el párrafo 34.7(b)].
	101.	Adición de un requerimiento para tratar los activos de exploración y evaluación como una clase separada de activos y revelar la información requerida por la Sección 17 o la Sección 18 *Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía* (véase el párrafo 34.11G).
Sección 35 *Transición a la Norma de Contabilidad* NIIF para las PYMES	102.	Adición de una excepción a la aplicación retroactiva de la Norma en la adopción por primera vez para los contratos con clientes finalizados antes de la fecha de transición [véase el párrafo 35.9(g)].

Sección	Objeto de la modificación
	103. Adición de una opción que permite a las entidades que aplican por primera vez la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES utilizar la Sección 23 de forma retroactiva o prospectiva, de acuerdo con los requerimientos de transición introducidos para la Sección 23 revisada [véase el párrafo 35.10(o)].
Apéndice A *Fecha de vigencia y transición*	104. Apéndice revisado para proporcionar requerimientos sobre la transición a la tercera edición de la Norma.
Apéndice B *Glosario de términos*	105. Modificaciones consecuentes derivadas de las modificaciones en otras secciones de la Norma.

Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*

Prólogo a la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*

P1 Este Prólogo establece el alcance y la autoridad de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* y describe cómo se mantiene la Norma.

P2 El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, (IASB), se creó en 2001. El IASB fue precedido por el consejo del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad.

P3 Las Normas NIIF® de Contabilidad completas y la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* son desarrolladas a través del procedimiento a seguir establecido en el *Manual del Procedimiento a Seguir* de la Fundación IFRS.

Alcance y autoridad de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*

P4 La Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* está diseñada para aplicarse a los estados financieros de propósito general y a otra información financiera de entidades con ánimo de lucro que las jurisdicciones suelen denominar pequeñas y medianas entidades, entidades privadas o entidades sin obligación pública de rendir cuentas.

P5 El término "otra información financiera" comprende la información suministrada fuera de los estados financieros que ayuda en la interpretación de un conjunto completo de estados financieros o mejora la capacidad de los usuarios para tomar decisiones económicas eficientes.

P6 Entre las entidades con ánimo de lucro se incluyen las que desarrollan actividades comerciales, industriales, financieras u otras similares, ya estén organizadas en forma de sociedades o revistan otras formas jurídicas.

P7 El término pequeñas y medianas entidades (o PYMES), tal y como lo usa el IASB, se define y explica en la Sección 1 *Pequeñas y Medianas Entidades*. Muchas jurisdicciones han desarrollado sus propias definiciones de PYMES para un amplio rango de propósitos, incluyendo el establecimiento de requerimientos de información financiera. Las definiciones que son específicas de una jurisdicción concreta suelen incluir criterios cuantificados basados en los ingresos de actividades ordinarias, activos, empleados u otros factores. Además, el término PYMES se usa con frecuencia para indicar o incluir entidades muy pequeñas sin considerar si publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos.

P8 La Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* establece los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar que se refieren a las transacciones y sucesos económicos que son importantes en los estados financieros con propósito de información general. También establece estos requisitos con relación a transacciones y sucesos que surgen en sectores industriales específicos.

P9 La Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* se basa en las Normas NIIF de Contabilidad completas con modificaciones para reflejar las necesidades de los usuarios de los estados financieros de las PYMES y para reflejar las consideraciones de costo-beneficio relevantes para las PYMES y los usuarios de sus estados financieros.

Estados financieros con propósito general de las PYMES

P10 El objetivo de los estados financieros con propósito general de una entidad pequeña o mediana es proporcionar información financiera sobre la entidad que informa que sea útil para los inversores existentes y potenciales, los prestamistas y otros acreedores a la hora de tomar decisiones relacionadas con la aportación de recursos a la entidad.

P11 A menudo, las PYMES producen estados financieros para el uso exclusivo de los propietarios-gerentes, o para las autoridades fiscales u otros organismos gubernamentales. Los estados financieros producidos únicamente para los citados propósitos no son necesariamente estados financieros con propósito de información general.

P12 Las leyes fiscales son específicas de cada jurisdicción, y los objetivos de los estados financieros con propósito de información general difieren de los objetivos de información sobre ganancias fiscales. Así, es improbable que los estados financieros preparados en conformidad con la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* cumplan completamente con todas las mediciones requeridas por las leyes fiscales y regulaciones de una jurisdicción concreta. Una jurisdicción puede reducir la doble carga informativa de las PYMES requiriendo o permitiendo que los informes fiscales de una entidad se estructuren como conciliaciones a partir de los beneficios o pérdidas determinados de acuerdo con la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* o por otros medios.

Autoridad de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*

P13 Las decisiones sobre qué entidades están requeridas o autorizadas a utilizar las Normas NIIF de Contabilidad completas o la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* recaen en las autoridades legislativas y regulatorias y en los emisores de normas de las distintas jurisdicciones. Sin embargo, una definición clara de la clase de entidad a la que se destina la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*—tal como se establece en la Sección 1 de la Norma—es esencial para que:

(a) el IASB puede decidir sobre los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar que sean apropiados para esa clase de entidad; y

(b) las autoridades legislativas y reguladoras, los organismos emisores de normas y las entidades que informan y sus auditores estén informados del alcance pretendido para la aplicación de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES.*

Una definición clara es también esencial para que las entidades que no son pequeñas ni medianas entidades—tal como se establece en la Sección 1 de Norma—y, por tanto, no cumplen los requisitos para utilizar la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*, no afirmen que sus estados financieros están cumpliendo con la Norma (véase el párrafo 1.5).

Organización de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*

P14 La Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* se organiza por temas, presentándose cada tema en una Sección numerada por separado. Las referencias a párrafos se identifican por el número de sección seguido por el número de párrafo. Los números de párrafo tienen el formato xx.yy, en los que xx es el número de sección yy es el número de párrafo secuencial dentro de dicha sección. En los ejemplos que incluyen importes monetarios, la unidad de medida es la Unidad Monetaria (cuya abreviatura es u. m.).

P15 Todos los párrafos de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* tienen igual valor normativo (excepto lo especificado en el párrafo 2.2). Algunas secciones incluyen apéndices de guía de aplicación, que son parte integral de la sección, y algunas secciones incluyen apéndices de ejemplos ilustrativos, que acompañan, pero no son parte de la sección. Los Apéndices A y B son parte integral de la Norma. Las definiciones del Glosario del Apéndice B son parte integral de las secciones en las que aparecen los términos.

Mantenimiento de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*

P16 El IASB espera proponer modificaciones a la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* publicando un proyecto de norma recopilatorio periódicamente, pero con una frecuencia no superior a una vez cada tres años aproximadamente. En el desarrollo de esos proyectos de norma, el IASB espera considerar las Normas NIIF de Contabilidad completas, nuevas y modificadas, así como las cuestiones específicas que se han planteado en relación con la aplicación de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*. En ocasiones el IASB puede identificar un tema urgente para el que puede ser necesario considerar una modificación de la Norma de

Contabilidad *NIIF para las PYMES* al margen del proceso de revisión periódica. Sin embargo, se espera que estas ocasiones sean poco frecuentes.

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

Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*

Sección 1
Pequeñas y Medianas Entidades

Alcance pretendido de esta Norma

1.1 La Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* está destinada a entidades sin **obligación pública de rendir cuentas**, que en esta Norma se denominan **pequeñas y medianas entidades** (PYMES). Esta sección describe las características de las PYMES.

Descripción de pequeñas y medianas entidades

1.2 Las pequeñas y medianas entidades son entidades que:

(a) no tienen obligación pública de rendir cuentas; y

(b) publican **estados financieros con propósito general** para usuarios externos.

Entre los ejemplos de usuarios externos se incluyen los inversores existentes y potenciales, los prestamistas y otros acreedores, y las agencias de calificación crediticia.

1.3 Una entidad tiene obligación pública de rendir cuentas cuando:

(a) sus instrumentos de deuda o de patrimonio se negocian en un mercado público o están en proceso de emitir estos instrumentos para negociarse en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado fuera de la bolsa de valores, incluyendo mercados locales o regionales); o

(b) posee activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros como uno de sus negocios principales (por ejemplo, bancos, cooperativas de crédito, compañías de seguros, comisionistas, intermediarios de valores, fondos de pensiones, fondos de inversión colectiva y bancos de inversión a menudo cumplen este segundo criterio).

1.4 Es posible que algunas entidades mantengan activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros porque mantienen y gestionan recursos financieros que les han confiado clientes o miembros que no están implicados en la gestión de la entidad. Sin embargo, si lo hacen por motivos secundarios a la actividad principal (como podría ser el caso, por ejemplo, de las agencias de viajes o inmobiliarias, los colegios, las organizaciones no lucrativas, las cooperativas que requieran el pago de un depósito nominal para la afiliación y los vendedores que reciban el pago con anterioridad a la entrega de artículos o servicios como las compañías que prestan servicios públicos), esto no las convierte en entidades con obligación pública de rendir cuentas.

1.5 Si una entidad que tiene obligación pública de rendir cuentas aplica usa esta Norma, sus estados financieros no se describirán como conformes a la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*—incluso si una ley o regulación en la jurisdicción de esa entidad permite o requiere que esta Norma sea utilizada por las entidades que tienen obligación pública de rendir cuentas.

1.6 No se prohíbe a una **subsidiaria** cuya **controladora** aplique las **Normas NIIF de Contabilidad completas,** o que forme parte de un **grupo** consolidado que utilice las Normas NIIF de Contabilidad completas, usar esta Norma en sus propios estados financieros si dicha subsidiaria no tiene obligación pública de rendir cuentas por sí misma. Si sus estados financieros se describen como en conformidad con la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*, debe cumplir con todos los requerimientos de esta Norma.

1.7 Una controladora (incluyendo la controladora última o cualquier controladora intermedia) evaluará si cumple con los requisitos para aplicar esta Norma en sus **estados financieros separados** sobre la base de su propio estatus sin considerar si otras entidades del grupo tienen, o el grupo tiene como un todo, obligación pública de rendir cuentas. Si una controladora por sí misma no tiene obligación pública de rendir cuentas, puede presentar sus estados financieros separados de acuerdo con esta Norma (véase la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados*), incluso si presenta sus **estados financieros consolidados** de acuerdo con las Normas NIIF de Contabilidad completas u otro conjunto de principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA), tales como sus normas de contabilidad nacionales. Los estados financieros preparados de acuerdo con esta Norma se distinguirán con claridad de los estados financieros preparados de acuerdo con otros requerimientos.

Sección 2
Conceptos y Principios Fundamentales

Alcance de esta sección

2.1 Esta sección describe el **objetivo de los estados financieros** de las **pequeñas y medianas entidades** (PYMES). También establece los conceptos y principios básicos subyacentes a los **estados financieros** de las PYMES.

2.2 Los conceptos y principios de esta sección podrían no siempre alinearse con los requerimientos de otras secciones de la Norma. En esos casos, los requerimientos de las otras secciones tienen prioridad sobre los conceptos y principios de esta sección.

El objetivo de los estados financieros de las pequeñas y medianas entidades

Objetivo, utilidad y limitaciones de la información financiera con propósito general

2.3 El objetivo de los **estados financieros con propósito de información general de una entidad** es proporcionar información financiera sobre la **entidad que informa** que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales al tomar decisiones relacionadas con el suministro de recursos a la entidad.[1]

2.4 La información útil de una entidad que informa incluye información sobre:

(a) los **recursos económicos** de la entidad, los derechos de los acreedores contra la entidad y cambios en los recursos y derechos de los acreedores; y

(b) la medida en que la gerencia ha cumplido de forma eficiente y eficaz sus responsabilidades por el uso de los recursos económicos de la entidad.

2.5 Sin embargo, los estados financieros con propósito general no proporcionan ni pueden proporcionar la información que consideran al tomar decisiones los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes o potenciales. Estos usuarios de los estados financieros con propósito general de una entidad (usuarios) también consideran información pertinente de otras fuentes, por ejemplo, las condiciones y expectativas económicas generales, los acontecimientos políticos y las perspectivas del sector industrial y de las compañías.[2]

Información sobre los recursos económicos, los derechos de los acreedores contra la entidad y los cambios en estos de la entidad que informa

2.6 Los estados financieros con propósito general proporcionan información sobre la situación financiera de una entidad, específicamente sobre los recursos económicos de la entidad y los derechos contra la entidad. Los estados financieros también proporcionan información acerca de los efectos de las transacciones y otros sucesos que cambian los recursos económicos y los derechos de los acreedores de una entidad. Los usuarios utilizan esta información para tomar decisiones y formarse expectativas basadas en su evaluación del importe, el calendario y la incertidumbre de los **flujos de efectivo** futuros de la entidad.

2.7 Los estados financieros también muestran la eficiencia y eficacia con que la gerencia de la entidad que informa ha cumplido con su responsabilidad de utilizar los recursos económicos de la entidad. Esta información ayuda a los usuarios a evaluar la administración de esos recursos por parte de la gerencia.

---

[1] A lo largo de esta sección "estados financieros" hace referencia a estados financieros con propósito de información general a menos que específicamente se especifique otra cosa.

[2] A lo largo de esta sección, "usuarios" se refieren a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes o potenciales y otros acreedores que deben depender de los estados financieros con propósito general para obtener la mayor parte de la información financiera que necesitan (usuarios principales de los estados financieros con propósito general).

 © IFRS Foundation

Características cualitativas de la información en los estados financieros

2.8 Una entidad utiliza las características cualitativas de la información financiera útil descritas en los párrafos 2.9 a 2.24 para la identificación de los tipos de información que probablemente sean más útiles para los usuarios a la hora de tomar decisiones sobre la entidad.

2.9 La información financiera es útil solo si es relevante y representa fielmente lo que pretende representar. La utilidad de la información financiera se mejora si es comparable, verificable, oportuna y comprensible.

Características cualitativas fundamentales

2.10 Las **características cualitativas fundamentales** de la información financiera son la relevancia y la representación fiel.

Relevancia

2.11 La información financiera es relevante si puede influir en las decisiones de los usuarios. La información puede ser relevante incluso si algunos usuarios deciden no hacer uso de ella o ya la conocen por otras fuentes.

2.12 La información financiera puede afectar a las decisiones de los usuarios al tener valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

Materialidad o importancia relativa

2.13 La información es **material o tiene importancia relativa** si su omisión, expresión inadecuada o ensombrecimiento podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los **usuarios principales** de los estados financieros con propósito general toman a partir de los estados financieros, que proporcionan información financiera sobre una determinada entidad especifica que informa. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de relevancia específico de la entidad basado en la naturaleza o la magnitud, o ambas, de los elementos a los que se refiere la información, en el contexto de los estados financieros de la entidad. Por consiguiente, el IASB no puede especificar un umbral cuantitativo uniforme para la materialidad o importancia relativa, ni predeterminar qué información podría ser material o tener importancia relativa en una situación particular.

Representación fiel

2.14 Los estados financieros representan fenómenos económicos utilizando palabras y números. La información financiera útil no solo representa fenómenos relevantes, sino que también representa fielmente la esencia de los fenómenos que pretende representar. En muchas circunstancias, la esencia de un fenómeno económico y su forma legal son las mismas. Si no son iguales, la información sobre la forma jurídica no representaría fielmente, por sí misma, el fenómeno económico.

2.15 Para ser una representación perfectamente fiel, una representación de un fenómeno económico debería tener tres características: integridad, neutralidad y ausencia de **error**. La perfección rara vez, o nunca, es alcanzable. En su lugar, el objetivo del IASB es maximizar esas cualidades en la medida de lo posible.

2.16 Para ser completa, la descripción de un fenómeno económico incluye toda la información necesaria para que el usuario comprenda el fenómeno, lo que incluye todas las descripciones y explicaciones necesarias.

2.17 Para ser neutral, la representación de un fenómeno económico no debe estar sesgada en la selección o presentación de la información financiera. La neutralidad se apoya en la **prudencia**, que es el ejercicio de la cautela cuando una entidad emite juicios en condiciones de incertidumbre. El ejercicio de prudencia significa que los **activos** e **ingresos** no están sobrestimados, así como que los **pasivos** y **gastos** no están subestimados. Igualmente, la prudencia no permite la subestimación de activos o ingresos, ni la sobrestimación de pasivos o gastos. Estas estimaciones erróneas pueden conducir a la sobrestimación o la subestimación de ingresos o de gastos en periodos futuros. Por consiguiente, algunas secciones de esta Norma podrían contener requerimientos asimétricos si fuera necesario para ayudar a una entidad a seleccionar la información más relevante que represente fielmente lo que pretende representar.

2.18 La representación fiel no significa que la descripción de un fenómeno económico sea precisa en todos los aspectos. Para estar libre de errores, una descripción del fenómeno no contiene errores ni omisiones, y una entidad ha seleccionado y aplicado, sin errores, un proceso para producir la información en los estados financieros.

Aplicación de las características cualitativas fundamentales

2.19 El proceso más eficiente y vigente mediante el cual una entidad aplica las características cualitativas fundamentales de la información financiera, sujeto a los efectos de las características de mejora (véase el párrafo 2.20) y la restricción de costos (véanse los párrafos 2.25 a 2.27), suele ser:

(a) primero, la identificación de un fenómeno económico sobre el que la información puede ser útil para los usuarios.

(b) segundo, la identificación del tipo de información sobre el fenómeno en (a) que sería más relevante.

(c) tercero, la evaluación de si la información relevante en (b) está disponible y si puede proporcionar una representación fiel del fenómeno económico. Si es así, el proceso de satisfacer las características cualitativas fundamentales termina en ese punto. De no ser así, la entidad repite el proceso con el siguiente tipo de información más relevante. En algunos casos, la entidad podría tener que priorizar una o más de las características cualitativas fundamentales sobre otras para cumplir el objetivo de los estados financieros (véase el párrafo 2.32).

Características cualitativas de mejora

2.20 La comparabilidad, verificabilidad, **oportunidad** y **comprensibilidad** son características cualitativas que mejoran la utilidad de la información relevante que proporciona una representación fiel de lo que pretende representar. Estas características cualitativas mejoradas también podrían ayudar a una entidad a decidir cómo representar un fenómeno económico si la entidad juzga que más de una forma proporciona información igualmente relevante y una representación igualmente fiel de ese fenómeno.

Comparabilidad

2.21 La información sobre una entidad es más útil si los usuarios pueden comparar esa información con otra similar sobre distintas entidades y con información similar sobre la misma entidad para otro periodo u otra fecha. La comparabilidad es la característica cualitativa que permite a los usuarios identificar y comprender las similitudes y diferencias entre los elementos. La comparabilidad se reduce si se permite a las entidades utilizar métodos contables alternativos para el mismo fenómeno.

Verificabilidad

2.22 La verificabilidad ayuda a asegurar a los usuarios que la información representa fielmente los fenómenos pretende representar. Verificabilidad significa que observadores independientes, debidamente informados, podrían alcanzar un acuerdo, aunque no necesariamente completo, de que una descripción particular es fidedigna. La información cuantificada no tiene que ser una estimación con un único valor para ser verificable; también puede verificarse un rango de posibles importes, junto con las probabilidades correspondientes.

Oportunidad

2.23 Oportunidad significa tener información disponible para los responsables de la toma de decisiones a tiempo para que pueda influir en sus decisiones. Generalmente, cuanto más antigua es la información menos útil resulta. Sin embargo, cierta información puede continuar siendo oportuna durante bastante tiempo después del cierre de un **periodo sobre el que se informa** debido a que, por ejemplo, algunos usuarios la utilizarán para identificar y analizar tendencias.

Comprensibilidad

2.24 La clasificación, caracterización y presentación de la información de forma clara y concisa la hace comprensible. Sin embargo, la comprensibilidad no debe utilizarse como justificación para omitir información relevante. Un conjunto de estados financieros estaría incompleto si una entidad excluyera información sobre fenómenos porque los fenómenos son intrínsecamente complejos y no pueden hacerse fáciles de entender.

La restricción del costo sobre la información financiera útil

2.25 El costo es una restricción dominante en la información que una entidad puede proporcionar. La presentación de información financiera impone costos a una entidad, de forma que es importante que esos costos estén justificados por los beneficios de presentar esa información.

2.26 Las entidades consumen la mayor parte del esfuerzo que supone recopilar, procesar, verificar y diseminar dicha información, pero los usuarios son los que en última instancia cargan con esos costos en forma de rentabilidades reducidas. Los usuarios también incurren en costos para analizar e interpretar la información que una entidad proporciona. Si las entidades no proporcionan la información necesaria, los usuarios incurren en costos adicionales para obtener esa información en otro lugar o para estimarla.

2.27 La presentación de información financiera relevante que represente fielmente lo que pretende representar ayuda a los usuarios a tomar decisiones con confianza. La toma de decisiones con confianza da como resultado un funcionamiento más eficiente de los mercados de capitales y un menor costo del capital para la economía en su conjunto. Un usuario individual también se beneficia al tomar decisiones más informadas. Sin embargo, no es posible que los estados financieros proporcionen toda la información que cada usuario pueda considerar relevante.

Costo o esfuerzo desproporcionados

2.28 Algunos requerimientos de esta Norma están acompañados de una exención de costos o esfuerzos desproporcionados. Tales exenciones no se aplican a otros requerimientos de esta Norma.

2.29 El hecho de que una entidad deba incurrir en costos o esfuerzos desproporcionados para obtener o juzgar la información necesaria para cumplir con un requerimiento depende de las circunstancias específicas de la entidad y del juicio de la gerencia sobre los costos y beneficios de aplicar ese requerimiento. Para hacer este juicio, una entidad considera cómo la toma de decisiones de los usuarios podría verse afectada por no tener esa información. Una entidad gastaría un costo o esfuerzo desproporcionado en aplicar un requisito si el costo incremental (por ejemplo, los honorarios de los tasadores) o el esfuerzo adicional (por ejemplo, los esfuerzos de los empleados) exceden sustancialmente los beneficios que los usuarios recibirían al tener la información. Esta Norma generalmente requiere que una PYME juzgue el costo o esfuerzo desproporcionado utilizando un umbral más bajo que el que otras Normas NIIF de Contabilidad requieren de las entidades con obligación pública de rendir cuentas porque las PYMES no rinden cuentas a las partes interesadas públicas.

2.30 Una entidad juzga si un requerimiento implicaría un costo o esfuerzo desproporcionado en el **reconocimiento** inicial en los estados financieros—por ejemplo, en la fecha de la transacción—basándose en la información sobre los costos y beneficios del requerimiento en el momento del reconocimiento inicial. Si la exención de costo o esfuerzo desproporcionado también se aplica después del reconocimiento inicial, por ejemplo, a una medición posterior de un elemento, la entidad hace un nuevo juicio de costo o esfuerzo desproporcionado en esa fecha posterior, basándose en la información disponible en esa fecha.

2.31 Si una entidad aplica una exención por esfuerzo o costo desproporcionado, la entidad revelará ese hecho y las razones por las cuales la aplicación del requerimiento implicaría un esfuerzo o costo desproporcionado. Este requerimiento no aplica a la exención por esfuerzo o costo desproporcionado del párrafo 19.16, que está cubierto por los requerimientos de información a revelar en el párrafo 19.38.

Estados financieros de la entidad que informa

Objetivo y alcance de los estados financieros

2.32 El objetivo de los estados financieros es proporcionar información financiera sobre los activos, pasivos, **patrimonio**, ingresos y gastos de la entidad que informa, que sea útil para que los usuarios evalúen las perspectivas de las futuras entradas netas de efectivo de la entidad y la administración de la gestión de los recursos económicos de la entidad (véase el párrafo 2.4).

Periodo sobre el que se informa

2.33 Una entidad prepara sus estados financieros para un periodo específico sobre el que se informa y revela información sobre:

(a) sus activos y pasivos—incluidos los activos y pasivos no reconocidos—y el patrimonio que existía al final o durante el periodo sobre el que se informa; y

(b) sus ingresos y gastos para el periodo sobre el que se informa.

2.34 Para ayudar a los usuarios a identificar y analizar cambios y tendencias, una entidad también revela en sus estados financieros información comparativa para al menos un periodo anterior sobre el que se informa, excepto si esta Norma permite o requiere lo contrario.

2.35 Una entidad también revela en sus estados financieros información sobre posibles transacciones y eventos futuros si la información:

(a) se relaciona con los activos o pasivos de la entidad, incluidos los activos o pasivos no reconocidos, o con el patrimonio que existía al final o durante el periodo sobre el que se informa, o con los ingresos o gastos del periodo sobre el que se informa; y

(b) es útil para los usuarios.

2.36 Una entidad no suele revelar en sus estados financieros otros tipos de información prospectiva, por ejemplo, material explicativo sobre las expectativas y estrategias de la gerencia.

Perspectiva adoptada en los estados financieros

2.37 Una entidad revela en sus estados financieros información sobre transacciones y otros eventos desde la perspectiva de la entidad en su conjunto, no la de ningún grupo en particular de los inversores, prestamistas u otros acreedores actuales o potenciales de la entidad.

Hipótesis de negocio en marcha

2.38 Una entidad normalmente prepara sus estados financieros bajo los supuestos de que es una **entidad en funcionamiento** y que continuará operando en el futuro previsible. Los usuarios asumen que la entidad no tiene ni la intención ni la necesidad de entrar en liquidación o de dejar de operar. Si la entidad tiene tal intención o necesidad, podría preparar los estados financieros sobre otra base. De ser así, la entidad describe en sus estados financieros la base que ha utilizado (véanse los párrafos 3.8 y 3.9).

La entidad que informa

2.39 Una entidad que informa es una entidad a la que se le requiere, u opta, por preparar estados financieros. Una entidad que informa no es necesariamente una entidad legal. Una entidad que informa puede ser una única entidad, una parte de una entidad o más de una entidad.

2.40 Si una entidad que informa comprende una **controladora** y sus **subsidiarias**, los estados financieros de la entidad que informa se denominan **estados financieros consolidados**. Si la entidad que informa comprende dos o más entidades que no están vinculadas por relación controladora—subsidiaria, los estados financieros de la entidad que informa se denominan **estados financieros combinados**.

2.41 El límite de la entidad que informa se basa en las necesidades de información de los usuarios. Los usuarios necesitan información relevante que represente fielmente lo que pretende representar. La representación fiel requiere que:

(a) el límite de la entidad que informa no contenga un conjunto incompleto o arbitrario de actividades económicas;

(b) la introducción de ese conjunto de actividades económicas en el límite de la entidad que informa, dé lugar a información neutral; y

(c) se proporcione una descripción de la forma en que se determinó el límite de la entidad que informa y lo que constituye la entidad que informa.

Los elementos de los estados financieros

2.42 Los elementos de los estados financieros son:

(a) activos, pasivos y patrimonio, que están relacionados con la **situación financiera** de una entidad que informa; y

(b) ingresos y gastos, que están relacionados con el **rendimiento** financiero de una entidad que informa.

2.43 Estos elementos se vinculan con los recursos económicos, derechos de los acreedores y cambios en los recursos económicos y en los derechos de los acreedores analizados en los párrafos 2.6 y 2.7.

Definición de activo

2.44 Un activo es un recurso económico presente controlado por una entidad como un resultado de sucesos pasados.

2.45 Un recurso económico es un derecho que tiene el **potencial de producir beneficios económicos.** No tiene que ser seguro, o incluso probable, que el derecho produzca beneficios económicos para que exista el potencial.

2.46 Los derechos que tienen el potencial de producir beneficios toman diversas formas, incluyendo:

(a) Derechos que se corresponden con una obligación de un tercero, por ejemplo:

(i) derechos a recibir **efectivo**.

(ii) Derechos a recibir bienes o servicios.

(iii) Derechos a intercambiar recursos económicos con terceros en condiciones favorables. Estos derechos incluyen, por ejemplo, un contrato a término para comprar un recurso económico en términos que son actualmente favorables o una opción para comprar un recurso económico.

(iv) Derechos a beneficios procedentes de una obligación de terceros que consiste en transferir un recurso económico si ocurre un suceso futuro incierto que haya sido especificado.

(b) Derechos que no corresponden a una obligación de otra parte, por ejemplo, derechos sobre activos físicos, como **propiedades, planta y equipo** o los **inventarios**, o derechos sobre algunos **activos intangibles**.

2.47 Muchos derechos se establecen por **contrato**, legislación o medios similares. Por ejemplo, una entidad puede obtener derechos sobre un objeto propio o arrendado, mediante la posesión de un instrumento de deuda o un instrumento de patrimonio, o mediante la posesión de una patente registrada. Sin embargo, una entidad también puede obtener derechos de otras formas— por ejemplo:

(a) comprando o creando conocimiento que no es de dominio público; o

(b) a través de una obligación de terceros que surge porque ese tercero no tiene la capacidad práctica de actuar de forma incongruente con sus prácticas comerciales, políticas publicadas o declaraciones específicas.

2.48 Una entidad controla un recurso económico si tiene la capacidad presente de dirigir el uso del recurso económico y obtener los beneficios económicos que pueden proceder de éste. Una entidad tiene la capacidad presente de dirigir el uso de un recurso económico si tiene el derecho a utilizar ese recurso económico en sus actividades, o de permitir que un tercero utilice para sus actividades dicho recurso económico. El control incluye la capacidad presente de impedir que terceros dirijan el uso del recurso económico y la obtención de los beneficios económicos que pueden proceder de éste.

Definición de un pasivo

2.49 Un pasivo es una obligación presente de la entidad de transferir un recurso económico como resultado de sucesos pasados.

2.50 Un pasivo existe solo si:

(a) una entidad tiene una obligación;

(b) la obligación es de transferir un recurso económico; y

(c) la obligación es una obligación presente que existe como resultado de sucesos pasados.

2.51 Una entidad tiene una obligación si tiene un deber o responsabilidad que la entidad no tiene capacidad práctica de evitar. Una obligación siempre se debe a un tercero (o terceros). No es necesario que la entidad conozca la identidad de la parte a la que se debe la obligación. Muchas obligaciones se establecen por contrato, legislación o medios similares y son legalmente exigibles por la parte (o partes) a quienes se les deben. Sin embargo, las obligaciones pueden también surgir, de las prácticas tradicionales de una entidad, políticas publicadas o declaraciones específicas, si la entidad no tiene la capacidad práctica de actuar de forma incongruente con esas prácticas, políticas o declaraciones. La obligación que surge en estas situaciones se describe, en ocasiones, como una **obligación implícita**.

2.52 Un pasivo da lugar a una obligación de transferir un recurso económico si la obligación tiene el potencial de requerir que una entidad transfiera el recurso económico a otras partes. No tiene que ser seguro, o incluso

probable, que se requiera que la entidad transfiera el recurso económico para que exista ese potencial. Solo es necesario que exista la obligación y que, al menos una circunstancia, se requiera para que la entidad transfiera el recurso económico.

2.53 Las obligaciones de transferir un recurso económico incluyen:

(a) obligaciones de pagar efectivo;

(b) obligaciones de entregar bienes o prestar servicios;

(c) obligaciones a intercambiar recursos económicos con terceros en condiciones desfavorables;

(d) obligaciones de transferir un recurso económico si ocurre un determinado suceso futuro incierto; y

(e) obligaciones de emitir un **instrumento financiero** que obliga a la entidad a transferir un recurso económico.

2.54 En lugar de satisfacer una obligación de transferir un recurso económico al tercero que tiene el derecho de recibir ese recurso, una entidad, en ocasiones, podría decidir, por ejemplo:

(a) liquidar la obligación negociando su liberación;

(b) transferir la obligación a un tercero; o

(c) sustituir esa obligación de transferir un recurso económico por otra obligación, realizando una nueva transacción.

2.55 Una obligación presente existe como resultado de sucesos pasados solo si una entidad:

(a) ya haya obtenido beneficios económicos o haya realizado una acción que dé lugar a la obligación; y

(b) tendrá o podría tener que transferir un recurso económico que de otro modo no habría tenido que transferir.

2.56 Los beneficios económicos obtenidos por la entidad podrían incluir, por ejemplo, bienes o servicios. La acción que la entidad ha tomado podría incluir, por ejemplo, la explotación de un negocio concreto o la operación en un mercado específico. Si la entidad ha obtenido beneficios económicos o ha emprendido una acción a lo largo del tiempo, la obligación presente resultante podría acumularse a lo largo de ese tiempo.

Activos y pasivos

Unidad de cuenta

2.57 La **unidad de cuenta** es el derecho o el grupo de derechos, las obligaciones o el grupo de obligaciones o el grupo de derechos y obligaciones, a los que una entidad aplica los criterios de reconocimiento y conceptos de medición.

2.58 Una entidad selecciona una unidad de cuenta para un activo o un pasivo cuando considera cómo se aplicarán los criterios de reconocimiento y conceptos de medición, a ese activo o pasivo, y a los ingresos y gastos relacionados. En algunas circunstancias, puede ser apropiado para la entidad seleccionar una unidad de cuenta para el reconocimiento y otra diferente para la medición. Por ejemplo, una entidad puede reconocer a veces los contratos individualmente, pero medirlos como parte de una cartera de contratos. Para la presentación y la información a revelar, una entidad puede agregar o separar activos, pasivos, ingresos y gastos en sus componentes.

Contratos pendientes de ejecución

2.59 Un **contrato pendiente de ejecución** es un contrato, o una parte de un contrato, que está sin realizar en partes iguales—ninguna parte ha cumplido ninguna de sus obligaciones, o ambas partes han cumplido parcialmente sus obligaciones en igual medida.

2.60 Un contrato pendiente de ejecución establece un derecho y una obligación combinados para intercambiar recursos económicos. El derecho y la obligación combinados constituyen un activo o pasivo único. La entidad tiene un activo si los términos del intercambio le son favorables en este momento; tiene un pasivo si los términos del intercambio son actualmente desfavorables. Que la entidad incluya o no un activo o pasivo de este tipo en sus estados financieros depende tanto de los criterios de reconocimiento como de la **base de medición** que la entidad haya seleccionado para el activo o pasivo, incluyendo, si procede, cualquier prueba para determinar si el contrato es oneroso.

Definición de patrimonio

2.61 Patrimonio es la parte residual de los activos de una entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

Definiciones de ingresos y gastos

2.62 Ingresos son incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos que dan lugar a incrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con aportaciones de los tenedores de **derechos sobre el patrimonio**.

2.63 Gastos son disminuciones en los activos o incrementos en los pasivos que dan lugar a disminuciones en el patrimonio distintos de los relacionados con distribuciones a los tenedores de derechos sobre el patrimonio.

2.64 Los ingresos y gastos son los elementos de los estados financieros que se relacionan con el rendimiento financiero de una entidad. Los usuarios necesitan información sobre la situación financiera de una entidad y sobre su rendimiento financiero. Aunque los ingresos y gastos se definen en términos de cambios en los activos y pasivos, la información sobre ingresos y gastos es tan importante como la información sobre activos y pasivos.

2.65 Transacciones y otros sucesos generan ingresos y gastos con distintas características. Separar la información sobre ingresos y gastos que tienen características diferentes puede ayudar a los usuarios a comprender el rendimiento financiero de la entidad.

Reconocimiento y baja en cuentas

El proceso de reconocimiento

2.66 El reconocimiento es el proceso de capturar activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos en el **estado de situación financiera** o en el estado (o estados) de rendimiento financiero.[3] El reconocimiento implica describir el elemento— ya sea solo o en **agregación** con otros elementos— con palabras y mediante un único importe monetario en uno de esos estados, e incluir dicho importe en uno o más totales en ese estado. El **importe en libros** es el importe por el que una entidad reconoce un activo, un pasivo o una partida de patrimonio en el estado de situación financiera.

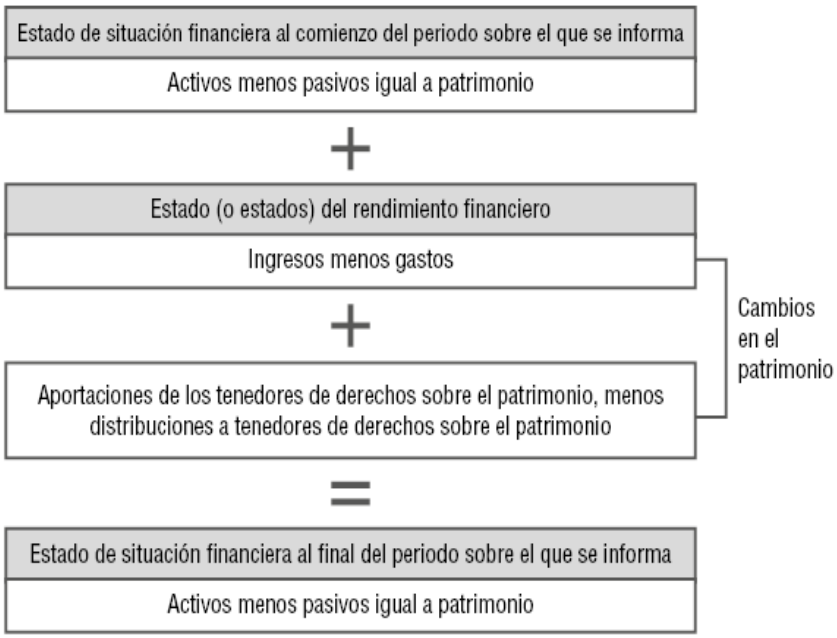
2.67 El reconocimiento vincula los elementos de los estados financieros, el estado de situación financiera y el estado (o estados) del rendimiento financiero (véase la Figura 2.1). En el estado de situación financiera al comienzo y final del periodo sobre el que se informa, activos totales menos pasivos totales igualan al patrimonio total. Los cambios reconocidos en el patrimonio durante el periodo sobre el que se informa comprenden:

(a) ingresos menos gastos reconocidos en el estado (o estados) del rendimiento financiero; más

(b) aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio, menos distribuciones a tenedores de derechos sobre el patrimonio.

[3] La Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* no especifica si el estado (o estados) del rendimiento financiero comprende uno solo o dos estados. El término estado del resultado del periodo se utiliza tanto para referirse a un estado separado, como para designar una sección separada dentro de un estado único de rendimiento financiero.

Figura 2.1—Cómo vincula el reconocimiento los elementos de los estados financieros



Criterios de reconocimiento

2.68 Sólo elementos que cumplen la definición de un activo, un pasivo o patrimonio se reconocen en el estado de situación financiera. De forma análoga, solo los elementos que cumplen la definición de ingresos o gastos se reconocen en el estado (o estados) del rendimiento financiero. Sin embargo, no todas las partidas que cumplen la definición de alguno de los elementos se reconocen.

2.69 Una entidad no puede corregir su falta de reconocimiento de una partida que satisface los criterios de reconocimiento revelando las **políticas contables** que utilizó o proporcionando **notas** o material explicativo.

Relevancia

2.70 La información sobre activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos es relevante para los usuarios. Sin embargo, el reconocimiento de un activo o pasivo concreto, así como cualquier ingreso, gasto o cambios en el patrimonio resultantes, puede no siempre proporcionar información relevante. Por ejemplo, si no se sabe con certeza si existe un activo o un pasivo, o si existe un activo o un pasivo pero la probabilidad de entrada o salida de beneficios económicos es baja, la información sobre ese activo o pasivo podría no ser relevante. Sin embargo, esa información podría ser relevante en combinación con otros factores.

Incertidumbre sobre la existencia

2.71 En algunos casos, puede no estar claro si existe un activo o un pasivo. Esa incertidumbre, que podría coincidir con una baja probabilidad de entradas o salidas de beneficios económicos y una gama excepcionalmente amplia de posibles resultados, podría significar que el reconocimiento de un único activo o pasivo no proporcionaría información relevante. Independientemente de que una entidad haya reconocido o no el activo o el pasivo, la entidad podría tener que proporcionar información explicativa en los estados financieros sobre las incertidumbres asociadas.

Representación fiel

2.72 El reconocimiento de un activo o pasivo concreto es apropiado si proporciona no solo información relevante, sino también una representación fiel de ese activo o pasivo, así como de cualquier ingreso, gasto o cambios en el patrimonio resultantes. Si una entidad puede proporcionar una representación fiel podría verse afectado por el nivel de **incertidumbre en la medición** asociada con el activo o pasivo, o por otros factores.

 © IFRS Foundation

Incertidumbre en la medición

2.73 Una entidad mide un activo o un pasivo para reconocerlo. En muchos casos, una entidad estima esta medición y, por lo tanto, está sujeta a incertidumbre de medición. El uso de estimaciones es una parte esencial de la preparación de la información financiera y no socava la utilidad de la información si una entidad describe y explica las estimaciones de manera clara y precisa.

2.74 Un elemento que no cumple los criterios de reconocimiento podría posteriormente cumplir los requisitos para su reconocimiento como resultado de circunstancias o eventos.

2.75 Independientemente de que una entidad reconozca o no un activo o un pasivo, la entidad podría necesitar incluir información explicativa para proporcionar una representación fiel del activo o pasivo. La entidad podría incluir información sobre las incertidumbres asociadas con la existencia o medición del activo o pasivo, o con su resultado: el importe o el momento de cualquier entrada o salida de beneficios económicos que en última instancia resultará del activo o pasivo (véanse los párrafos 2.108 y 2.109).

Baja en cuentas

2.76 La **baja en cuentas** es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo reconocidos del estado de situación financiera de una entidad. Normalmente, la baja en cuentas tiene lugar cuando esa partida no cumple ya la definición de un activo o un pasivo. Por ejemplo:

(a) para un activo, la baja en cuentas normalmente ocurre si la entidad pierde el control de todo o parte del activo reconocido; y

(b) para un pasivo, la baja en cuentas normalmente ocurre si la entidad deja de tener una obligación presente por la totalidad o parte del pasivo reconocido.

2.77 Los requerimientos contables para la baja en esta Norma tienen como objetivo que una entidad represente fielmente los activos y pasivos que retuvo después de una transacción u otro evento que condujo a la baja y el cambio en los activos o pasivos de la entidad como resultado de esa transacción u otro evento.

2.78 Para lograr el objetivo descrito en el párrafo 2.77, una entidad normalmente:

(a) da de baja cualquiera de sus activos o pasivos que hayan expirado o se hayan consumido, cobrado, cumplido o transferido, y reconoce los ingresos y gastos resultantes; y

(b) continúa reconociendo cualquiera de sus activos o pasivos retenidos.

2.79 Para lograr el objetivo descrito en el párrafo 2.77, una entidad puede:

(a) presentar el componente retenido por separado en el estado de situación financiera;

(b) presentar por separado en el estado (o estados) del rendimiento financiero los ingresos o gastos que la entidad reconoció como resultado de la baja en cuentas del componente transferido; o

(c) proporcionar información explicativa.

Medición

2.80 Una entidad cuantifica los elementos reconocidos en los estados financieros en términos monetarios. Para cuantificar un elemento, una entidad primero selecciona una base de medición.

2.81 Una base de medición es la característica identificada—por ejemplo, costo histórico, **valor razonable** o valor de cumplimiento—del elemento que está siendo medido. La aplicación de una base de medición a un activo o pasivo crea una **medida** para ese activo o pasivo, así como para cualquier ingreso y gasto relacionado.

2.82 La base de medición adecuada es específica para la partida que se mide.

Bases de medición

Costo histórico

2.83 Las medidas basadas en el costo histórico proporcionan información monetaria sobre activos, pasivos e ingresos y gastos relacionados, utilizando información que una entidad deriva, al menos en parte, del precio de la transacción u otro suceso que dio lugar a ellos.

2.84 El costo histórico de un activo es el valor de los costos incurridos en su adquisición o creación, que comprende la contraprestación que una entidad pagó para adquirir o crear el activo, más los **costos de transacción**. El

costo histórico de un pasivo es el valor de la contraprestación que la entidad recibió para incurrir o asumir el pasivo menos los costos de transacción.

2.85 Una entidad actualiza a lo largo del tiempo el costo histórico de un activo para representar, si procede:

(a) el consumo del total o parte del recurso económico que constituye el activo (**depreciación** o **amortización**);

(b) cualquier pago recibido por parte o la totalidad del activo;

(c) el efecto de los sucesos que causan que parte o la totalidad del costo histórico del activo deja de ser recuperable (**deterioro de valor**); y

(d) la acumulación (devengo) de intereses para reflejar cualquier componente de financiación del activo.

2.86 Una entidad actualiza a lo largo del tiempo el costo histórico de un pasivo para representar, si procede:

(a) el cumplimiento de la totalidad o parte de la obligación relacionada con el pasivo, por ejemplo, haciendo pagos que disminuyen la totalidad o parte del pasivo, o satisfaciendo una obligación de entregar bienes o servicios.

(b) el efecto de sucesos que incrementan el valor de la obligación de transferir los recursos económicos necesarios para satisfacer el pasivo, en la medida en que se haya convertido en oneroso. Un pasivo es oneroso si el costo histórico deja de ser suficiente para describir la obligación para cumplir con el pasivo.

(c) la acumulación (devengo) de intereses para reflejar cualquier componente de financiación del pasivo.

2.87 Una forma de que una entidad aplique una base de medición de costo histórico, en el caso de **activos financieros** y **pasivos financieros**, es medirlos a costo amortizado. El **costo amortizado de un activo financiero o un pasivo** financiero refleja las estimaciones de flujos de efectivo futuros descontados a la tasa que la entidad determinó en el reconocimiento inicial. Para los instrumentos de tasa variable, la entidad actualiza la tasa de descuento para reflejar los cambios en la tasa variable. Con el tiempo, la entidad actualiza el costo amortizado de un activo financiero o pasivo financiero para reflejar cambios tales como la acumulación o devengo de intereses, el deterioro de un activo financiero y los cobros o pagos.

Valor corriente

2.88 Mediciones basadas en el valor corriente proporcionan información monetaria sobre activos, pasivos, e ingresos y gastos relacionados, usando información actualizada para reflejar las condiciones en la fecha de medición. Las bases de medición de valor corriente incluyen:

(a) valor razonable;

(b) costo corriente;

(c) **valor en uso** para activos; y

(d) valor de cumplimiento para pasivos.

2.89 Valor razonable es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una **transacción ordenada** entre **participantes de mercado**, en la fecha de la medición. Dado que el valor razonable no se deriva, ni siquiera en parte, del precio de la transacción u otro evento que da lugar al activo o al pasivo, el valor razonable no aumenta por los costos de transacción en que incurre una entidad al adquirir el activo y no disminuye por los costos de transacción en que incurre una entidad al asumir el pasivo.

2.90 El costo corriente es el costo de un activo equivalente en la fecha de medición, que comprende la contraprestación que una entidad pagaría en la fecha de medición más los costos de transacción en los que incurriría la entidad en esa fecha. El costo corriente de un pasivo es la contraprestación que una entidad recibiría por un pasivo equivalente en la fecha de medición menos los costos de transacción en los que incurriría la entidad en esa fecha.

2.91 El valor en uso es el **valor presente** de los flujos de efectivo, o de otros beneficios económicos, que una entidad espera obtener del uso de un activo y de su disposición final. El valor de cumplimiento es el valor presente de los flujos de efectivo o de otros beneficios económicos, que una entidad espera verse obligada a transferir cuando satisface un pasivo. Puesto que el valor en uso y el valor de cumplimiento se basan en flujos de efectivo futuros, no incluyen costos de transacción en el momento de la adquisición de un activo o la asunción de un pasivo.

Información proporcionada por bases de medición concretas

2.92 Cuando una entidad selecciona una base de medición considera la naturaleza de la información que la base de medición producirá en el estado de situación financiera y en el estado (o estados) del rendimiento financiero.

Costo histórico

2.93 Si una entidad mide un activo o pasivo al costo histórico, la información resultante podría ser relevante para los usuarios porque el costo histórico utiliza información derivada, al menos en parte, del precio de la transacción u otro evento que dio lugar al activo o pasivo. Debido a que una entidad reduce el costo histórico para reflejar el consumo de un activo y su deterioro, el importe que se espera recuperar de un activo medido al costo histórico es al menos tan grande como su importe en libros. Del mismo modo, debido a que una entidad aumenta el costo histórico de un pasivo cuando el pasivo se vuelve oneroso, el valor de la obligación de transferir los recursos económicos necesarios para cumplir con el pasivo no es mayor que el importe en libros del pasivo.

Valor corriente

2.94 Si una entidad mide un activo o un pasivo a valor razonable, la información resultante podría tener valor predictivo porque el valor razonable refleja las expectativas actuales de los participantes en el mercado sobre el importe, el calendario y la incertidumbre de los flujos de efectivo futuros.

2.95 Si una entidad mide un activo utilizando el valor en uso, la información resultante es sobre el valor presente de los flujos de efectivo estimados del uso del activo y de su disposición final. Esta información podría tener valor predictivo porque puede utilizarse en la evaluación de las perspectivas de futuras entradas netas de efectivo.

2.96 Si una entidad mide un pasivo utilizando el valor de cumplimiento, la información resultante es sobre el valor presente de los flujos de efectivo estimados necesarios para cumplir con el pasivo. Esta información podría tener valor predictivo, particularmente si la entidad espera cumplir con el pasivo en lugar de transferirlo o liquidarlo mediante negociación.

2.97 Si una entidad proporciona estimaciones actualizadas del valor en uso o del valor de cumplimiento, junto con información sobre estimaciones del importe, el calendario y la incertidumbre de los flujos de efectivo futuros, esa información podría ayudar a verificar estimaciones anteriores del valor en uso o del valor de cumplimiento.

2.98 Si una entidad mide un activo o pasivo utilizando el costo corriente, la información resultante podría ser relevante porque el costo corriente refleja el costo al que se podría adquirir o crear un activo equivalente en la fecha de medición o la contraprestación que se recibiría al incurrir o asumir un pasivo equivalente.

Factores a considerar al seleccionar una base de medición

2.99 Cuando una entidad selecciona una base de medición para un activo o pasivo y para los ingresos y gastos relacionados, ésta considera la naturaleza de la información que producirá la base de medición en el estado de situación financiera y en el estado (o estados) del rendimiento financiero.

2.100 En la mayoría de los casos, una entidad no seleccionará una base de medición basada en un único factor. La importancia relativa de cada factor depende de los hechos y circunstancias de la partida que se mide.

2.101 Una entidad selecciona una base de medición que proporcionará información útil a los usuarios. Para ser útil, la información es relevante y representa fielmente lo que pretende representar. Además, la información debe ser comparable, verificable, oportuna y comprensible, en la medida de lo posible.

Relevancia

2.102 La relevancia de la información que una entidad proporciona utilizando una base de medición se ve afectada por:

(a) las características del activo o pasivo, en particular la variabilidad de los flujos de efectivo y de si el valor del activo o pasivo es sensible a factores de mercado u otros riesgos; y

(b) cómo contribuye ese activo o pasivo a los flujos de efectivo futuros.

2.103 Si el valor de un activo o pasivo es sensible a factores de mercado u otros riesgos, su costo histórico puede diferir de forma significativa de su valor corriente. Por consiguiente, el costo histórico puede no proporcionar información relevante si la información sobre cambios en el valor es importante para los usuarios.

2.104 Para activos y pasivos que producen flujos de efectivo directamente, tales como activos que pueden venderse de forma independiente y sin una penalización económica significativa (por ejemplo, sin interrumpir significativamente la actividad del negocio), la base de medición que proporciona la información más relevante es probablemente un valor actual que tiene en cuenta las estimaciones actuales del importe, el calendario y la incertidumbre de los flujos de efectivo futuros. Para los activos y pasivos que no producen directamente flujos de efectivo, una entidad considera los principios de relevancia y representación fiel en la medida en que se aplican a los hechos y circunstancias.

2.105 Si la actividad de negocio de una entidad implica la gestión de activos financieros y pasivos financieros con el objetivo de recaudar flujos de efectivo contractuales, el costo amortizado puede proporcionar información relevante que puede usarse para determinar el margen entre el interés acumulado (devengado) sobre los activos y los intereses incurridos sobre los pasivos.

Representación fiel

2.106 En algunas circunstancias, una entidad utiliza la misma base de medición para activos y pasivos relacionados con el fin de proporcionar a los usuarios información más útil que la que resultaría de utilizar bases de medición diferentes—por ejemplo, si los flujos de efectivo de la entidad procedentes de un activo o pasivo están directamente vinculados a sus flujos de efectivo procedentes de otro activo o pasivo.

2.107 Como se destaca en el párrafo 2.18, aunque una representación perfectamente fiel está libre de errores, las medidas no tienen que ser perfectamente precisas.

2.108 La incertidumbre de medición surge si una entidad estima el valor de un elemento porque no puede medirlo observando los precios en un **mercado activo**. El nivel de incertidumbre de medición asociado a una base de medición en particular podría afectar a si la información que una entidad proporciona utilizando esa base de medición es una representación fiel de la situación financiera y el rendimiento financiero de la entidad. Un alto nivel de incertidumbre en la medición no impide necesariamente que una entidad utilice una base de medición que proporcione información relevante, pero en algunos casos, el nivel es tan alto que dicha información podría no conducir a una representación suficientemente fiel. En estos casos, una entidad debería considerar la selección de otra base de medición que también resultaría en información relevante.

2.109 La incertidumbre en la medición no es lo mismo que la **incertidumbre sobre el desenlace** y que la **incertidumbre sobre la existencia**. La incertidumbre sobre el desenlace surge cuando existe incertidumbre sobre el importe o calendario de cualquier entrada o salida de beneficios económicos que procederán de un activo o pasivo. La incertidumbre sobre la existencia surge cuando la existencia de un activo o un pasivo es incierta. Los párrafos 2.70 y 2.71 analizan cómo la incertidumbre sobre la existencia podría afectar a las decisiones de una entidad de reconocer un activo o un pasivo cuando la entidad no está segura de si ese activo o pasivo existe.

Características cualitativas de mejora y la restricción del costo

2.110 Las características cualitativas de mejora sobre la comparabilidad, comprensibilidad y verificabilidad, y la restricción del costo, afecta a la selección de una base de medición por una entidad. La característica cualitativa de mejora de la oportunidad no tiene implicaciones específicas para la medición.

2.111 El uso consistente de las mismas bases de medición para los mismos elementos, ya sea de un periodo a otro dentro de una entidad que informa o de un solo periodo entre entidades, puede ayudar a hacer los estados financieros más comparables.

2.112 Si una entidad cambia la base de medición que utiliza, sus estados financieros podrían ser menos comprensibles. Sin embargo, un cambio podría estar justificado si, por ejemplo, el cambio da lugar a información más relevante. Si una entidad cambia la base de medición que utiliza, los usuarios podrían necesitar información explicativa para comprender el efecto de ese cambio.

2.113 La comprensibilidad depende en parte de cuántas bases de medición utiliza una entidad y de si el uso de esas bases cambia con el tiempo. En general, cuantas más bases de medición utilice una entidad, más compleja será la información resultante. En consecuencia, la información se vuelve menos comprensible y los totales o subtotales en el estado de situación financiera y en el estado o estados de rendimiento financiero se vuelven menos informativos. Sin embargo, podría ser apropiado que una entidad utilizara más bases de medición si al hacerlo proporciona información útil.

2.114 La verificabilidad mejora cuando una entidad utiliza bases de medición que dan como resultado información que puede corroborarse de forma independiente, ya sea directa (por ejemplo, observando los precios) o

indirectamente (por ejemplo, comprobando los datos de entrada de un modelo). Si una medida no puede verificarse, una entidad podría proporcionar información explicativa para que los usuarios comprendan cómo determinó la medida.

Medición del patrimonio

2.115 Una entidad no mide directamente el importe en libros total del patrimonio (patrimonio total). El total de los importes en libros de todos los activos reconocidos menos el total de los importes en libros de todos los pasivos reconocidos es igual al patrimonio total.

2.116 Aunque una entidad no mide directamente el patrimonio total, la entidad podría medir directamente el importe en libros de algunas clases individuales de patrimonio y algunos componentes del patrimonio.

Presentación e información a revelar

Presentación e información a revelar como herramientas de comunicación

2.117 Una entidad que informa comunica la información sobre sus activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos presentando y revelando información en sus estados financieros.

2.118 Una entidad que presenta y revela información de manera efectiva en sus estados financieros hace que esa información sea más relevante, comprensible y comparable. Una presentación y una información eficaces también contribuyen a una representación fiel de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la entidad.

2.119 Del mismo modo que los costos limitan otras decisiones de información financiera, también limitan las decisiones de una entidad sobre presentación e información a revelar. Cuando una entidad decide cómo presentar y revelar información, es importante que considere si los beneficios para los usuarios justifican los costos de proporcionar y utilizar esa información.

Clasificación

2.120 La **clasificación** es la organización de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos sobre la base de las características compartidas a efectos de presentación e información a revelar. Estas características incluyen la naturaleza de la partida, su papel (o función) dentro de las actividades de negocio de la entidad y cómo la entidad lo mide.

2.121 Clasificar activos, pasivos, patrimonio, ingresos o gastos diferentes juntos puede ocultar información relevante, reducir la comprensibilidad y comparabilidad y podría no resultar en una representación fiel de lo que la información pretende representar.

2.122 Una entidad aplica la clasificación a la unidad de cuenta que seleccionó para un activo o pasivo. Sin embargo, una entidad separa los componentes de un activo o pasivo por característica y clasifica esos componentes por separado si la información financiera resultante es más útil.

2.123 Una entidad clasifica los ingresos y gastos y los incluye:

(a) en el estado del **resultado del periodo**; o

(b) en **otro resultado integral**.

2.124 El estado del resultado del periodo es la principal fuente de información sobre el rendimiento financiero de una entidad para el periodo sobre el que se informa. Por lo tanto, en principio, una entidad incluye todos los ingresos y gastos en ese estado. Una entidad presenta partidas de ingresos o gastos en otro resultado integral solo si está explícitamente permitido o requerido por esta Norma.

2.125 En principio, una entidad reclasifica los ingresos y gastos que incluyó en otro resultado integral en un periodo en el estado del resultado del periodo en un periodo futuro si al hacerlo el estado del resultado del periodo proporciona información más relevante o una representación más fiel del rendimiento financiero de la entidad para ese periodo futuro. Las secciones individuales de esta Norma pueden describir situaciones en las que se permite o se requiere que una entidad reclasifique los ingresos y gastos incluidos en otro resultado integral.

Compensación

2.126 La **compensación** ocurre cuando una entidad, reconoce y mide un activo y un pasivo como dos unidades de cuenta separadas, pero los agrupa en el estado de situación financiera por un importe neto único. La compensación clasifica partidas diferentes juntas y, por lo tanto, no es generalmente apropiada a menos que lo requiera o lo permita una sección específica de esta Norma.

Clasificación del patrimonio

2.127 Para proporcionar información útil, una entidad puede clasificar los derechos sobre el patrimonio por separado si tienen características diferentes.

2.128 De forma análoga, para proporcionar información útil una entidad puede clasificar los componentes de patrimonio por separado si algunos de ellos están sujetos a requerimientos concretos de carácter legal, de regulación o de otro tipo. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, se permite que una entidad lleve a cabo distribuciones a los tenedores de derechos sobre el patrimonio solo si tiene suficientes reservas calificadas como distribuibles. La presentación o revelación por separado de esas reservas puede proporcionar información útil.

Agregación

2.129 La agregación es la adición conjunta de activos, pasivos, patrimonio, ingresos o gastos que tienen características compartidas y están incluidos en la misma clasificación.

2.130 La agregación puede hacer que la información sea más útil al resumir un gran volumen de detalles, pero al hacerlo, la agregación también oculta algunos de esos detalles. Una entidad equilibra su uso de la agregación para que la información relevante no quede ensombrecida por demasiados o muy pocos detalles.

Sección 3
Presentación de Estados Financieros

Alcance de esta sección

3.1 Esta sección explica la **presentación razonable** de los **estados financieros**, los requerimientos para el cumplimiento con los requerimientos de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* y qué es un conjunto completo de estados financieros.

Presentación razonable

3.2 Los estados financieros presentarán razonablemente la **situación financiera**, el **rendimiento** financiero y los **flujos de efectivo** de una entidad. La presentación razonable requiere la representación fiel de los efectos de las transacciones, otros sucesos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y criterios de **reconocimiento** de **activos**, **pasivos**, **ingresos** y **gastos** establecidos en la Sección 2 *Conceptos y Principios Fundamentales*:

(a) Se supone que la aplicación de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*, con información adicional a revelar cuando sea necesario, dará lugar a estados financieros que logren una presentación razonable de la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de las PYMES.

(b) La aplicación de esta Norma por parte de una entidad con **obligación pública de rendir cuentas** no da como resultado una presentación razonable de acuerdo con esta Norma (véase el párrafo 1.5).

La información adicional a revelar a la que se ha hecho referencia en (a) es necesaria cuando el cumplimiento con requerimientos específicos de esta Norma es insuficiente para permitir entender a los usuarios el efecto de transacciones concretas, otros sucesos y condiciones sobre la situación financiera y rendimiento financiero de la entidad.

Cumplimiento con la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*

3.3 Una entidad cuyos estados financieros cumplan la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* efectuará en las **notas** una declaración, explícita y sin reservas de dicho cumplimiento. Los estados financieros no deberán señalar que cumplen la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* a menos que cumplan con todos los requerimientos de esta Norma.

3.4 En las circunstancias extremadamente excepcionales de que la gerencia concluya que el cumplimiento de esta Norma podría inducir a tal error que entrara en conflicto con el **objetivo de los estados financieros** de las PYMES establecido en la Sección 2, la entidad no lo aplicará, según se establece en el párrafo 3.5, a menos que el marco regulador aplicable prohíba esta falta de aplicación.

3.5 Cuando una entidad no aplique un requerimiento de esta Norma de acuerdo con el párrafo 3.4, revelará:

(a) que la gerencia ha llegado a la conclusión de que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo;

(b) Que se ha cumplido con la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*, excepto que ha dejado de aplicar un requerimiento concreto para lograr una presentación razonable; y

(c) la naturaleza de la falta de aplicación, incluyendo el tratamiento que la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* requeriría, la razón por la que ese tratamiento sería en las circunstancias tan engañoso como para entrar en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en la Sección 2 y el tratamiento adoptado.

3.6 Cuando una entidad haya dejado de aplicar, en algún periodo anterior, un requerimiento de esta Norma, y eso afecte a los importes reconocidos en los estados financieros del periodo actual, revelará la información establecida en el párrafo 3.5(c).

3.7 En las circunstancias extremadamente excepcionales en que la gerencia concluya que cumplir con un requerimiento de esta Norma sería tan engañoso como para entrar en conflicto con el objetivo de los estados financieros de las PYMES establecido en la Sección 2, pero el marco regulador prohibiera dejar de aplicar el requerimiento, la entidad reducirá, en la mayor medida posible, los aspectos de cumplimiento que perciba como causantes del engaño, revelando lo siguiente:

(a) la naturaleza del requerimiento en esta Norma, y la razón por la cual la gerencia ha llegado a la conclusión de que su cumplimiento sería tan engañoso en las circunstancias que entra en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en la Sección 2; y

(b) para cada periodo presentado, los ajustes a cada partida de los estados financieros que la gerencia haya concluido que serían necesarios para lograr una presentación razonable.

Hipótesis de negocio en marcha

3.8 Al preparar los estados financieros, la gerencia de una entidad que use esta Norma evaluará la capacidad que tiene la entidad para **continuar en funcionamiento**. Una entidad es un negocio en marcha salvo que la gerencia tenga la intención de liquidarla o de hacer cesar sus operaciones, o cuando no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas. Al evaluar si la hipótesis de negocio en marcha resulta apropiada, la gerencia tendrá en cuenta toda la información disponible sobre el futuro, que deberá cubrir al menos los doce meses siguientes a partir de la **fecha de presentación**, sin limitarse a dicho periodo.

3.9 Cuando la gerencia es consciente al hacer su evaluación de la existencia de incertidumbres **materiales o con importancia relativa**, relacionadas con eventos o condiciones que suscitan dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha, la entidad revelará esas incertidumbres. Cuando una entidad no prepare los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, revelará este hecho, junto con las hipótesis sobre las que han sido elaborados, así como las razones por las que la entidad no es considerada como un negocio en marcha.

Frecuencia de la información

3.10 Una entidad presentará un juego completo de estados financieros (incluyendo información comparativa—véase el párrafo 3.14) al menos anualmente. Cuando se cambie el final del **periodo sobre el que se informa** de una entidad y los estados financieros se presenten para un periodo superior o inferior al año, la entidad revelará:

(a) ese hecho;

(b) la razón para utilizar un periodo de duración inferior o superior; y

(c) el hecho de que los importes comparativos presentados en los estados financieros (incluyendo las notas relacionadas) no son totalmente comparables.

Uniformidad en la presentación

3.11 Una entidad mantendrá la presentación y **clasificación** de las partidas en los estados financieros de un periodo a otro, a menos que:

(a) tras un cambio importante en la naturaleza de las actividades de la entidad o una revisión de sus estados financieros, se ponga de manifiesto que sería más apropiada otra presentación o clasificación, tomando en consideración los criterios para la selección y aplicación de las **políticas contables** contenidos en la Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores*; o

(b) esta Norma requiera un cambio en la presentación.

3.12 Cuando se modifique la presentación o la clasificación de partidas de los estados financieros, una entidad reclasificará los importes comparativos, a menos que resultase **impracticable** hacerlo. Cuando los importes comparativos se reclasifiquen, una entidad revelará:

(a) la naturaleza de la reclasificación;

(b) el importe de cada partida o grupo de partidas que se han reclasificado; y

(c) el motivo de la reclasificación.

3.13 Cuando la reclasificación de los importes comparativos sea impracticable, una entidad revelará por qué no ha sido practicable la reclasificación.

Información comparativa

3.14 A menos que esta Norma permita o requiera otra cosa, una entidad revelará información comparativa respecto del periodo anterior para todos los importes incluidos en los estados financieros del periodo corriente. Una entidad incluirá información comparativa para la información descriptiva y narrativa, cuando esto sea relevante para la comprensión de los estados financieros del periodo corriente.

Materialidad (importancia relativa) y agrupación de datos

3.15 Una entidad presentará por separado cada clase significativa de partidas similares. Una entidad presentará por separado las partidas de naturaleza o función distinta, a menos que no tengan importancia relativa.

3.15A Al aplicar esta y otras Norma una entidad decidirá, teniendo en consideración todos los hechos y circunstancias relevantes, la forma en que agrega la información en los estados financieros, incluyendo las notas. Una entidad no reducirá la comprensibilidad de sus estados financieros ensombreciendo información significativa en información sin importancia relativa o agrupando partidas importantes que tienen diferentes naturalezas o funciones.

3.16 La información es material o tiene importancia relativa si su omisión, expresión inadecuada o ensombrecimiento podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los **usuarios principales** de los **estados financieros con propósito general** toman a partir de los estados financieros, que proporcionan información financiera sobre una determinada **entidad que informa**. La materialidad o con importancia relativa depende de la naturaleza o magnitud de la información, o de ambas. Una entidad evalúa si la información en cuestión, individualmente o en combinación con otra información, es material o con importancia relativa en el contexto de sus estados financieros tomados en su conjunto.

Base contable de acumulación o devengo

3.16A Una entidad elaborará sus estados financieros, excepto en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, utilizando la base contable de acumulación (o devengo). Sobre la base de acumulación o devengo, las partidas se reconocen como activos, pasivos, patrimonio, ingresos o gastos cuando satisfacen las definiciones y criterios de reconocimiento para dichas partidas.

Conjunto completo de estados financieros

3.17 Un conjunto completo de estados financieros de una entidad incluirá todo lo siguiente:

(a) un **estado de situación financiera** a la fecha sobre la que se informa;

(b) bien:

(i) un solo **estado del resultado integral** para el periodo sobre el que se informa que muestre todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas durante el periodo incluyendo aquellas partidas reconocidas al determinar el **resultado del periodo** (que es un subtotal en el estado del resultado integral) y las partidas de **otro resultado integral**.

(ii) un **estado de resultados** separado y un estado del resultado integral separado. Si la entidad elige presentar un estado de resultados y un estado del resultado integral, el estado del resultado integral comenzará con el resultado y, a continuación, mostrará las partidas de otro resultado integral.

(c) un **estado de cambios en el patrimonio** del periodo sobre el que se informa;

(d) un **estado de flujos de efectivo** del periodo sobre el que se informa; y

(e) notas, que incluyan información sobre políticas contables materiales o con importancia relativa y otra información explicativa.

3.18 Si los únicos cambios en el patrimonio durante los periodos para los que se presentan los estados financieros surgen de ganancias o pérdidas, pago de dividendos, correcciones de **errores** de periodos anteriores, y cambios de políticas contables, la entidad puede presentar un único **estado de resultados y ganancias acumuladas** en lugar del estado del resultado integral y del estado de cambios en el patrimonio (véase el párrafo 6.4).

3.19 Si una entidad no tiene partidas de otro resultado integral en ninguno de los periodos para los que se presentan estados financieros, puede presentar solo un estado de resultados o un estado del resultado integral en el que la última línea se denomine "resultado del periodo".

3.20 Puesto que el párrafo 3.14 requiere importes comparativos con respecto al periodo anterior para todos los importes presentados en los estados financieros, un conjunto completo de estados financieros significa que la entidad presentará, como mínimo, dos de cada uno de los estados financieros requeridos y de las notas relacionadas.

3.21 En un conjunto completo de estados financieros una entidad presentará cada estado financiero con el mismo nivel de importancia.

3.22 Una entidad puede utilizar títulos para los estados financieros distintos de los usados en esta Norma en la medida en que no conduzcan a error.

Identificación de los estados financieros

3.23 Una entidad identificará claramente cada uno de los estados financieros y de las notas y los distinguirá de otra información que esté contenida en el mismo documento. Además, una entidad presentará la siguiente información de forma destacada, y la repetirá cuando sea necesario para la comprensión de la información presentada:

(a) el nombre de la entidad que informa y cualquier cambio en su denominación desde el final del periodo sobre el que se informa precedente;

(b) Si los estados financieros pertenecen a la entidad individual o a un **grupo** de entidades;

(c) la fecha del cierre del periodo sobre el que se informa y el periodo cubierto por los estados financieros;

(d) la **moneda de presentación**, tal como se define en la Sección 30 *Conversión de Moneda Extranjera*;

(e) el grado de redondeo, si lo hay, practicado al presentar los importes en los estados financieros.

3.24 Una entidad revelará en las notas lo siguiente:

(a) el domicilio y forma legal de la entidad, el país en que se ha constituido y la dirección de su sede social (o el domicilio principal donde desarrolle sus actividades, si fuese diferente de la sede social); y

(b) una descripción de la naturaleza de las operaciones de la entidad y de sus principales actividades.

Presentación de información no requerida por esta Norma

3.25 Esta Norma no trata la presentación de la información por segmentos, las ganancias por acción o la información financiera intermedia de una pequeña o mediana entidad. Una entidad que decida revelar esta información describirá los criterios para su preparación y presentación.

 © IFRS Foundation

Sección 4
Estado de Situación Financiera

Alcance de esta sección

4.1 Esta sección establece la información a presentar en un **estado de situación financiera** y cómo presentarla. El estado de situación financiera (que a veces es denominado balance) presenta los **activos**, **pasivos** y **patrimonio** de una entidad en una fecha específica—al final del **periodo sobre el que se informa.**

Información a presentar en el estado de situación financiera

4.2 El estado de situación financiera incluirá partidas que presenten los siguientes importes:

(a) **efectivo** y **equivalentes al efectivo**;

(b) deudores comerciales y otras cuentas por cobrar;

(c) **activos financieros** [excluyendo los importes mostrados en (a), (b), (j) y (k)];

(d) **inventarios**;

(e) **propiedades, planta y equipo** (incluyendo **las plantas productoras** en el alcance de la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo*);

(ea) **propiedades de inversión** registradas al costo menos la **depreciación** y el **deterioro del valor** acumulados;

(f) propiedades de inversión registradas al **valor razonable** con cambios en **resultados**;

(g) **activos intangibles**;

(h) **activos biológicos** en el alcance de la Sección 34 *Actividades Especializadas* se contabilizan al costo menos la depreciación acumulada y el deterioro de valor;

(i) activos biológicos en el alcance de la Sección 34 llevados al valor razonable con cambios en resultados;

(j) inversiones en **asociadas**;

(k) inversiones en **entidades controladas de forma conjunta**;

(l) acreedores comerciales y otras cuentas por pagar;

(m) **pasivos financieros** [excluyendo los importes mostrados en (l) y (p)];

(n) pasivos y activos por **impuestos corrientes**;

(o) **pasivos por impuestos diferidos** y **activos por impuestos diferidos** (éstos siempre se clasificarán como no corrientes);

(p) **provisiones**;

(q) **participaciones no controladoras**, presentadas dentro del patrimonio de forma separada al patrimonio atribuible a los **propietarios** de la **controladora**; y

(r) patrimonio atribuible a los propietarios de la controladora.

4.3 Una entidad presentará partidas adicionales (incluso desagregando las partidas enumeradas en el párrafo 4.2), encabezamientos y subtotales en el estado de situación financiera cuando dicha presentación sea relevante para la comprensión de la **situación financiera** de la entidad.

Distinción entre partidas corrientes y no corrientes

4.4 Una entidad presentará sus activos corrientes y no corrientes, y sus pasivos corrientes y no corrientes, como **categorías** separadas en su estado de situación financiera, de acuerdo con los párrafos 4.5 a 4.8, excepto cuando una presentación basada en el grado de liquidez proporcione una información fiable que sea más relevante. Cuando se aplique tal excepción, todos los activos y pasivos se presentarán de acuerdo con su liquidez aproximada (ascendente o descendente).

Activos corrientes

4.5 Una entidad clasificará un activo como corriente cuando:

(a) espera realizarlo o tiene la intención de venderlo o consumirlo en su ciclo normal de operación;

(b) mantiene el activo principalmente con fines de negociación;

(c) espera realizar el activo dentro de los doce meses siguientes después de la **fecha de presentación**; o

(d) el activo sea efectivo o un equivalente al efectivo, salvo que su utilización esté restringida de ser intercambiado o utilizado para cancelar un pasivo por un periodo mínimo de doce meses desde de la fecha de presentación.

4.6 Una entidad clasificará todos los demás activos como no corrientes. Cuando el ciclo normal de operación no sea claramente identificable, se supondrá que su duración es de doce meses.

Pasivos corrientes

4.7 Una entidad clasificará un pasivo como corriente cuando:

(a) espera liquidarlo en el transcurso del ciclo normal de operación de la entidad;

(b) mantiene el pasivo principalmente con fines de negociación;

(c) el pasivo debe liquidarse dentro de los doce meses siguientes a la fecha de presentación; o

(d) la entidad no tiene un derecho incondicional para aplazar la cancelación del pasivo durante, al menos, los doce meses siguientes a la fecha sobre la que se informa.

4.8 Una entidad clasificará todos los demás pasivos como no corrientes.

Ordenación y formato de las partidas del estado de situación financiera

4.9 Esta Norma no prescribe ni el orden ni el formato en que tienen que presentarse las partidas. El párrafo 4.2 simplemente proporciona una lista de partidas que son suficientemente diferentes en su naturaleza o función como para justificar su presentación por separado en el estado de situación financiera. Además:

(a) se incluyen partidas de los estados financieros cuando el tamaño, naturaleza o función de una partida o **grupo** de partidas similares sea tal que la presentación por separado resulte relevante para comprender la situación financiera de la entidad; y

(b) las denominaciones utilizadas y la ordenación de las partidas o agrupaciones de partidas similares podrán modificarse de acuerdo con la naturaleza de la entidad y de sus transacciones, para suministrar información que sea relevante para la comprensión de la situación financiera de la entidad.

4.10 La decisión de presentar partidas adicionales por separado se basará en una evaluación de todo lo siguiente:

(a) los importes, la naturaleza y liquidez de los activos;

(b) la función de los activos dentro de la entidad; y

(c) los importes, la naturaleza y el plazo de los pasivos.

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

4.11 Una entidad revelará, ya sea en el estado de situación financiera o en las **notas**, las siguientes subclasificaciones de las partidas presentadas:

(a) propiedades, planta y equipo en clasificaciones adecuadas a la entidad;

(b) cuentas comerciales por cobrar y otras cuentas por cobrar que muestren por separado los importes por cobrar de partes relacionadas y por cobrar de otras partes;

(c) inventarios, que muestren por separado importes de inventarios:

(i) poseídos para ser vendidos en el curso normal del negocio;

(ii) en proceso de producción con vistas a esa venta; y

(iii) en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios.

(d) cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar, mostrando de forma separada los importes por pagar a los proveedores comerciales, por pagar a partes relacionadas, ingresos diferidos y acumulados;

(e) provisiones por **beneficios a los empleados** y otras provisiones; y

(f) clases de patrimonio, tales como capital pagado, primas de emisión, ganancias acumuladas y partidas de **ingreso** y **gasto** que, como permitido o requerido por esta Norma, se reconocen en **otro resultado integral** y se presentan por separado en el patrimonio.

4.12 Una entidad con capital en acciones revelará, ya sea en el estado de situación financiera o en las notas, lo siguiente:

(a) para cada clase de capital en acciones:

(i) el número de acciones autorizadas.

(ii) el número de acciones emitidas y pagadas totalmente, así como las emitidas pero aún no pagadas en su totalidad.

(iii) el valor nominal de las acciones, o el hecho de que no tengan valor nominal.

(iv) una conciliación entre el número de acciones en circulación al principio y al final del periodo. No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.

(v) los derechos, privilegios y restricciones correspondientes a cada clase de acciones, incluyendo los que se refieran a las restricciones que afecten a la distribución de dividendos y al reembolso del capital.

(vi) las acciones de la entidad mantenidas por ella o por **sus subsidiarias** o asociadas.

(vii) las acciones cuya emisión está reservada como consecuencia de la existencia de opciones o contratos para la venta de acciones, describiendo las condiciones e importes.

(b) una descripción de cada reserva que figure en patrimonio.

4.13 Una entidad sin capital en acciones, tal como las que responden a una fórmula societaria o fiduciaria, revelará información equivalente a la requerida en el párrafo 4.12(a), mostrando los cambios producidos durante el periodo en cada una de las categorías que componen el patrimonio y los derechos, privilegios y restricciones asociados a cada una.

4.14 Si, en la fecha sobre la que se informa, una entidad tiene un acuerdo vinculante de venta para una disposición importante de activos, o de un grupo de activos y pasivos, la entidad revelará la siguiente información:

(a) una descripción de los activos o el grupo de activos y pasivos;

(b) una descripción de los hechos y circunstancias de la venta; y

(c) el **importe en libros** de los activos o, si la disposición involucra a un grupo de activos y pasivos, los importes en libros de esos activos y pasivos.

Sección 5
Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados

Alcance de esta sección

5.1 Esta sección requiere que una entidad presente su **resultado integral total** para un periodo—es decir, su rendimiento financiero para el periodo—en uno o dos **estados financieros**. Establece la información que tiene que presentarse en esos estados y cómo presentarla.

Presentación del resultado integral total

5.2 Una entidad presentará su resultado integral total para un periodo:

(a) en un **único estado del resultado integral**, en cuyo caso el estado del resultado integral presentará todas las partidas de **ingresos** y **gastos** reconocidas en el periodo; o

(b) en dos estados—un **estado de resultados** y un estado del resultado integral—en cuyo caso el estado de resultados presentará todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas en el periodo excepto las que estén reconocidas en el resultado integral total fuera del **resultado del periodo**, tal y como permite o requiere esta Norma.

5.3 Un cambio del enfoque de un único estado al enfoque de dos estados o viceversa es un cambio de política contable al que se aplica la Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores*.

Enfoque de un único estado

5.4 Según el enfoque de un único estado, el estado del resultado integral incluirá todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas en un periodo a menos que esta Norma requiera otro tratamiento. Esta Norma proporciona un tratamiento diferente para las siguientes circunstancias:

(a) los efectos de correcciones de **errores** y cambios en las **políticas contables** se presentan como ajustes retroactivos de periodos anteriores y no como parte del resultado en el periodo en el que se identifican (véase la Sección 10); y

(b) se reconocen cuatro tipos de **otro resultado integral** como parte del resultado integral total, fuera del resultado, cuando se producen:

(i) algunas ganancias y pérdidas que surjan de la conversión de los estados financieros de un **negocio en el extranjero** (véase la Sección 30 *Conversión de Moneda Extranjera*);

(ii) algunas ganancias y pérdidas actuariales (véase la Sección 28 *Beneficios a los Empleados*);

(iii) algunos cambios en los **valores razonables** de los **instrumentos de cobertura** (véase la Parte II de la Sección 11 *Instrumentos Financieros*); y

(iv) cambios en el superávit de revaluación para las **propiedades, planta y equipo** medidos de acuerdo con el modelo de revaluación (véase la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo*).

5.5 Como mínimo, una entidad incluirá, en el estado del resultado integral, partidas que presenten los siguientes importes del periodo:

(a) los **ingresos de actividades ordinarias**.

(b) los costos financieros.

(c) la participación en el resultado del periodo de las inversiones en **asociadas** (véase la Sección 14 *Inversiones en Asociadas*) y **entidades controladas de forma conjunta** (véase la Sección 15 *Acuerdos Conjuntos*) contabilizados utilizando el método de la participación.

(d) el **gasto por impuestos** excluyendo los impuestos asignados a los apartados (e), (g) y (h) (véase el párrafo 29.35).

(e) un importe único que comprenda el total de:

(i) el resultado después de impuestos de las **operaciones discontinuadas**; y

 © IFRS Foundation

(ii) las ganancias o pérdidas después de impuestos atribuible al **deterioro**, o reversión de éste, de los **activos** en las operaciones discontinuadas (véase la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*) en el momento de clasificarse como una operación discontinuada, y posteriormente, y en la disposición de los activos netos que constituyan la operación discontinuada.

(f) el resultado (si una entidad no tiene partidas de otro resultado integral, no es necesario presentar esta línea).

(g) cada partida de otro resultado integral [véase el párrafo 5.4(b)] clasificada por naturaleza [excluyendo los importes a los que se hace referencia en el apartado (h)]. Estas partidas se agruparán en las que, de acuerdo con esta Norma:

(i) no se reclasifiquen posteriormente en el resultado del periodo—es decir, las del párrafo 5.4(b)(i), (ii) y (iv); y

(ii) se reclasifiquen posteriormente en el resultado del periodo, cuando se cumplan las condiciones específicas—es decir, las del párrafo 5.4(b)(iii).

(h) la participación en el otro resultado integral de asociadas y entidades controladas de forma conjunta contabilizadas utilizando por el método de la participación.

(i) el resultado integral total (si una entidad no tiene partidas de otro resultado integral, puede usar otro término para esta línea tal como resultado del período).

5.6 Una entidad revelará por separado las siguientes partidas en el estado del resultado integral como distribuciones para el periodo:

(a) El resultado del periodo atribuible a

(i) **participación no controladora**; y

(ii) **propietarios** de la **controladora**.

(b) El resultado integral total del periodo atribuible a

(i) participación no controladora; y

(ii) los propietarios de la controladora.

Enfoque de dos estados

5.7 Según el enfoque de dos estados, el estado de resultados presentará, como mínimo, las partidas que presenten los importes descritos en los apartados (a) a (f) del párrafo 5.5 del periodo, con el resultado en la última línea. El estado del resultado integral comenzará con el resultado como primera línea y presentará, como mínimo, las partidas que presenten los importes descritos en los apartados (g) a (i) del párrafo 5.5 y el párrafo 5.6 del periodo.

Requerimientos aplicables a ambos enfoques

5.8 Según esta Norma, los efectos de correcciones de errores y cambios en las políticas contables se presentarán como ajustes retroactivos de periodos anteriores y no como parte del resultado en el periodo en el que están definidos (véase la Sección 10).

5.9 Una entidad presentará partidas adicionales, encabezamientos y subtotales en el estado del resultado integral (y en el estado de resultados, si se presenta), cuando esta presentación sea relevante para comprender el rendimiento financiero de la entidad.

5.10 Una entidad no presentará ni describirá ninguna partida de ingreso o gasto como “partidas extraordinarias” en el estado del resultado integral (o en el estado de resultados, si se presenta) o en las **notas**.

Desglose de gastos

5.11 Una entidad presentará un desglose de gastos, utilizando una **clasificación** basada en la naturaleza o en la función de los gastos dentro de la entidad, lo que proporcione una información que sea fiable y más relevante.

Desglose por naturaleza de los gastos

(a) Según este método de clasificación los gastos se agrupan en el estado del resultado integral de acuerdo con su naturaleza (por ejemplo **depreciación**, compras de materiales, costos de transporte, **beneficios a los empleados** y costos de publicidad) y no los redistribuirá atendiendo a las diferentes funciones dentro de la entidad.

Desglose por función de los gastos

(b) Según este método de clasificación, los gastos se agruparán de acuerdo con su función como parte del costo de las ventas o, por ejemplo, de los costos de actividades de distribución o administración. Como mínimo una entidad revelará, según este método, su costo de ventas de forma separada de otros gastos.

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

Alcance de esta sección

6.1 Esta sección establece los requerimientos para presentar los cambios en el **patrimonio** de una entidad para un periodo, en un **estado de cambios en el patrimonio** o, si se cumplen las condiciones especificadas y una entidad así lo decide, en un **estado de resultados y ganancias acumuladas**.

Estado de cambios en el patrimonio

Objetivo

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

Información a presentar en el estado de cambios en el patrimonio

6.3 El estado de cambios en el patrimonio incluye la siguiente información:

(a) el **resultado integral total** del periodo, mostrando de forma separada los importes totales atribuibles a los propietarios de la **controladora** y los atribuibles a las **participaciones no controladoras**;

(b) para cada componente de patrimonio, los efectos de la **aplicación retroactiva** o la reexpresión retroactiva reconocidos según la Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores*; y

(c) para cada componente del patrimonio, una conciliación entre los **importes en libros**, al inicio y al final del periodo, revelando por separado los cambios resultantes de:

(i) el resultado del periodo;

(ii) otro resultado integral; y

(iii) los importes de las inversiones hechas por los propietarios y de los dividendos y otras distribuciones hechas a éstos en su capacidad de propietarios, mostrando por separado las emisiones de acciones, las transacciones de **acciones propias** en cartera, los dividendos y otras distribuciones a los propietarios, y los cambios en las participaciones en la propiedad en **subsidiarias** que no den lugar a una pérdida de **control**.

Estado de resultados y ganancias acumuladas

Objetivo

6.4 El estado de resultados y ganancias acumuladas presenta los resultados y los cambios en las ganancias acumuladas de una entidad para un periodo sobre el que se informa. El párrafo 3.18 permite a una entidad presentar un 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 en los que se presentan **estados financieros** surgen del resultado, pago de dividendos, correcciones de errores de los periodos anteriores y cambios de políticas contables.

Información a presentar en el estado de resultados y ganancias acumuladas

6.5 Una entidad presentará en el estado de resultados y ganancias acumuladas, además de la información exigida en la Sección 5 *Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados*, las siguientes partidas:

(a) ganancias acumuladas al comienzo del periodo sobre el que se informa;

(b) dividendos declarados durante el periodo, pagados o por pagar;

(c) reexpresiones de ganancias acumuladas por correcciones de los errores de periodos anteriores;

(d) reexpresiones de ganancias acumuladas por cambios en políticas contables; y

(e) ganancias acumuladas al final del periodo sobre el que se informa.

Información a revelar en las notas

6.6 Una entidad revelará en las **notas**:

(a) el importe de dividendos propuestos (o declarados) antes de que se autoricen los estados financieros para su emisión, pero no reconocidos como una distribución a los propietarios durante el periodo sobre el que se informa, y el importe por acción; y

(b) el importe de cualquier dividendo preferente de carácter acumulativo que no haya sido reconocido.

Sección 7
Estado de Flujos de Efectivo

Alcance de esta sección

7.1 Esta sección establece la información a incluir en un **estado de flujos de efectivo** y cómo presentarla. El estado de flujos de efectivo proporciona información sobre los cambios en el **efectivo** y **equivalentes al efectivo** de una entidad durante el **periodo sobre el que se informa**, mostrando por separado los cambios según procedan de **actividades de operación**, **actividades de inversión** y **actividades de financiación**.

Equivalentes al efectivo

7.2 Los equivalentes al efectivo son inversiones a corto plazo de gran liquidez, que son fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo, estando sujetos a un riesgo poco significativo de cambios en su valor. Se mantienen para cumplir con los compromisos de efectivo a corto plazo en lugar de para la inversión u otros fines. Por tanto, una inversión así será equivalente al efectivo cuando tenga vencimiento próximo, por ejemplo, tres meses o menos desde la fecha de adquisición. Los sobregiros bancarios se consideran normalmente actividades de financiación similares a los préstamos. Sin embargo, si son reembolsables a petición de la otra parte y forman una parte integral de la gestión de efectivo de una entidad, los sobregiros bancarios son componentes del efectivo y equivalentes al efectivo.

Información a presentar en el estado de flujos de efectivo

7.3 Una entidad presentará un estado de flujos de efectivo que muestre los **flujos de efectivo** habidos durante el periodo sobre el que se informa, clasificados por actividades de operación, actividades de inversión y actividades de financiación.

Actividades de operación

7.4 Las actividades de operación son las principales actividades productoras de ingresos de actividades ordinarias de la entidad. Por ello, los flujos de efectivo de actividades de operación generalmente proceden de las transacciones y otros sucesos y condiciones que entran en la determinación del **resultado del periodo**. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de operación son los siguientes:

(a) cobros procedentes de la venta de bienes y prestación de servicios;

(b) cobros procedentes de regalías, cuotas, comisiones y otros **ingresos de actividades ordinarias**;

(c) pagos a proveedores por el suministro de bienes y servicios;

(d) pagos a y por cuenta de los empleados;

(e) pagos o devoluciones del impuesto a las ganancias, a menos que puedan clasificarse específicamente dentro de las actividades de inversión y financiación; y

(f) cobros y pagos procedentes de inversiones, préstamos y otros contratos mantenidos con propósito de intermediación o para negociar que sean similares a los **inventarios** adquiridos específicamente para revender.

Algunas transacciones, tales como la venta de una partida de propiedades, planta y equipo por una entidad manufacturera, pueden dar lugar a una ganancia o pérdida que se incluye en el resultado del periodo. Sin embargo, los flujos de efectivo relacionados con estas transacciones son flujos de efectivos procedentes de actividades de inversión.

Actividades de inversión

7.5 Actividades de inversión son las de adquisición y disposición de **activos** a largo plazo, y otras inversiones no incluidas en equivalentes al efectivo. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de inversión son los siguientes:

(a) pagos por la adquisición de **propiedades, planta y equipo** (incluyendo trabajos realizados por la entidad para sus propiedades, planta y equipo), **activos intangibles** y otros activos a largo plazo;

(b) cobros por ventas de propiedades, planta y equipo, activos intangibles y otros activos a largo plazo;

(c) pagos por la adquisición de instrumentos de **patrimonio** o de instrumentos de deuda emitidos por otras entidades (distintos de los pagos por esos instrumentos clasificados como equivalentes al efectivo, o mantenidos para intermediación o negociar);

(d) cobros por la venta de instrumentos de patrimonio o de deuda emitidos por otras entidades (distintos de los cobros por esos instrumentos clasificados como equivalentes de efectivo o mantenidos para intermediación o negociar);

(e) anticipos de efectivo y préstamos a terceros;

(f) cobros procedentes del reembolso de anticipos y préstamos a terceros;

(g) pagos procedentes de contratos de futuros, a término, de opción y de permuta financiera, excepto cuando los contratos se mantengan por intermediación o para negociar, o cuando los pagos se clasifiquen como actividades de financiación; y

(h) cobros procedentes de contratos de futuros, a término, de opción y de permuta financiera, excepto cuando los contratos se mantengan por intermediación o para negociar, o cuando los cobros se clasifiquen como actividades de financiación.

Cuando un contrato se contabiliza como una cobertura (véase la la Parte II de la Sección 11 *Instrumentos Financieros*), una entidad clasificará los flujos de efectivo del contrato de la misma forma que los flujos de efectivo de la partida que está siendo cubierta.

Actividades de financiación

7.6 Actividades de financiación son las actividades que dan lugar a cambios en el tamaño y composición de los capitales aportados y de los préstamos tomados de una entidad. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de financiación son los siguientes:

(a) cobros procedentes de la emisión de acciones u otros instrumentos de capital;

(b) pagos a los **propietarios** por adquirir o rescatar las acciones de la entidad;

(c) cobros procedentes de la emisión de obligaciones, préstamos, pagarés, bonos, hipotecas y otros préstamos a corto o largo plazo;

(d) reembolsos de los fondos tomados en préstamo; y

(e) pagos realizados por el arrendatario para reducir un **pasivo** pendiente procedente de un **arrendamiento financiero**.

Información sobre flujos de efectivo procedentes de actividades de operación

7.7 Una entidad presentará los flujos de efectivo procedentes de actividades de operaciones utilizando:

(a) el método indirecto, según el cual la ganancia o pérdida se ajusta por los efectos de las transacciones no monetarias, por todo tipo de partidas de pago diferido y acumulaciones (o devengos) y de las partidas de **ingreso** o **gasto** asociadas con flujos de efectivo de operaciones de inversión o financiación; o

(b) el método directo, según el cual se revelan las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos.

Método indirecto

7.8 En el método indirecto, el flujo neto por actividades de operación se determina corrigiendo la ganancia o la pérdida por los efectos de:

(a) los cambios habidos durante el periodo en los inventarios y en las partidas por cobrar y por pagar derivadas de las actividades de operación;

(b) las partidas sin reflejo en el efectivo, tales como **depreciación**, **provisiones**, **impuestos diferidos**, ingresos (gastos) acumulados (o devengados) no recibidos (pagados) todavía en efectivo, pérdidas y ganancias de cambio no realizadas y participación en ganancias no distribuidas de **asociadas**; y

(c) cualesquiera otras partidas cuyos efectos monetarios se relacionen con inversión o financiación.

Método directo

7.9 En el método directo, el flujo de efectivo neto de las actividades de operación se presenta revelando información sobre las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos. Esta información se puede obtener:

(a) utilizando los registros contables de la entidad, o

(b) ajustando las ventas, el costo de las ventas y otras partidas en el **estado del resultado integral** (o el **estado de resultados**, si se presenta) por:

(i) los cambios habidos durante el periodo en los inventarios y en las partidas por cobrar y por pagar derivadas de las actividades de operación;

(ii) otras partidas no monetarias; y

(iii) otras partidas cuyos efectos monetarios se consideran flujos de efectivo de inversión o financiación.

Información sobre flujos de efectivo de las actividades de inversión y financiación

7.10 Una entidad presentará por separado las principales categorías de cobros y pagos brutos procedentes de actividades de inversión y financiación. Los flujos de efectivo agregados procedentes de adquisiciones y ventas y disposición de **subsidiarias** o de otras unidades de negocio deberán presentarse por separado, y clasificarse como actividades de inversión.

Flujos de efectivo en moneda extranjera

7.11 Una entidad registrará los flujos de efectivo procedentes de transacciones en una moneda extranjera en la **moneda funcional** de la entidad, aplicando al importe en moneda extranjera la tasa de cambio entre ambas monedas en la fecha en que se produjo el flujo de efectivo.

7.12 La entidad convertirá los flujos de efectivo de una subsidiaria extranjera utilizando la tasa de cambio entre la moneda funcional de la entidad y la moneda extranjera, en la fecha en que se produjo el flujo de efectivo.

7.12A El párrafo 30.19 explica cuándo se puede utilizar una tasa de cambio que se aproxime a la tasa real.

7.13 Las ganancias o pérdidas no realizadas, procedentes de cambios en las tasas de cambio de la moneda extranjera no son flujos de efectivo. Sin embargo, para conciliar el efectivo y los equivalentes al efectivo al principio y al final del periodo, debe presentarse en el estado de flujos de efectivo el efecto de la variación en las tasas de cambio sobre el efectivo y los equivalentes al efectivo mantenidos o mantenidos en moneda extranjera deben ser presentados en el estado de flujos de efectivo. Por tanto, la entidad volverá a medir el efectivo y los equivalentes al efectivo mantenidos durante el periodo sobre el que se informa (tales como los importes mantenidos en moneda extranjera y las cuentas bancarias en moneda extranjera) a las tasas de cambio del final del periodo. La entidad presentará por separado la ganancia o pérdida no realizada resultante de los flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación, de inversión y financiación.

Intereses y dividendos

7.14 Una entidad presentará por separado los flujos de efectivo procedentes de intereses y dividendos recibidos y pagados. La entidad clasificará los flujos de efectivo de forma coherente, periodo a periodo, como de actividades de operación, de inversión o de financiación.

7.15 Una entidad puede clasificar los intereses pagados y los intereses y dividendos recibidos como actividades de operación porque se incluyen en resultados. De forma alternativa, la entidad puede clasificar los intereses pagados y los intereses y dividendos recibidos como actividades de financiación y de inversión, respectivamente, porque son costos de obtención de recursos financieros o rendimientos de las inversiones.

7.16 Una entidad puede clasificar los dividendos pagados como flujos de efectivo de financiación, porque son costos de obtención de recursos financieros. Alternativamente, la entidad puede clasificar los dividendos pagados como componentes de los flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación porque se pagan con flujos de efectivo de operaciones.

Impuesto a las ganancias

7.17 Una entidad presentará por separado los flujos de efectivo procedentes del impuesto a las ganancias, y los clasificará como flujos de efectivo procedentes de actividades de operación, a menos que puedan ser específicamente identificados con actividades de inversión y de financiación. Cuando los flujos de efectivo por impuestos se distribuyan entre más de un tipo de actividad, la entidad revelará el importe total de impuestos pagados.

Transacciones no monetarias

7.18 Una entidad excluirá del estado de flujos de efectivo las transacciones de inversión y financiación que no requieran el uso de efectivo o equivalentes al efectivo. Una entidad revelará estas transacciones en cualquier parte de los **estados financieros**, de manera que suministren toda la información relevante acerca de esas actividades de inversión y financiación.

7.19 Muchas actividades de inversión y financiación no tienen un impacto directo en los flujos de efectivo corrientes aun cuando afectan a la estructura de los activos y de capital de una entidad. La exclusión de transacciones no monetarias del estado de flujos de efectivo es coherente con el objetivo de un estado de flujos de efectivo, puesto que estas partidas no involucran flujos de efectivo en el periodo corriente. Ejemplos de transacciones no monetarias de este tipo son:

(a) la adquisición de activos, ya sea asumiendo directamente los pasivos por su financiación, o entrando en operaciones de arrendamiento financiero;

(b) la compra de una entidad mediante una ampliación de capital; y

(c) la conversión de deuda en patrimonio.

Cambios en los pasivos que surgen de las actividades de financiación

7.19A Una entidad revelará una conciliación entre los saldos iniciales y finales en el **estado de situación financiera** para los pasivos que surgen de actividades de financiación. Los pasivos que se derivan de actividades de financiación son pasivos para los que los flujos de efectivo se han clasificado, o se clasificarán en el futuro, en el estado de flujos de efectivo como flujos de efectivo procedentes de actividades de financiación. Una entidad incluirá en las conciliaciones:

(a) cambios procedentes de los flujos de efectivo por financiación;

(b) cambios que surgen de la obtención o pérdida del **control** de subsidiarias u otros negocios;

(c) efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera;

(d) cambios en el valor razonable; y

(e) otros cambios.

Acuerdos de financiación de proveedores

7.19B Los acuerdos de financiación de proveedores se caracterizan porque uno o varios proveedores de financiación ofrecen pagar los importes que una entidad debe a sus proveedores y la entidad se compromete a pagar según los términos y condiciones de los acuerdos en la misma fecha en que se paga a los proveedores o en una fecha posterior. Estos acuerdos proporcionan a la entidad plazos de pago ampliados, o a los proveedores de la entidad plazos de pago anticipados, en comparación con la fecha de vencimiento de la factura correspondiente. Los acuerdos de financiación de proveedores suelen denominarse financiación de "la cadena de suministro", "financiación de cuentas por pagar" o "acuerdos de factoraje inverso". Entre los ejemplos de acuerdos que no son acuerdos de financiación de proveedores se incluyen:

(a) acuerdos que son únicamente mejoras crediticias para una entidad (por ejemplo, garantías financieras, incluidas cartas de crédito utilizadas como garantías); e

(b) instrumentos utilizados por una entidad para liquidar directamente con un proveedor los importes adeudados (por ejemplo, una situación en la que una entidad utiliza una tarjeta de crédito para liquidar el importe adeudado a un proveedor y, en su lugar, tiene la obligación de pagar al banco emisor).

7.19C Una entidad revelará de forma agregada sus acuerdos de financiación de proveedores:

(a) los términos y condiciones clave de los acuerdos (por ejemplo, términos y condiciones relacionados con la tasa de interés, comisiones cobradas, condiciones de pago ampliadas y seguridad o garantías proporcionadas). Sin embargo, una entidad revelará por separado los términos y condiciones de los acuerdos que tengan términos y condiciones clave diferentes.

(b) al principio y al final del periodo sobre el que se informa:

(i) los **importes en libros**, y las partidas asociadas presentadas en el estado de situación financiera de la entidad, de **los pasivos financieros** que forman parte de un acuerdo de financiación de proveedores.

(ii) los importes en libros, y las partidas asociadas, de los pasivos financieros revelados de acuerdo con (i) para los que los proveedores ya han recibido el pago de los proveedores de financiación, a menos que sea **impracticable** hacerlo. Si no es posible proporcionar esta información, la entidad indicará este hecho.

(iii) el rango de fechas de vencimiento de los pagos (por ejemplo, 30 a 40 días después de la fecha de la factura) tanto para los pasivos financieros revelados de acuerdo con (i) como para las cuentas comerciales por pagar comparables que no formen parte de un acuerdo de financiación de proveedores. Los pasivos comerciales por pagar comparables son, por ejemplo, los pasivos comerciales por pagar de la entidad dentro de la misma línea de negocio o jurisdicción que los pasivos financieros revelados de acuerdo con (i). Si los rangos de las fechas de vencimiento de los pagos son amplios, una entidad revelará información explicativa sobre dichos rangos o los dividirá en rangos más estrechos.

(c) el tipo y el efecto de los cambios no monetarios en los importes en libros de los pasivos financieros revelados de acuerdo con (b)(i). Estos cambios no monetarios incluyen el efecto de **combinaciones de negocios**, diferencias de cambio y otras transacciones que no requieren el uso de efectivo o equivalentes de efectivo (véase el párrafo 7.18). Por ejemplo, una entidad que compra bienes y servicios a proveedores clasificaría normalmente las salidas de efectivo para liquidar los importes adeudados a sus proveedores como salidas de efectivo de actividades de operación. Si la entidad debe a sus proveedores un importe que pasa a formar parte de un acuerdo de financiación de proveedores, la entidad—habiendo considerado los términos y condiciones del acuerdo—podría clasificar la salida de efectivo para liquidar los importes adeudados como un flujo de efectivo procedente de actividades de financiación. En tales circunstancias, la entidad podría no haber informado de ninguna entrada de recursos procedente de actividades de financiación, en cuyo caso el resultado sería un cambio no monetario en los pasivos derivados de actividades de financiación.

Componentes del efectivo y equivalentes al efectivo

7.20 Una entidad revelará los componentes del efectivo y equivalentes de efectivo, y presentará una conciliación de los importes en el estado de flujos de efectivo con las partidas equivalentes presentadas en el estado de situación financiera. Sin embargo, no se requiere que una entidad presente esta conciliación si el importe de efectivo y equivalentes al efectivo presentado en el estado de flujos de efectivo es idéntico al descrito de forma similar en el estado de situación financiera.

Otra información a revelar

7.21 Una entidad revelará, junto con un comentario de la gerencia, el importe de los saldos de efectivo y equivalentes al efectivo significativos mantenidos por la entidad que no están disponibles para ser utilizados por ésta. El efectivo y los equivalentes al efectivo mantenidos por una entidad pueden no estar disponibles para el uso por ésta, debido a, entre otras razones, controles de cambio de moneda extranjera o por restricciones legales.

Sección 8
Notas a los Estados Financieros

Alcance de esta sección

8.1 Esta sección establece los principios subyacentes a la información a presentar en las **notas** a los **estados financieros** y cómo presentarla. Las notas contienen información adicional a la presentada en el **estado de situación financiera**, el **estado del resultado integral**, (si se presenta) el **estado de resultados estado de resultados y ganancias acumuladas** combinado (si se presenta), **estado de cambios en el patrimonio** (si se presenta) y el **estado de flujos de efectivo**. Las notas suministran descripciones narrativas o desagregaciones de partidas presentadas en esos estados, e información sobre partidas que no cumplen las condiciones para ser **reconocidas** en ellos. Además de los requerimientos de esta sección, casi todas las demás secciones de esta Norma requieren información a revelar que normalmente se presenta en las notas.

Estructura de las notas

8.2 Las notas:

(a) presentarán información sobre las bases para la preparación de los estados financieros, y sobre las **políticas contables** específicas utilizadas, de acuerdo con los párrafos 8.5 a 8.7;

(b) revelarán la información requerida por esta Norma que no haya sido incluida en otro lugar de los estados financieros; y

(c) proporcionarán información adicional que no se presenta en ninguno de los estados financieros, pero que es relevante para la comprensión de cualquiera de ellos.

8.3 Una entidad presentará las notas, en la medida en que sea practicable, de una forma sistemática. Una entidad hará referencia para cada partida de los estados financieros a cualquier información en las notas con la que esté relacionada.

8.4 Una entidad presentará normalmente las notas en el siguiente orden:

(a) una declaración de que los estados financieros se han elaborado cumpliendo con la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* (véase el párrafo 3.3);

(b) información sobre las políticas contables **materiales o con importancia relativa** (véase el párrafo 8.5);

(c) información de apoyo para partidas presentadas en los estados financieros, en la secuencia en la que se presenta cada estado y cada partida; y

(d) cualquier otra información a revelar.

Información a revelar sobre políticas contables

8.5 Una entidad revelará información material o con importancia relativa de política contable. La información sobre políticas contables es material o tiene importancia relativa si, cuando es considerada conjuntamente con otra información incluida en los estados financieros de la entidad, puede razonablemente esperarse que influya en las decisiones que toman los **usuarios principales** de los **estados financieros con propósito general**, sobre la base de dichos estados financieros.

Información sobre juicios

8.6 Una entidad revelará, junto con su información sobre políticas contables materiales o con importancia relativa o en otras notas, los juicios, diferentes de los que implican estimaciones (véase el párrafo 8.7), que la dirección haya realizado en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad y que tengan un efecto muy significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros. Ejemplos de juicios que una entidad puede tener que revelar incluyen los que determinan:

(a) clases apropiadas de activos y pasivos de acuerdo con el párrafo 12.30 para los cuales se proporciona información a revelar sobre las mediciones del valor razonable;

 © IFRS Foundation

(b) que la entidad tiene el **control** de otra entidad; y

(c) que la entidad tiene el **control conjunto** de un acuerdo o influencia significativa sobre otra entidad.

Información sobre las fuentes clave de incertidumbre en la estimación

8.7 Una entidad revelará en las notas información sobre los supuestos clave acerca del futuro y otras causas clave de incertidumbre en la estimación en la **fecha de presentación**, que tengan un riesgo significativo de ocasionar ajustes **materiales o con importancia relativa** en el **importe en libros** de los **activos** y **pasivos** dentro del ejercicio contable siguiente. Con respecto a esos activos y pasivos, las notas incluirán detalles de:

(a) su naturaleza; y

(b) su importe en libros al final del **periodo sobre el que se informa**.

Sección 9
Estados Financieros Consolidados y Separados

Alcance de esta sección

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

Requerimientos para presentar estados financieros consolidados

9.2 Excepto por lo permitido o requerido en por los párrafos 9.3 y 9.3C, una controladora presentará estados financieros consolidados. Los estados financieros consolidados incluirán todas las **subsidiarias** de la controladora, excepto las subsidiarias a las que se aplica el párrafo 9.3A.

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

(a) la controladora es ella misma una subsidiaria; y

(b) su última controladora (o alguna de las controladoras intermedias) elaboran **estados financieros consolidados con propósito de información general** que cumplan con las Normas NIIF de Contabilidad completas o con esta Norma.

9.3A Sujeto al párrafo 9.3B, una subsidiaria no se consolidará si se adquiere y mantiene con la intención de venderla o disponer de ella dentro de un año desde su fecha de adquisición (véase el párrafo 19.11). Esta subsidiaria se contabilizará de acuerdo con los requerimientos de la Sección 11 *Instrumentos Financieros* como las inversiones a que se refiere el párrafo 11.8(d), en lugar de acuerdo con esta sección. La controladora proporcionará también la información a revelar requerida del párrafo 9.23A.

9.3B Si no se dispone de una subsidiaria, que anteriormente fue excluida de la consolidación de acuerdo con el párrafo 9.3A, dentro de un año desde su fecha de adquisición:

(a) La controladora consolidará la subsidiaria desde la fecha de adquisición a menos que cumpla la condición del párrafo 9.3B(b). Por consiguiente, si la fecha de adquisición fuera en un periodo anterior, se reexpresarán los periodos anteriores correspondientes.

(b) Si el retraso es causado por sucesos o circunstancias fuera del control de la controladora y existe evidencia suficiente en la **fecha de presentación** de que la controladora mantiene su compromiso con el plan de vender o disponer de la subsidiaria, la controladora continuará contabilizando la subsidiaria de acuerdo con el párrafo 9.3A.

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

9.3D Una subsidiaria no se excluye de la consolidación porque:

(a) El inversor es una organización de capital de riesgo o una entidad similar.

(b) Sus actividades de negocio son diferentes a las de las otras entidades dentro de la consolidación. Se proporcionará información relevante mediante la consolidación de estas subsidiarias, y la revelación de información adicional, en los estados financieros consolidados, sobre las diferentes actividades de negocio llevadas a cabo por las subsidiarias.

(c) Opere en una jurisdicción que imponga restricciones a la transferencia de **efectivo** u otros **activos** fuera de la jurisdicción.

 © IFRS Foundation

Control

9.4 Una subsidiaria es una entidad (una participada) que está controlada por otra entidad (una inversora). Un inversor, independientemente de la naturaleza de su participación en la participada, determinará si es una controladora evaluando si **controla** la participada.

9.4A Un inversor controla una participada cuando está expuesto, o tiene derecho, a rendimientos variables procedentes de su implicación en la participada, y tiene la capacidad de influir en esos rendimientos a través de su poder sobre la participada.

9.4B Por ello, un inversor controla una participada si, y solo si, éste reúne todos los elementos siguientes:

(a) poder sobre la participada;

(b) exposición, o derecho, a rendimientos variables procedentes de su implicación en la participada; y

(c) la capacidad de utilizar su poder sobre la participada para influir en el importe de los rendimientos del inversor.

9.4C Un inversor considerará todos los hechos y circunstancias al evaluar si controla una participada. Un inversor evaluará nuevamente si controla una participada siempre que los hechos y circunstancias indiquen que existen cambios en uno o más de los tres elementos de control enumerados en el párrafo 9.4B.

9.5 Se presume que existe control cuando el inversor la posea, directa o indirectamente a través de subsidiarias, una mayoría de los derechos de voto de una participada. Un inversor que posea, directa o indirectamente a través de subsidiarias, la mayoría de los derechos de voto de una entidad participada no está requerido a evaluar si tiene los elementos de control listados en el párrafo 9.4B. Sin embargo, la presunción puede refutarse si se puede demostrar claramente que el inversor no tiene uno o más de los elementos de control enumerados en el párrafo 9.4B—por ejemplo, si el inversor posee la mayoría de los derechos de voto de una participada, pero otra entidad tiene derechos existentes que le otorgan la capacidad actual de dirigir las **actividades relevantes** a través de acuerdos contractuales.

Poder

9.6 Un inversor tiene poder sobre una participada cuando éste posee derechos que le otorgan la capacidad actual de dirigir las actividades relevantes, es decir, las actividades que afectan de forma significativa a los rendimientos de la participada. Dependiendo de las circunstancias, las actividades relevantes pueden incluir:

(a) venta y compra de bienes o servicios;

(b) selección, adquisición o disposición de activos;

(c) investigación y desarrollo de nuevos productos o procesos; y

(d) determinación de una estructura de financiación u obtención de financiación.

9.7 Un inversor con capacidad presente para dirigir las actividades relevantes tiene poder incluso si su derecho a dirigir todavía no se ha ejercido. La evidencia de que el inversor ha estado dirigiendo actividades relevantes puede ayudar a determinar si ese inversor tiene poder, pero no es, en sí misma, concluyente para determinar si dicho inversor tiene poder sobre una participada.

9.7A Si dos o más inversores ostentan cada uno derechos existentes que le conceden la capacidad unilateral para dirigir actividades relevantes diferentes, el inversor que tiene la capacidad presente para dirigir las actividades que afectan de forma más significativa a los rendimientos de la participada tiene el poder sobre la participada.

9.7B Un inversor normalmente tendrá poder cuando posea la mayoría de los derechos de voto de una entidad participada (véase el párrafo 9.5). Sin embargo, un inversor puede tener poder incluso si mantiene menos de una mayoría de los derechos de voto de una participada, por ejemplo, a través:

(a) un acuerdo contractual entre el inversor y otros tenedores de voto;

(b) derechos procedentes de otros acuerdos contractuales;

(c) derechos de voto del inversor;

(d) derechos de voto potenciales (véase el párrafo 9.8); o

(e) una combinación de (a) a (d).

9.8 Al determinar si tiene poder, un inversor considerará sus derechos de voto potenciales, así como los derechos de voto potenciales mantenidos por otras partes. Los derechos de voto potenciales son derechos a obtener derechos de voto de una participada, tales como los que surgen de instrumentos u opciones convertibles, incluyendo contratos a término. Esos derechos de voto potenciales se consideran solo si el titular del derecho

tiene la capacidad práctica de ejercerlo. Por lo general, para que el tenedor del derecho tenga la capacidad práctica de ejercer ese derecho, el derecho necesita ser ejercitable actualmente.

9.9 Si un inversor tiene también votos u otros derechos de toma de decisiones relativos a las actividades de la participada, éste evaluará si esos derechos, en combinación con derechos potenciales de voto, le otorgan poder.

Rendimientos

9.10 Un inversor está expuesto, o tiene derecho, a rendimientos variables procedentes de su implicación en la participada cuando los rendimientos del inversor procedentes de dicha implicación tienen el potencial de variar como consecuencia del rendimiento de la participada. Los rendimientos del inversor pueden solo ser positivos, solo negativos o ambos, positivos y negativos.

Vinculación entre poder y rendimiento

9.11 Para que un inversor controle una participada, el inversor no debe tener solo poder sobre la participada y exposición o derecho a rendimientos variables procedentes de su implicación en la participada, sino que también tiene la capacidad de utilizar su poder para influir en su rendimiento como consecuencia de dicha implicación en la participada.

9.12 Cuando un inversor con derechos de toma de decisiones (quien toma decisiones) evalúa si controla una participada, determinará si es un principal o un agente. Un inversor también determinará si otra entidad con derechos de toma de decisiones está actuando como un agente del inversor. Un agente es una parte dedicada principalmente a actuar en nombre y a beneficio, de otra parte o partes (el principal o principales) y, por ello, no controla la participada cuando ejerce su autoridad para tomar decisiones. Por ello, algunas veces el poder de un principal puede mantenerse y ejercerse por un agente, pero en nombre del principal. Quien toma decisiones no es un agente solo por el hecho de que otras partes puedan beneficiarse de las decisiones que toma.

Procedimientos de consolidación

9.13 Los estados financieros consolidados presentan la información financiera de un **grupo** como si se tratara de una sola entidad económica que informa. Al preparar los estados financieros consolidados, una entidad:

(a) combinará los **estados financieros** de la controladora y sus subsidiarias línea por línea, agregando las partidas que representen activos, **pasivos**, **patrimonio**, **ingresos** y **gastos** de contenido similar.

(b) eliminará el **importe en libros** de la inversión de la controladora en cada subsidiaria junto con la porción del patrimonio perteneciente a la controladora en cada una de las subsidiarias.

(c) medirá y presentará las **participaciones no controladoras** en el **resultado del periodo** y **otro resultado integral** de las subsidiarias consolidadas para el **periodo sobre el que se informa** por separado de las participaciones de los **propietarios** de la controladora.

(d) medirá y presentará las participaciones no controladoras en los activos netos de las subsidiarias consolidadas por separado de la participación en el patrimonio de los accionistas de la controladora. Las participaciones no controladoras en los activos netos están compuestas por:

(i) el importe de la participación no controladora en la fecha de la combinación inicial, calculado de acuerdo con la Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía*; y

(ii) la porción de la participación no controladora en los cambios en el patrimonio desde la fecha de la combinación.

9.14 Las proporciones del resultado y de los cambios en el patrimonio distribuidos a los propietarios de la controladora y a las participaciones no controladoras se determinarán sobre la base de las participaciones existentes en la propiedad y no reflejarán el posible ejercicio o conversión de los derechos potenciales de voto de otras opciones o instrumentos convertibles.

Transacciones y saldos intragrupo

9.15 Las transacciones y los saldos intragrupo, incluyendo ingresos, gastos y dividendos, se eliminarán en su totalidad. Las ganancias y pérdidas procedentes de transacciones intragrupo que estén reconocidas en activos, tales como **inventarios** y **propiedades, planta y equipo**, se eliminarán en su totalidad. Las pérdidas intragrupo pueden indicar un **deterioro en el valor**, que requiera su **reconocimiento** en los estados

financieros consolidados (véase la Sección 27 *Deterioro del valor de los Activos*). La Sección 29 *Impuesto a las Ganancias* se aplicará a **las diferencias temporarias** que surjan de la eliminación de las ganancias y pérdidas procedentes de transacciones intragrupo.

Fecha de presentación uniforme

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

Políticas contables uniformes

9.17 Los estados financieros consolidados se prepararán utilizando **políticas contables** uniformes para transacciones similares y para otros sucesos y condiciones que se hayan producido en circunstancias parecidas. Si una un miembro del grupo utiliza políticas contables diferentes de las adoptadas en los estados financieros consolidados, para transacciones y otros sucesos similares que se hayan producido en circunstancias parecidas, se realizarán los ajustes adecuados en sus estados financieros al elaborar los estados financieros consolidados.

Adquisición y disposición de subsidiarias

9.18 Los ingresos y gastos de una subsidiaria se incluyen en los estados financieros consolidados desde la fecha de adquisición hasta la fecha en que la controladora pierde el control de una la subsidiaria.

9.18A Cuando una controladora pierda el control de una subsidiaria:

(a) da de baja en cuentas:

(i) los activos (incluyendo cualquier **plusvalía**) y los pasivos a sus importes en libros en la fecha en que se pierde el control en la antigua subsidiaria;

(ii) el importe en libros de cualquier participación no controladora en la antigua subsidiaria en la fecha en que se pierda el control (incluyendo **cualquier componente de otro resultado integral** atribuible a ellos);

(b) reconoce:

(i) el **valor razonable** de la contraprestación recibida, en su caso, por la transacción o el suceso que dio lugar a la pérdida de control;

(ii) cualquier inversión conservada en la que anteriormente fue subsidiaria por su valor razonable en la fecha en que se pierda el control; y

(c) reconocerá la ganancia o pérdida asociada con la pérdida de control atribuible a la anterior participación controladora en el resultado del periodo.

9.18B Si una controladora pierde el control de una subsidiaria, la controladora contabilizará todos los importes previamente reconocidos en otro resultado integral para esa subsidiaria, excepto el importe acumulado de cualquier diferencia de cambio que se relacione con una subsidiaria en el extranjero, sobre la misma base que se requeriría si la controladora hubiera dispuesto directamente de los activos o pasivos relacionados. El importe acumulado de las diferencias de cambio que se relacionan con una subsidiaria extranjera reconocidas en otro resultado integral de acuerdo con la Sección 30 *Conversión de Moneda Extranjera* no se reclasificará a resultados en el momento de la disposición de la subsidiaria.

9.19 Si una controladora pierde el control de una subsidiaria, pero sigue manteniendo una inversión en la antigua subsidiaria, esa inversión se contabilizará de acuerdo con otras secciones de esta Norma. Si la participación retenida es un **activo financiero**, se aplica la Sección 11 *Instrumentos Financieros*; si es una **asociada**, se aplica la Sección 14 *Inversiones en Asociadas*; si es una **entidad controlada conjuntamente**, se aplica la Sección 15 *Acuerdos Conjuntos*. El valor razonable en la fecha en que se pierde el control se considerará como el valor razonable en el reconocimiento inicial de un activo financiero o el costo en el reconocimiento inicial de una inversión en una asociada o entidad controlada conjuntamente, si corresponde.

Participaciones no controladoras en subsidiarias

9.20 Una entidad presentará las participaciones no controladoras en el **estado de situación financiera** consolidado dentro del patrimonio, por separado del patrimonio de los propietarios de la controladora, como se requiere en el párrafo 4.2(q).

9.20A Una entidad tratará los cambios en la participación controladora de una controladora en una subsidiaria que no den lugar a una pérdida de control como transacciones con propietarios en su capacidad de tales. Por consiguiente, se ajustará el importe en libros de las participaciones no controladoras para reflejar el cambio en la participación de la controladora en los activos netos de la subsidiaria. Cualquier diferencia entre el importe por el que se ajusten las participaciones no controladoras y el valor razonable de la contraprestación pagada o recibida, si existiese, se reconocerá directamente en el patrimonio y se atribuirá a los propietarios de la controladora. Una entidad no reconocerá ganancia ni pérdida por estos cambios. Asimismo, una entidad no reconocerá ningún cambio en el importe en libros de los activos (incluyendo la plusvalía) o de los pasivos como resultado de estas transacciones.

9.21 Una entidad revelará las participaciones no controladoras en los resultados del grupo por separado en el **estado del resultado integral**, como se requiere en el párrafo 5.6 (o en el **estado de resultados**, si se presenta, como se requiere en el párrafo 5.7).

9.22 El resultado y cada componente de otro resultado integral se atribuirán a los propietarios de la controladora y a las participaciones no controladoras. El resultado integral total deberá atribuirse a los propietarios de la controladora y a las participaciones no controladoras aún si esto diera lugar a un saldo deudor de estas últimas.

Información a revelar en los estados financieros consolidados

9.23 En los estados financieros consolidados deberá revelarse la siguiente información:

(a) el hecho de que los estados financieros son estados financieros consolidados;

(b) [eliminado]

(c) cualquier diferencia en la fecha sobre la que se informa de los estados financieros de la controladora y sus subsidiarias utilizados para la elaboración de los estados financieros consolidados; y

(d) la naturaleza y el alcance de cualquier restricción significativa, (por ejemplo, como las procedentes de acuerdos de fondos tomados en préstamo o requerimientos de los reguladores) sobre la capacidad de las subsidiarias para transferir fondos a la controladora en forma de dividendos en efectivo o de reembolsos de préstamos.

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

9.23B Una entidad revelará las ganancias o pérdidas, si las hubiera, calculadas de acuerdo con los párrafos 9.18 y 9.18B; y:

(a) la parte de esa ganancia o pérdida atribuible a la medición de cualquier inversión conservada en la antigua subsidiaria por su valor razonable en la fecha en la que pierda el control; y

(b) las partidas en el resultado del periodo en las que se reconoce la ganancia o pérdida (si no se presenta por separado).

Estados financieros separados

Presentación de los estados financieros separados

9.24 Esta Norma no requiere la presentación de estados financieros separados para la controladora o para las subsidiarias individuales.

9.25 Los estados financieros separados se presentan por una entidad, además de cualquiera de los siguientes:

(a) estados financieros consolidados preparados por una controladora,

(b) estados financieros preparados por una controladora exenta de presentar estados financieros consolidados por el párrafo 9.3C; o

(c) estados financieros preparados por una entidad que no es una controladora, pero influencia significativa sobre una asociada o tiene control conjunto de una entidad controlada de forma conjunta.

9.25A Una controladora que esté exenta de preparar estados financieros consolidados de acuerdo con el párrafo 9.3, puede presentar estados financieros separados como sus únicos estados financieros.

Elección de política contable

9.26 Cuando una entidad prepare estados financieros separados y los describa como conformes a la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*, dichos estados deberán cumplir con todos los requerimientos de esta Norma, excepto en los siguientes casos. La entidad adoptará una política de contabilizar sus inversiones en subsidiarias, asociadas y entidades controladas de forma conjunta en sus estados financieros separados:

(a) al costo menos el deterioro del valor;

(b) al valor razonable con los cambios en el valor razonable reconocidos en resultados; o

(c) usando el método de la participación siguiendo los procedimientos del párrafo 14.8.

La entidad aplicará la misma política contable a todas las inversiones de una categoría (subsidiarias, asociadas o entidades controladas de forma conjunta), pero puede elegir políticas diferentes para las distintas categorías.

Información a revelar en los estados financieros separados

9.27 Cuando una entidad prepare estados financieros separados, dichos estados financieros separados revelarán:

(a) que los estados son estados financieros separados;

(b) una descripción de los métodos utilizados para contabilizar las inversiones en subsidiarias, entidades controladas de forma conjunta y asociadas; y

(c) bien:

(i) los estados financieros consolidados u otros estados financieros con los que se relacionan; o

(ii) el nombre y el domicilio social principal (y el país de constitución, si es diferente) de la entidad cuyos estados financieros consolidados cumplen con las Normas NIIF de Contabilidad completas o con esta Norma, si la entidad ha optado por no preparar estados financieros consolidados de acuerdo con el párrafo 9.3.

Estados financieros combinados

9.28 Los estados financieros combinados son los estados financieros de una **entidad que informa** que comprende dos o más entidades que no están todas vinculadas por una relación de controladora-subsidiaria. Esta Norma no requiere que se preparen estados financieros combinados.

9.29 Si el inversor prepara estados financieros combinados y los describe como conformes con la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*, esos estados cumplirán con todos los requerimientos de esta Norma. Se eliminarán las transacciones y los saldos entre empresas; se eliminarán las ganancias o las pérdidas resultantes de las transacciones entre empresas que se reconozcan en activos como los inventarios y propiedades, planta y equipo; los estados financieros de las entidades incluidas en los estados financieros combinados se elaborarán en la misma fecha de presentación, a menos que sea impracticable hacerlo; y se seguirán políticas contables uniformes para transacciones similares y otros sucesos en circunstancias parecidas.

Información a revelar en los estados financieros combinados

9.30 Los estados financieros combinados revelarán la siguiente información:

(a) el hecho de que los estados financieros son estados financieros combinados;

(b) la razón por la que se preparan estados financieros combinados;

(c) la base para determinar qué entidades se incluyen en los estados financieros combinados;

(d) la base para la preparación de los estados financieros combinados; y

(e) la información a revelar sobre **partes relacionadas** requerida en la Sección 33 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*.

Sección 10
Políticas Contables, Estimaciones y Errores

Alcance de esta sección

10.1 Esta sección proporciona una guía para la selección y aplicación de las **políticas contables** que se usan en la preparación de **estados financieros**. También abarca los cambios en las **estimaciones contables** y correcciones de **errores** en estados financieros de periodos anteriores.

Selección y aplicación de políticas contables

10.2 Son políticas contables los principios, bases, convenciones, reglas y procedimientos específicos adoptados por una entidad al preparar y presentar estados financieros.

10.3 Si esta Norma trata específicamente una transacción u otro suceso o condición, una entidad aplicará esta Norma. Sin embargo, la entidad no necesitará seguir un requerimiento de esta Norma, si el efecto de hacerlo no fuera **material o con importancia relativa**.

10.4 Si esta Norma no trata específicamente una transacción, u otro suceso o condición, la gerencia de una entidad utilizará su juicio para desarrollar y aplicar una política contable que dé lugar a información que sea:

(a) relevante para las necesidades de toma de decisiones económicas de los usuarios; y

(b) **fiable**, en el sentido de que los estados financieros:

(i) representen fielmente la **situación financiera**, el **rendimiento** financiero y los **flujos de efectivo** de la entidad;

(ii) reflejen la esencia económica de las transacciones, otros sucesos y condiciones, y no simplemente su forma legal;

(iii) sean neutrales, es decir, libres de sesgos;

(iv) sean prudentes; y

(v) estén completos en todos sus extremos significativos.

10.5 Al realizar los juicios descritos en el párrafo 10.4, la gerencia se referirá y considerará su aplicabilidad, en orden descendente, a las siguientes fuentes:

(a) requerimientos y guías establecidos en esta Norma que traten cuestiones similares y relacionadas; y

(b) las definiciones, criterios de **reconocimiento** y conceptos de medición para **activos**, **pasivos**, **impuestos a las ganancias** y **gastos**, y los principios fundamentales de la Sección 2 *Conceptos y Principios Fundamentales*.

10.6 Al realizar los juicios descritos en el párrafo 10.4, la gerencia puede también considerar los requerimientos y guías en las **Normas NIIF de Contabilidad completas** que traten cuestiones similares y relacionadas.

Uniformidad de las políticas contables

10.7 Una entidad seleccionará y aplicará sus políticas contables de manera uniforme para transacciones, otros sucesos y condiciones que sean similares, a menos que esta Norma requiera o permita específicamente establecer categorías de partidas para las cuales podría ser apropiado aplicar diferentes políticas. Si esta Norma requiere o permite establecer esas categorías, se seleccionará una política contable adecuada, y se aplicará de manera uniforme a cada categoría.

Cambios en las políticas contables

10.8 Una entidad cambiará una política contable solo si el cambio:

(a) es requerido por cambios a esta Norma; o

 © IFRS Foundation

(b) da lugar a que los estados financieros suministren información fiable y más relevante sobre los efectos de las transacciones, otros sucesos o condiciones sobre la situación financiera, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo de la entidad.

10.9 Las siguientes situaciones no constituyen cambios en las políticas contables:

(a) la aplicación de una política contable para transacciones, otros eventos o condiciones que difieren sustancialmente de aquéllos que han ocurrido previamente;

(b) la aplicación de una nueva política contable para transacciones, otros sucesos o condiciones que no ocurrieron anteriormente, o que no eran significativos; o

(c) un cambio en el modelo de costo cuando ya no está disponible una **medida** fiable del **valor razonable** (o viceversa) para un activo que esta Norma requeriría o permitiría en otro caso medir al valor razonable.

10.10 Si esta Norma permite una elección de tratamiento contable (incluyendo la **base de medición**) para una transacción específica u otro suceso o condición y una entidad cambia su elección anterior, eso es un cambio de política contable.

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

Aplicación de los cambios en políticas contables

10.11 Una entidad contabilizará:

(a) un cambio en la política contable que resulte de un cambio en los requerimientos de esta Norma de acuerdo con las disposiciones transitorias, si las hubiera, especificadas en el Apéndice A de esta Norma; y

(b) todos los demás cambios en la política contable **de forma retroactiva** (véase el párrafo 10.12).

Aplicación retroactiva

10.12 Cuando se aplique un cambio de política contable de forma retroactiva de acuerdo con el párrafo 10.11, la entidad aplicará la nueva política contable a la información comparativa de los periodos anteriores desde la primera fecha que sea practicable, como si la nueva política contable se hubiese aplicado siempre. Cuando sea **impracticable** determinar los efectos en cada periodo específico de un cambio en una política contable sobre la información comparativa para uno o más periodos anteriores para los que se presente información, la entidad aplicará la nueva política contable a los **importes en libros** de los activos y pasivos al principio del primer periodo para el que sea practicable la **aplicación retroactiva**, el cual podría ser el periodo actual, y efectuará el correspondiente ajuste a los saldos iniciales de cada componente del **patrimonio** que se vea afectado para ese periodo.

Información a revelar sobre un cambio de política contable

10.13 Cuando una modificación a esta Norma tenga un efecto en el periodo corriente o en cualquier periodo anterior, o pueda tener un efecto en futuros periodos, una entidad revelará:

(a) la naturaleza del cambio en la política contable;

(b) el importe del ajuste para cada partida afectada de los estados financieros para el periodo corriente y para cada periodo anterior del que se presente información, en la medida en que sea practicable;

(c) el importe del ajuste relativo a periodos anteriores presentados, en la medida en que sea practicable; y

(d) una explicación en el caso de que la determinación de los importes a revelar de los apartados (b) o (c) no sea practicable.

No es necesario repetir esta información a revelar en estados financieros de periodos posteriores.

10.14 Cuando un cambio voluntario en una política contable tenga un efecto en el periodo corriente o en cualquier periodo anterior, una entidad revelará:

(a) la naturaleza del cambio en la política contable;

(b) las razones por las que la aplicación de la nueva política contable suministra información más fiable y relevante;

(c) en la medida en que sea practicable, el importe del ajuste para cada partida de los estados financieros afectada, mostrado por separado:

(i) para el periodo corriente;

(ii) para cada periodo anterior presentado; y

(iii) para periodos anteriores a los presentados, de forma agregada.

(d) una explicación en el caso de que sea impracticable la determinación de los importes a revelar en el apartado (c).

No es necesario repetir esta información a revelar en estados financieros de periodos posteriores.

Estimaciones contables

10.14A Una política contable podría requerir que elementos de los estados financieros se midan de una forma que comporte **incertidumbre en la medición**—es decir, la política contable podría requerir que estos elementos se midan por importes monetarios que no pueden observarse directamente y deben ser estimados. En estos casos, la entidad desarrolla una estimación contable para lograr el objetivo establecido por la política contable. El desarrollo de estimaciones contables implica el uso de juicios o supuestos basados en la última información disponible que sea fiable.

10.14B Para desarrollar una estimación contable, una entidad utiliza técnicas de medición y datos de entrada. Las técnicas de medición incluyen las técnicas de estimación (por ejemplo, las técnicas utilizadas para medir la **depreciación** de un elemento de propiedad, planta y equipo, aplicando la Sección 17) y las técnicas de valoración (por ejemplo, las técnicas utilizadas para medir el valor razonable de un activo o pasivo aplicando la Sección 12 *Medición del Valor Razonable*).

Cambios en las estimaciones contables

10.14C Una entidad podría necesitar revisar una estimación contable si se produjesen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación contable o como consecuencia de nueva información obtenida, desarrollos o de poseer más experiencia.

10.15 Los efectos sobre una estimación contable de un cambio en un dato de entrada o en una técnica de medición son cambios en estimaciones contables, a menos que procedan de la corrección de errores de periodos anteriores. Un cambio en los criterios de medición aplicados es un cambio en una política contable, y no un cambio en una estimación contable. Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable, el cambio se tratará como si fuera un cambio en una estimación contable.

10.16 Una entidad reconocerá el efecto de un cambio en una estimación contable, distinto de aquellos cambios a los que se aplique el párrafo 10.17, de forma prospectiva, incluyéndolo en el **resultado del periodo**:

(a) el periodo en que tiene lugar el cambio, si éste afecta solo a ese periodo; o

(b) el periodo del cambio y periodos futuros, si el cambio afectase a todos ellos.

10.17 En la medida en que un cambio en una estimación contable dé lugar a cambios en activos y pasivos, o se refiera a una partida de patrimonio, la entidad lo reconocerá ajustando el importe en libros de la correspondiente partida de activo, pasivo o patrimonio, en el periodo en que tiene lugar el cambio.

Información a revelar sobre un cambio en estimaciones contables

10.18 Una entidad revelará la naturaleza de cualquier cambio en una estimación contable y el efecto del cambio sobre los activos, pasivos, ingresos y gastos para el periodo corriente. Si es practicable para la entidad estimar el efecto del cambio sobre uno o más periodos futuros, la entidad revelará estas estimaciones.

Correcciones de errores de periodos anteriores

10.19 Son errores de periodos anteriores las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad correspondientes a uno o más periodos anteriores, que surgen de no emplear, o de un error al utilizar, información fiable que:

(a) estaba disponible cuando se autorizó la emisión de los estados financieros para tales periodos; y

(b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.

10.20 Dentro de estos errores se incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos, así como los fraudes.

10.21 En la medida en que sea practicable, una entidad corregirá de forma retroactiva los errores significativos de periodos anteriores, en los primeros estados financieros autorizados para emitirlos después de su descubrimiento por:

(a) reexpresando la información comparativa para el periodo o periodos anteriores en los que se originó el error; o

(b) si el error ocurrió con anterioridad al periodo más antiguo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio para dicho periodo.

10.22 Cuando sea impracticable la determinación de los efectos de un error en la información comparativa de uno o más periodos anteriores presentados, la entidad reexpresará los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio del primer periodo para el cual la reexpresión retroactiva sea practicable (que podría ser el periodo corriente).

Información a revelar sobre errores de periodos anteriores

10.23 Una entidad revelará la siguiente información sobre errores en periodos anteriores:

(a) la naturaleza del error del periodo anterior;

(b) para cada periodo anterior presentado, en la medida en que sea practicable, el importe de la corrección para cada partida afectada de los estados financieros;

(c) en la medida en que sea practicable, el importe de la corrección al principio del primer periodo anterior sobre el que se presente información; y

(d) una explicación si no es practicable determinar los importes a revelar en los apartados (b) o (c).

No es necesario repetir esta información a revelar en estados financieros de periodos posteriores.

Sección 11
Instrumentos Financieros

Alcance de esta sección

11.1 La Sección 11 *Instrumentos Financieros* trata del reconocimiento, baja en cuentas, medición e información a revelar de los **instrumentos financieros** (**activos financieros** y **pasivos financieros**). La Parte I de la Sección 11 se aplica a los instrumentos financieros básicos y es aplicable a todas las entidades. La Parte II de la Sección 11 se aplica a otros instrumentos financieros y transacciones más complejos. Si una entidad solo realiza transacciones de instrumentos financieros básicos, la Parte II de la Sección 11 no le será de aplicación. Sin embargo, todas las entidades considerarán el alcance de la Parte II de la Sección 11 para asegurarse de que están exentas.

11.2 [Eliminado]

Parte I de la Sección 11
Instrumentos Financieros Básicos

Introducción a la Parte I de la Sección 11

11.3 Un instrumento financiero es un contrato que da lugar a un activo financiero de una entidad y a un pasivo financiero o a un instrumento de **patrimonio** de otra.

11.4 La Parte I de la Sección 11 requiere un modelo de costo amortizado para todos los instrumentos financieros básicos excepto para las inversiones en acciones preferentes no convertibles y acciones ordinarias o preferentes sin opción de venta que **cotizan en bolsa** o cuyo **valor razonable** puede medirse de otro modo de forma fiable sin costos o esfuerzos desproporcionados.

11.5 Los instrumentos financieros básicos dentro del alcance de la Parte I de la Sección 11 son aquellos que satisfacen las condiciones del párrafo 11.8. Son ejemplos de instrumentos financieros que normalmente cumplen dichas condiciones:

(a) **efectivo**;

(b) depósitos a la vista y depósitos a plazo fijo cuando la entidad es la depositante, por ejemplo, cuentas bancarias;

(c) obligaciones negociables y facturas comerciales mantenidas;

(d) cuentas, pagarés y préstamos por cobrar y por pagar;

(e) bonos e instrumentos de deuda similares;

(f) inversiones en acciones preferentes no convertibles y en acciones preferentes y ordinarias sin opción de venta; y

(g) compromisos de recibir un préstamo si el compromiso no se puede liquidar por el importe neto en efectivo.

11.6 Son ejemplos de instrumentos financieros que no satisfacen normalmente las condiciones del párrafo 11.8 y, por lo tanto, quedan dentro del alcance de la Parte II de la Sección 11:

(a) títulos respaldados por activos, tales como obligaciones hipotecarias garantizadas, acuerdos de recompra y paquetes titulizados de cuentas por cobrar;

(b) opciones, derechos, certificados para la compra de acciones (warrants), contratos de futuros, contratos a término y permutas financieras de tasas de interés que pueden liquidarse en efectivo o mediante el intercambio de otro instrumento financiero;

(c) instrumentos financieros que cumplen las condiciones y, por ello, se designan como **instrumentos de cobertura** de acuerdo con los requerimientos de la Parte II de la Sección 11;

(d) compromisos de conceder un préstamo a otra entidad;

 © IFRS Foundation

(e) compromisos de recibir un préstamo si el compromiso se puede liquidar por el importe neto en efectivo;

(f) **contraprestación contingente** reconocida por una **adquirente** en una **combinación de negocios**; y

(g) **contratos de garantía financiera** emitidos—sin embargo, los contratos de garantía financiera emitidos sin contraprestación cuando el deudor especificado es otra entidad del **grupo** están dentro del alcance de la Sección 21 *Provisiones y Contingencias* (véase el párrafo 21.1A).

Alcance de la Parte I de la Sección 11

11.7 Parte I de la Sección 11 se aplicará a todos los instrumentos financieros que cumplen las condiciones del párrafo 11.8 excepto por:

(a) las inversiones en **subsidiarias**, y **asociadas** y **acuerdos comjuntos** que se contabilicen de acuerdo con la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados*, la Sección 14 *Inversiones en Asociadas* o la Sección 15 *Inversiones en Acuerdos Conjuntos*.

(b) instrumentos financieros que cumplan la definición de patrimonio propio de la entidad, incluyendo el componente de patrimonio de **instrumentos financieros compuestos** emitidos por la entidad (véase la Sección 22 *Pasivos y Patrimonio*).

(c) **arrendamientos**, a los que se aplica la Sección 20 *Arrendamientos* o el párrafo 11.49(f). Sin embargo, los requerimientos para la **baja en cuentas** de los párrafos 11.33 a 11.38 se aplicarán a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar de los arrendamientos reconocidos por un arrendador y de las cuentas por pagar por arrendamiento reconocidas por un arrendatario y los requerimientos de deterioro de valor de los párrafos 11.21 a 11.26 se aplicarán a las cuentas por cobrar de arrendamientos reconocidas por un arrendador.

(d) los derechos y obligaciones de los empleadores derivados de planes de **beneficios a los empleados**, a los que se aplique la Sección 28 *Beneficios a los Empleados*.

(e) los instrumentos financieros, contratos y obligaciones bajo **transacciones con pagos basados en acciones** a los que se aplica la Sección 26 *Pagos basados en Acciones*.

(f) los **activos** que se reembolsan contabilizados de acuerdo con la Sección 21 (véase el párrafo 21.9).

(g) derechos y obligaciones dentro del alcance de la Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* que son instrumentos financieros, excepto las cuentas por cobrar que reúnen las condiciones del párrafo 11.8(b).

11.7A Los requerimientos de deterioro de valor en los párrafos 11.21 a 11.26 se aplican a los **activos de contratos**.

Instrumentos financieros básicos

11.8 Una entidad contabilizará los siguientes instrumentos financieros como instrumentos financieros básicos de acuerdo con lo establecido en la Parte I de la Sección 11:

(a) efectivo;

(b) un instrumento de deuda (como una cuenta, pagaré o préstamo por cobrar o pagar) que cumpla las condiciones del párrafo 11.9 o el párrafo 11.9ZA;

(c) un compromiso de recibir un préstamo que:

(i) no pueda liquidarse por el importe neto en efectivo; y

(ii) cuando se ejecute el compromiso, se espera que cumpla las condiciones del párrafo 11.9.

(d) una inversión en acciones preferentes no convertibles y **acciones ordinarias** o preferentes sin opción.

11.9 Un instrumento de deuda que satisfaga todas las condiciones de (a) a (d) siguientes deberá contabilizarse de acuerdo con la Parte I de la Sección 11:

(a) los rendimientos para el tenedor (el prestamista/acreedor) evaluados en la moneda en la que se denomina el instrumento de deuda son bien:

(i) un importe fijo;

(ii) una tasa fija de rendimiento sobre la vida del instrumento;

(iii) un rendimiento variable que a lo largo de la vida del instrumento, se iguala a la aplicación de una referencia única cotizada o una tasa de interés observable [como el promedio indexado a un día de la libra esterlina (SONIA)]; o

(iv) alguna combinación de dichas tasas fijas y variables siempre que tanto la tasa fija como la variable sean positivas (por ejemplo, una permuta financiera de tasa de interés con una tasa fija positiva y una tasa variable negativa no cumpliría esta criterio).

Para rendimientos de tasas de interés fijo y variable, el interés se calcula multiplicando la tasa para el periodo aplicable por el principal pendiente durante el periodo.

(b) No hay cláusulas contractuales que, por sus condiciones, pudieran dar lugar a que el tenedor (el prestamista/acreedor) pierda el importe principal y cualquier interés atribuible al periodo corriente o a periodos anteriores. El hecho de que un instrumento de deuda esté subordinado a otros instrumentos de deuda no es un ejemplo de esta cláusula contractual. Una parte puede pagar o recibir una compensación razonable a la terminación anticipada de un contrato y seguir cumpliendo esta condición.

(c) Las cláusulas contractuales que permitan o requieran que el emisor (el prestatario) pague anticipadamente un instrumento de deuda o permitan o requieran que el tenedor (el prestamista/acreedor) lo devuelva al emisor (es decir, exigir el reembolso) antes de la fecha de vencimiento no están supeditadas a sucesos futuros distintos de los de proteger:

(i) al tenedor contra un cambio en el riesgo crediticio del emisor o del instrumento (por ejemplo, incumplimientos, rebajas crediticias o infracciones de cláusulas del préstamo), o de un cambio en el **control** del emisor; o

(ii) al tenedor o emisor contra cambios legales o fiscales relevantes.

(d) No existe un rendimiento condicional o una cláusula de reembolso excepto para el rendimiento de tasa variable descrito en (a) y para la cláusula de pago anticipado descrita en (c).

11.9ZA Un instrumento de deuda que no cumpla todas las condiciones del párrafo 11.9(a) a (d) se contabilizará, no obstante, de acuerdo con la Parte I de la Sección 11 si las condiciones contractuales del instrumento dan lugar, en fechas determinadas, a **flujos de efectivo** que son únicamente pagos de principal e intereses sobre el importe principal pendiente. Es poco probable que un instrumento de deuda con condiciones contractuales que introduzcan una exposición a riesgos no relacionados o a la volatilidad—por ejemplo, cambios en los precios del patrimonio o de las materias primas—cumpla este requerimiento. Para el propósito de los requerimientos en este párrafo el "interés" incluye una compensación razonable por el valor temporal del dinero, el riesgo de crédito y otros riesgos y costos básicos de los préstamos—por ejemplo, el riesgo de liquidez, los costos administrativos asociados a la tenencia del instrumento y el margen de beneficio del prestamista—congruentes con un acuerdo básico de préstamo.

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

(a) un préstamo bancario que tiene una tasa de interés fija para un periodo inicial que después revierte a una tasa de interés variable observable o cotizada con posterioridad a ese periodo; y

(b) un préstamo bancario con interés pagadero a una tasa de interés variable observable o cotizada más una tasa fija a lo largo de la vida del préstamo, por ejemplo la SONIA más 200 puntos básicos.

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

11.10 Otros ejemplos de instrumentos financieros que normalmente satisfacen las condiciones establecidas en el párrafo 11.9 son:

(a) Cuentas de origen comercial y pagarés por cobrar y pagar y préstamos de bancos o terceros.

(b) Cuentas por pagar en una moneda extranjera. Sin embargo, cualquier cambio en la cuenta por pagar debido a un cambio en la tasa de cambio se reconoce en **resultados del periodo** como requiere el párrafo 30.10.

(c) Préstamos a, o de, subsidiarias o asociadas que se deben pagar cuando son reclamados.

(d) Un instrumento de deuda que podría convertirse inmediatamente en una cuenta por cobrar si el emisor incumpliese el pago de un interés o del principal (esta condición no viola las condiciones del párrafo 11.9).

11.11 Son ejemplos de instrumentos financieros que no satisfacen las condiciones del párrafo 11.9 o 11.9ZA y, por lo tanto, quedan dentro del alcance de la Parte II de la Sección 11:

(a) una inversión en instrumentos de patrimonio de otra entidad distintos de acciones preferentes no convertibles y acciones preferentes u ordinarias sin opción de venta [véase el párrafo 11.8(d)];

(b) una permuta financiera de tasas de interés que da lugar a un flujo de efectivo positivo o negativo o un compromiso a plazo para comprar materias primas cotizadas o instrumentos financieros que se pueden liquidar en efectivo o que, a su liquidación, pueden tener un flujo de efectivo positivo o negativo, porque estas permutas financieras y contratos a término no cumplen la condición del párrafo 11.9(a);

(c) opciones y contratos de futuros, porque los rendimientos a los tenedores no son fijos y no se cumple la condición del párrafo 11.9(a); y

(d) inversiones en deuda convertible, porque el rendimiento para los tenedores puede variar con el precio de las acciones del emisor y no solo con las tasas de interés de mercado.

11.11A Una entidad no evaluará de nuevo la **clasificación** de un instrumento financiero después del **reconocimiento** inicial.

Reconocimiento inicial de activos financieros y pasivos financieros

11.12 Una entidad solo reconocerá un activo financiero o un pasivo financiero cuando se convierta en una parte de las condiciones contractuales del instrumento.

Medición inicial

11.13 Al reconocer inicialmente un activo financiero o un pasivo financiero, una entidad lo medirá al precio de la transacción (incluyendo los **costos de transacción** excepto en la medición inicial de los activos y pasivos financieros que se miden posteriormente al valor razonable con cambios en resultados) excepto si:

(a) el activo financiero es una cuenta por cobrar (véase el párrafo 11.13A); o

(b) el acuerdo constituye, en efecto, una transacción de financiación para la entidad (para un pasivo financiero) o la contraparte (para un activo financiero) del acuerdo (véase el párrafo 11.13B).

11.13A Una cuenta por cobrar comercial se reconocerá inicialmente por el importe determinado por la aplicación de la Sección 23, a menos que el acuerdo constituya, en efecto, una transacción de financiación y la entidad no aplique la opción del párrafo 23.38. Para tales acuerdos, la entidad medirá la cuenta por cobrar comercial de acuerdo con el párrafo 11.13B.

11.13B Un acuerdo constituye una transacción de financiación si el pago se aplaza más allá de los términos comerciales normales, por ejemplo, proporcionando crédito sin interés a un comprador por la venta de bienes, o se financia a una tasa de interés que no es una tasa de mercado, por ejemplo, un préstamo sin interés o a una tasa de interés por debajo del mercado realizado a un empleado. Si el acuerdo constituye una transacción de financiación, la entidad medirá el activo financiero o pasivo financiero al **valor presente** de los pagos futuros, descontados a una tasa de interés de mercado para un instrumento de deuda similar determinado en el reconocimiento inicial.

Ejemplos—activos financieros

1 Para un préstamo a largo plazo concedido a otra entidad, se reconoce una cuenta por cobrar al valor presente de la cuenta por cobrar en efectivo (incluyendo los pagos por intereses y el reembolso del principal) de esa entidad.

2 Para los bienes vendidos a un cliente con crédito a corto plazo, se reconoce una cuenta por cobrar por el importe determinado por la aplicación de la Sección 23, que normalmente es el precio de la factura.

3 Para una partida vendida a un cliente con un crédito a dos años sin intereses, se reconoce una cuenta por cobrar al valor actual de la cuenta por cobrar en efectivo descontada utilizando las tasas de interés prevalecientes en el mercado para una cuenta por cobrar similar. El precio de venta en efectivo actual normalmente
se aproximará al valor actual de la cuenta por cobrar en efectivo descontada a la tasa de mercado apropiada.

4	Para una compra en efectivo de las acciones ordinarias de otra entidad, la inversión se reconoce al importe de efectivo pagado para adquirir las acciones.

Ejemplos—pasivos financieros

1	Para un préstamo recibido de un banco, inicialmente se reconoce una cuenta por pagar al valor presente de la cuenta por pagar en efectivo al banco (por ejemplo, incluyendo los pagos por intereses y el reembolso del principal).
2	Para bienes comprados a un proveedor a crédito a corto plazo, se reconoce una cuenta por pagar al importe sin descontar debido al proveedor, que normalmente es el precio de la factura.

Medición posterior

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

(a) Los instrumentos de deuda que cumplan las condiciones del párrafo 11.8(b) se medirán al **costo amortizado** utilizando el **método del interés efectivo**. Los párrafos 11.15 a 11.20 proporcionan una guía para determinar el costo amortizado utilizando el método del interés efectivo. Los instrumentos de deuda que se clasifican como activos corrientes o **pasivos** corrientes se medirán al importe no descontado del efectivo u otra contraprestación que se espera pagar o recibir (por ejemplo, el neto del deterioro de valor—véanse los párrafos 11.21 a 11.26) a menos que el acuerdo constituya, en efecto, una transacción de financiación (véanse los párrafos 11.13 y 11.13B). Las cuentas comerciales por cobrar que se clasifiquen como activos corrientes se medirán por el importe no descontado del efectivo u otra contraprestación que se espere recibir (es decir, neto de deterioro), a menos que el acuerdo constituya, en efecto, una transacción de financiación y la entidad no aplique la opción del párrafo 23.38.

(b) Los compromisos para recibir un préstamo que cumplan las condiciones del 11.8(c) se medirán al costo (que en ocasiones es cero) menos el deterioro del valor.

(c) Las inversiones en acciones preferentes no convertibles y en acciones ordinarias o preferentes sin opción de venta se medirán de la siguiente manera (la Sección 12 proporciona una guía sobre el valor razonable):

(i) si las acciones cotizan en bolsa o su valor razonable se puede medir de otra forma con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado, la inversión se medirá al valor razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en el resultado del periodo; y

(ii) todas las demás inversiones se medirán al costo menos el deterioro del valor.

Para los activos financieros de (a), (b) y (c)(ii), debe evaluarse el deterioro del valor o la incobrabilidad. Los párrafos 11.21 a 11.26 proporcionan guías.

11.14A Los **dividendos** se reconocerán en el resultado del periodo solo cuando:

(a) se establezca el derecho de la entidad a recibir el pago;

(b) sea **probable** que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con el dividendo; y

(c) el importe del dividendo pueda ser medido de forma fiable.

Costo amortizado y método del interés efectivo

11.15 El **costo amortizado de un activo financiero o un pasivo financiero** en cada **fecha de presentación** es el neto de los siguientes importes:

(a) el importe al que se mide en el reconocimiento inicial el activo financiero o el pasivo financiero;

(b) menos los reembolsos del principal;

(c) más o menos la **amortización** acumulada utilizando el método del interés efectivo, de cualquier diferencia existente entre el importe en el reconocimiento inicial y el importe al vencimiento;

(d) menos, en el caso de un activo financiero, cualquier reducción (reconocida directamente o mediante el uso de una cuenta correctora) por deterioro del valor o incobrabilidad.

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

11.16 El método del interés efectivo es un método de cálculo del costo amortizado de un activo o un pasivo financiero (o de un grupo de activos financieros o pasivos financieros) y de distribución del **ingreso** por intereses o **gasto** por intereses a lo largo del periodo correspondiente. La **tasa de interés efectiva** es la tasa de descuento que iguala exactamente los flujos de efectivo por cobrar o por pagar estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento financiero o cuando sea adecuado, en un periodo más corto, con el **importe en libros** del activo financiero o pasivo financiero. La tasa de interés efectiva se determina sobre la base del importe en libros del activo financiero o pasivo financiero en el momento del reconocimiento inicial. Según el método del interés efectivo:

(a) el costo amortizado de una activo (pasivo) financiero es el valor presente de los flujos de efectivo por cobros (pagos) futuros descontados a la tasa de interés efectiva; y

(b) el gasto (ingreso) por intereses en un periodo es igual al importe en libros del pasivo (activo) financiero al principio de un periodo multiplicado por la tasa de interés efectiva para el periodo.

11.17 Al calcular la tasa de interés efectiva, una entidad estimará los flujos de efectivo teniendo en cuenta todas las condiciones contractuales del instrumento financiero (por ejemplo, pagos anticipados, opciones de compra y similares) y pérdidas crediticias conocidas en las que se haya incurrido, pero no tendrá en cuenta las posibles pérdidas crediticias esperadas futuras en las que no se haya incurrido todavía.

11.18 Al calcular la tasa de interés efectiva, una entidad amortizará cualquier comisión relacionada, cargas financieras pagadas o recibidas (por ejemplo, "puntos"), costos de transacción y otras primas o descuentos a lo largo de la vida esperada del instrumento, excepto en los casos que siguen. La entidad utilizará un periodo más corto si ese es el periodo al que se refieren las comisiones, cargas financieras pagadas o recibidas, costos de transacción, primas o descuentos. Este será el caso cuando la variable con la que se relacionan las comisiones, las cargas financieras pagadas o recibidas, los costos de transacción, las primas o los descuentos, se ajuste a las tasas del mercado antes del vencimiento esperado del instrumento. En este caso, el periodo de amortización adecuado es el periodo hasta la siguiente fecha de revisión.

11.19 Para activos y pasivos financieros a tasa de interés variable, la reestimación periódica de los flujos de efectivo para reflejar cambios en las tasas de interés de mercado altera la tasa de interés efectiva. Si se reconoce inicialmente un activo o un pasivo financiero a tasa de interés variable por un importe igual al principal por cobrar o por pagar al vencimiento, la nueva estimación de los pagos por intereses futuros no tiene, normalmente, efecto significativo en el importe en libros del activo o pasivo.

11.20 Si una entidad revisa sus estimaciones de pagos o cobros, ajustará el importe en libros del activo financiero o pasivo financiero (o grupos de instrumentos financieros) para reflejar los flujos de efectivo reales y estimados ya revisados. La entidad volverá a calcular el importe en libros computando el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados, utilizando la tasa de interés efectiva original del instrumento financiero. La entidad reconocerá el ajuste como ingreso o gasto en el resultado en la fecha de la revisión.

Ejemplo de determinación del costo amortizado para un préstamo a cinco años utilizando el método del interés efectivo

El 1 de enero de 20X0, una entidad adquiere un bono por 900 u. m., incurriendo en unos costos de transacción de 50 u. m.[(a)] Los intereses de 40 u. m. se cobran anualmente, al final del periodo, durante los cinco años siguientes (31 de diciembre de 20X0—31 de diciembre de 20X4).
A 31 de diciembre de 20X4, el bono tiene un rescate obligatorio de 1.100 u. m.

Año	Importe en libros al principio del periodo	Ingresos por intereses al 6,9584%*	Entrada de efectivo	Importe en libros al final del periodo
	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.
20X0	950,00	66,11	(40,00)	976,11

Ejemplo de determinación del costo amortizado para un préstamo a cinco años utilizando el método del interés efectivo

20X1	976,11	67,92	(40,00)	1.004,03
20X2	1.004,03	69,86	(40,00)	1.033,89
20X3	1.033,89	71,94	(40,00)	1.065,83
20X4	1.065,83	74,17	(40,00)	1.100,00
			(1.100,00)	–

* La tasa de interés efectiva de 6,9584 por cien es la tasa que descuenta los flujos de efectivo esperados del bono al importe en libros inicial:

$40 \div (1{,}069584)^1 + 40 \div (1{,}069584)^2 + 40 \div (1{,}069584)^3 + 40 \div (1{,}069584)^4 + 1.140 \div (1{,}069584)^5 = 950$

(a) En esta publicación, los importes monetarios se denominan en "unidades monetarias" (u. m.).

Deterioro del valor de los instrumentos financieros medidos al costo o al costo amortizado

Reconocimiento

11.21 Al final de cada periodo sobre el que se informa, una entidad evaluará si existe evidencia objetiva de deterioro de cualquier activo financiero que se mida al costo o al costo amortizado. Cuando exista evidencia objetiva de deterioro del valor, la entidad reconocerá inmediatamente una pérdida por deterioro del valor en resultados.

11.22 La evidencia objetiva de que un activo financiero o un grupo de activos está deteriorado incluye información observable que requiera la atención del tenedor del activo respecto a los siguientes sucesos que causan la pérdida:

(a) dificultades financieras significativas del emisor o del obligado;

(b) infracciones del contrato, tales como incumplimientos o moras en los pagos de los intereses o del principal;

(c) el acreedor, por razones económicas o legales relacionadas con dificultades financieras del deudor, otorga a éste concesiones que no le habría otorgado en otras circunstancias;

(d) pase a ser **probable** que el deudor entre en quiebra o en otra forma de reorganización financiera; o

(e) los datos observables que indican que ha habido una disminución medible en los flujos futuros de efectivo estimados de un grupo de activos financieros desde su reconocimiento inicial, aunque la disminución no pueda todavía identificarse con activos financieros individuales incluidos en el grupo, tales como condiciones económicas adversas nacionales o locales o cambios adversos en las condiciones del sector industrial.

11.23 Otros factores también pueden constituir una prueba de deterioro de valor, como los cambios significativos con un efecto adverso que hayan tenido lugar en el entorno tecnológico, de mercado, económico o legal en el que opera el deudor o el emisor.

11.24 Una entidad evaluará el deterioro del valor de los siguientes activos financieros de forma individual:

(a) todos los instrumentos de patrimonio con independencia de su significatividad; y

(b) otros activos financieros que son significativos individualmente.

Una entidad evaluará otros activos financieros por deterioro del valor individualmente o agrupados sobre la base de características similares de riesgo crediticio.

Medición

11.25 Una entidad medirá una pérdida por deterioro del valor de los siguientes activos financieros medidos al costo o costo amortizado de la siguiente forma:

(a) Para un activo financiero medido al costo amortizado de acuerdo con el párrafo 11.14(a), la pérdida por deterioro es la diferencia entre el importe en libros del activo y el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados, descontados utilizando la tasa de interés efectiva original del activo. Si este activo financiero tiene una tasa de interés variable, la tasa de descuento para medir cualquier pérdida por deterioro de valor será la tasa de interés efectiva actual, determinada según el contrato.

(b) Para un activo financiero medido al costo menos el deterioro del valor de acuerdo con los párrafos 11.14(b) y 11.14(c)(ii), la pérdida por deterioro es la diferencia entre el importe en libros del activo y la mejor estimación (que necesariamente tendrá que ser una aproximación) del importe (que podría ser cero) que la entidad recibiría por el activo si se vendiera en la fecha sobre la que se informa.

Reversión

11.26 Si, en periodos posteriores, el importe de una pérdida por deterioro del valor disminuye y la disminución puede relacionarse objetivamente con un hecho ocurrido con posterioridad al reconocimiento del deterioro (tal como una mejora en la calificación crediticia del deudor), la entidad revertirá la pérdida por deterioro reconocida con anterioridad, ya sea directamente o mediante el ajuste de una cuenta correctora. La reversión no dará lugar a un importe en libros del activo financiero (neto de cualquier cuenta correctora) que exceda al importe en libros que habría tenido si anteriormente no se hubiese reconocido la pérdida por deterioro del valor. La entidad reconocerá el importe de la reversión en los resultados inmediatamente.

11.27 [Eliminado]

11.28 [Eliminado]

11.29 [Eliminado]

11.30 [Eliminado]

11.31 [Eliminado]

11.32 [Eliminado]

Baja en cuentas de un activo financiero

11.33 Una entidad dará de baja en cuentas un activo financiero solo cuando, bien:

(a) expiren o se liquiden los derechos contractuales sobre los flujos de efectivo del activo financiero;

(b) la entidad transfiera sustancialmente a terceros todos los riesgos y recompensas de la propiedad del activo financiero; o

(c) la entidad, a pesar de haber conservado algunos riesgos y ventajas inherentes a la propiedad significativos, ha transferido el control del activo a otra parte, y éste tiene la capacidad práctica de vender el activo en su integridad a una tercera parte no relacionada y es capaz de ejercer esa capacidad unilateralmente y sin necesidad de imponer restricciones adicionales sobre la transferencia—en este caso, la entidad:

(i) dará de baja en cuentas el activo; y

(ii) reconocerá por separado cualesquiera derechos y obligaciones conservados o creados en la transferencia.

El importe en libros del activo transferido deberá distribuirse entre los derechos u obligaciones conservados y transferidos sobre la base de sus valores razonables relativos en la fecha de la transferencia. Los derechos y obligaciones de nueva creación deberán medirse al valor razonable en esa fecha. Cualquier diferencia entre la contraprestación recibida y el importe reconocido y dado de baja en cuentas de acuerdo con este párrafo deberá ser reconocido en resultados en el periodo de la transferencia.

11.34 Si una transferencia no da lugar a una baja en cuentas porque la entidad ha conservado riesgos y ventajas significativos inherentes a la propiedad del activo transferido, la entidad continuará reconociendo el activo transferido en su integridad, y reconocerá un pasivo financiero por la contraprestación recibida. El activo y pasivo no deberá compensarse. En periodos posteriores, la entidad reconocerá cualquier ingreso por el activo transferido y cualquier gasto incurrido por el pasivo financiero.

11.35 Si un transferidor otorgase garantías distintas del efectivo (tales como instrumentos de deuda o de patrimonio) al receptor de la transferencia, la contabilización de la garantía por ambas partes dependerá de si la segunda

tiene el derecho a vender o volver a pignorar la garantía y de si la primera ha incurrido en incumplimiento. Ambos contabilizarán la garantía colateral de la siguiente forma:

(a) si el receptor de la transferencia tiene, por contrato o costumbre, el derecho de vender o volver a pignorar la garantía, el transferidor reclasificará ese activo en su **estado de situación financiera** (por ejemplo, como un activo prestado, un instrumento de patrimonio pignorado o una cuenta por cobrar recomprada) de forma separadamente de otros activos;

(b) si el receptor de la transferencia vendiera la garantía pignorada, reconocerá los ingresos procedentes de la venta y un pasivo medido a su valor razonable por su obligación de devolver la garantía;

(c) si el transferidor incumpliese de acuerdo con los términos del contrato y dejase de estar capacitado para rescatar la garantía colateral, la dará de baja en cuentas y el receptor de la transferencia la reconocerá como su activo medido inicialmente al valor razonable, o, si ya la hubiera vendido, dará de baja su obligación de devolver la garantía; y

(d) excepto por lo dispuesto en el apartado (c), el transferidor continuará registrando la garantía colateral como su activo y el receptor de la transferencia no reconocerá la garantía colateral como un activo.

Ejemplo—transferencia que cumple las condiciones para la baja en cuentas

Una entidad vende un grupo de sus cuentas por cobrar a un banco por un importe inferior a su importe nominal. La entidad continúa gestionando los cobros procedentes de los deudores en nombre del banco, incluyendo el envío mensual de estados, y el banco paga a la entidad una comisión a tasa de mercado por la administración de las cuentas por cobrar. La entidad está obligada a remitir puntualmente al banco todos los importes cobrados, pero no tiene una obligación con el banco si los deudores se retrasan en el pago o no pagan. En este caso, la entidad ha transferido al banco sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de las cuentas por cobrar. Por consiguiente, elimina las cuentas por cobrar de su estado de situación financiera (es decir, las da de baja en cuentas) y no muestra ningún pasivo por los importes recibidos del banco. La entidad reconoce una pérdida calculada como la diferencia entre el importe en libros de las cuentas por cobrar en el momento de la venta y el importe recibido del banco. La entidad reconoce un pasivo en la medida en que ha cobrado los fondos de los deudores, pero no los ha remitido todavía al banco.

Ejemplo—transferencia que no cumple las condiciones para la baja en cuentas

Los hechos son los mismos que los del ejemplo anterior, excepto porque la entidad ha acordado volver a comprarle al banco las cuentas por cobrar del deudor cuyo principal o intereses hayan vencido hace más de 120 días. En este caso, la entidad ha conservado el riesgo de que los deudores se retrasen en el pago o no paguen—un riesgo significativo con respecto a las cuentas por cobrar. Por consiguiente, la entidad no trata las cuentas por cobrar como si se hubiesen vendido al banco y no las da de baja en cuentas. En su lugar, trata los importes obtenidos del banco como un préstamo garantizado por las cuentas por cobrar. La entidad continúa reconociendo las cuentas por cobrar como un activo hasta que se hayan cobrado o dado de baja por incobrables.

Baja en cuentas de un pasivo financiero

11.36 Una entidad solo dará de baja en cuentas un pasivo financiero (o una parte de un pasivo financiero) cuando se haya extinguido—esto es, cuando la obligación especificada en el contrato haya sido pagada, cancelada o haya expirado.

11.37 Si un prestamista y un prestatario intercambian instrumentos financieros con condiciones sustancialmente diferentes, las entidades contabilizarán la transacción como una cancelación del pasivo financiero original y el reconocimiento de uno nuevo. Similarmente, una entidad contabilizará una modificación sustancial de las condiciones de un pasivo financiero existente o de una parte de él (sea atribuible o no a las dificultades financieras del deudor) como una cancelación del pasivo financiero original y el reconocimiento de uno nuevo.

11.38 La entidad reconocerá en los resultados cualquier diferencia entre el importe en libros del pasivo financiero (o de una parte del pasivo financiero) cancelado o transferido a un tercero y la contraprestación pagada, incluyendo cualquier activo transferido que sea diferente del efectivo o el pasivo asumido.

Información a revelar

11.39 La siguiente información a revelar hace referencia a la información a revelar para pasivos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados. Las entidades que solo tienen instrumentos financieros básicos (y, por lo tanto, no aplican la Parte II de la Sección 11) no tendrán ningún pasivo financiero medido al valor razonable con cambios en resultados y, por lo tanto, no necesitarán revelar esta información.

Información a revelar sobre las políticas contables de instrumentos financieros

11.40 De acuerdo con el párrafo 8.5, una entidad revelará la información **material o con importancia relativa** sobre la política contable. La información sobre la **base (o bases) de medición** de los instrumentos financieros utilizada al preparar los estados financieros se espera que sea información sobre políticas contables material o con importancia relativa.

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

11.41 Una entidad revelará los importes en libros de cada una de las siguientes categorías de activos financieros y pasivos financieros en la fecha sobre la que se informa, en total, en el estado de situación financiera o en las notas:

(a) activos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados (párrafo 11.14(c)(i) y párrafo 11.54);

(b) activos financieros que son instrumentos de deuda medidos al costo amortizado [párrafo 11.14(a)];

(c) activos financieros que son instrumentos de patrimonio medidos al costo menos deterioro del valor (párrafo 11.14(c)(ii) y párrafo 11.54);

(d) pasivos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados (párrafo 11.54);

(e) pasivos financieros medidos al costo amortizado [párrafo 11.14(a)]; y

(f) compromisos de préstamo medidos al costo menos deterioro del valor [párrafo 11.14(b)].

11.42 Una entidad revelará información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar la significatividad que los instrumentos financieros suponen para su **situación financiera** y su **rendimiento financiero**. Por ejemplo, para las deudas a largo plazo, esta información normalmente incluiría los plazos y condiciones del instrumento de deuda (tal como la tasa de interés, vencimiento, plazos de reembolso y restricciones que el instrumento de deuda impone a la entidad).

11.43 Una entidad revelará un análisis de la antigüedad, por referencia a la fecha de vencimiento, de las cuentas por cobrar comerciales y otros activos financieros medidos al costo amortizado en la fecha de presentación, mostrando por separado:

(a) el costo amortizado de los activos financieros antes de ajustar cualquier reducción (directa o mediante una cuenta correctora) por deterioro o incobrabilidad [véase el párrafo 11.15(d)]; y

(b) cualquier reducción (directa o mediante una cuenta correctora) por deterioro o incobrabilidad [véase el párrafo 11.15(d)].

11.43A Una entidad revelará un análisis de vencimiento para los pasivos financieros por categoría [véase el párrafo 11.41(d) y (e)]. El análisis de vencimiento incluirá los vencimientos contractuales restantes. Los importes contractuales revelados en el análisis de vencimiento son los flujos de efectivo contractuales no descontados.

11.43B Al preparar la información a revelar en los párrafos 11.43 y 11.43A, una entidad utilizará los intervalos de tiempo que considere más útiles. Por ejemplo, para el párrafo 11.43 los intervalos de tiempo podrían ser:

(a) hasta un mes;

(b) más de un mes y no más de tres meses;

(c) más de tres meses y no más de un año;

(d) a más de un año y no más de cinco años; y

(e) más de cinco años.

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

Activos financieros transferidos que no cumplen los requisitos para ser dados de baja

11.45 Si una entidad ha transferido activos financieros a una tercera parte en una transacción que no cumple las condiciones para la baja en cuentas (véanse los párrafos 11.33 a 11.35), la entidad revelará para cada clase de estos activos financieros:

(a) la naturaleza de los activos;

(b) la naturaleza de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad a los que la entidad continúe expuesta; y

(c) el importe en libros de los activos o de cualesquiera pasivos asociados que la entidad continúe reconociendo.

Garantía

11.46 Cuando una entidad haya pignorado activos financieros como garantía por pasivos o **pasivos contingentes**, revelará lo siguiente:

(a) el importe en libros de los activos financieros pignorados como garantía; y

(b) los plazos y condiciones relacionados con su pignoración.

Incumplimientos y otras infracciones de préstamos por pagar

11.47 En el caso de los **préstamos por pagar** reconocidos en la fecha de presentación para los que exista una infracción de los términos o un incumplimiento de las condiciones del principal, los intereses, el fondo de amortización para cancelación de deudas o el reembolso que no se haya subsanado en la fecha de presentación, la entidad revelará lo siguiente:

(a) detalles de esa infracción o incumplimiento;

(b) el importe en libros de los préstamos por pagar relacionados en la fecha de presentación; y

(c) si la infracción o incumplimiento ha sido corregido o si se han renegociado las condiciones de los préstamos por pagar antes de la fecha de autorización para emisión de los estados financieros.

Partidas de ingresos, gastos, ganancias o pérdidas

11.48 Una entidad revelará las siguientes partidas de ingresos, gastos, ganancias o pérdidas:

(a) ingresos, gastos, ganancias o pérdidas, incluidos los cambios al valor razonable reconocidos en:

  (i) activos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados;

  (ii) pasivos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados;

  (iii) activos financieros medidos al costo amortizado; y

  (iv) pasivos financieros medidos al costo amortizado.

(b) ingresos por intereses totales y los gastos por intereses totales (calculados utilizando el método del interés efectivo) por activos financieros y pasivos financieros que no se miden al valor razonable con cambios en resultados; y

(c) el importe de las pérdidas por deterioro de valor para cada clase de activo financiero.

Parte II de la Sección 11
Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros

Alcance de la Parte II de la Sección 11

11.49 Parte II de la Sección 11 se aplica a todos los instrumentos financieros excepto a los siguientes:

(a) los cubiertos por la Parte I de la Sección 11.

(b) las inversiones en **subsidiarias**, y **asociadas** y **acuerdos conjuntos** que se contabilicen de acuerdo con la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados*, la Sección 14 *Inversiones en Asociadas* o la Sección 15 *Inversiones en Acuerdos Conjuntos*.

(c) los derechos y obligaciones de los empleadores procedentes de planes de **beneficios a los empleados** (véase la Sección 28 *Beneficios a los Empleados*).

(d) los derechos procedentes de **contratos de seguro** a menos que el contrato de seguro pudiera dar lugar a una pérdida a cualquiera de las partes como consecuencia de condiciones contractuales que no tienen relación con:

(i) cambios en el riesgo asegurado;

(ii) cambios en las tasas de cambio en moneda extranjera; o

(iii) un incumplimiento por parte de una de las contrapartes.

(e) instrumentos financieros que cumplan la definición de patrimonio propio de la entidad, incluyendo el componente de patrimonio de **instrumentos financieros compuestos** emitidos por la entidad (véase la Sección 22 *Pasivos y Patrimonio*).

(f) **arrendamientos** dentro del alcance de la Sección 20 *Arrendamientos*. Por lo tanto, la Parte II de la Sección 11 se aplica a los arrendamientos que podrían dar lugar a una pérdida para el arrendador o el arrendatario como resultado de los términos contractuales que no están relacionados:

(i) cambios en el precio de los **activos** arrendados;

(ii) cambios en las tasas de cambio en moneda extranjera;

(iii) cambios en los pagos de arrendamiento basados en las tasas de interés variables del mercado; o

(iv) un incumplimiento por parte de una de las contrapartes.

(g) los requerimientos de medición no se aplican a contratos de contraprestación contingente en una **combinación de negocios** (véase la Sección 19 *Combinaciones de negocios y Plusvalía*) cuyo valor razonable no pueda ser medido de forma fiable sin un costo o esfuerzo desproporcionado en la fecha de adquisición (véase el párrafo 19.27).

(h) los instrumentos financieros, contratos y obligaciones bajo **transacciones con pagos basados en acciones** a los que se aplica la Sección 26 *Pagos basados en Acciones*.

(i) los activos que se reembolsan contabilizados de acuerdo con la Sección 21 *Provisiones y Contingencias* (véase el párrafo 21.9).

(j) derechos y obligaciones dentro del alcance de la Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* que son instrumentos financieros, excepto para las cuentas comerciales por cobrar que no se contabilizan de acuerdo con la Parte I de la Sección 11.

(k) **contratos de garantía financiera** emitidos a título gratuito cuando el deudor especificado es otra entidad del **grupo** (véase el párrafo 21.1A). La Parte II de la Sección 11 es de aplicación a otros contratos de garantía financiera emitidos.

11.50 La mayoría de los contratos para la compra o venta de una partida no financiera, tales como materias primas cotizadas, **inventarios**, **propiedades, planta y equipo** se excluyen de esta sección porque no son activos financieros. Sin embargo, la Parte II de la Sección 11 esta sección se aplica a todos los contratos que imponen riesgos al comprador o vendedor que no son típicos de los contratos de compra o venta de elementos no financieros. Por ejemplo, la Parte II de la Sección 11 esta sección se aplica a todos los contratos que puedan dar lugar a una pérdida para el comprador o el vendedor como consecuencia de las condiciones del contrato que no están relacionadas con cambios en el precio de partidas no financieras, cambios en tasas de cambio en moneda extranjera, o un incumplimiento por parte de una de las contrapartes.

11.51 Además de los contratos descritos en el párrafo 11.50, la Parte II de la Sección 11 se aplica a los contratos de compra o venta de elementos no financieros si el contrato puede liquidarse por su importe neto en **efectivo** u otro instrumento financiero, o mediante el intercambio de instrumentos financieros como si se tratara de instrumentos financieros, con la siguiente excepción: los contratos que se celebraron y se mantienen con el fin de recibir o entregar un elemento no financiero de acuerdo con los requerimientos de compra, venta o utilización previstos por la entidad no son instrumentos financieros a efectos de la Sección 11.

Reconocimiento inicial de activos financieros y pasivos financieros

11.52 Una entidad solo reconocerá un activo financiero o un pasivo financiero cuando se convierta en una parte de las condiciones contractuales del instrumento.

Medición inicial

11.53 Cuando se reconoce inicialmente un activo financiero o pasivo financiero, una entidad lo medirá por su **valor razonable**, que es normalmente el precio de transacción.

Medición posterior

11.54 Al final de cada **periodo sobre el que se informa**, una entidad medirá todos los instrumentos financieros que queden dentro del alcance de la Parte II de la Sección 11 al valor razonable y reconocerá los cambios en el valor razonable en el **resultado del periodo**, excepto en el caso de:

(a) que algunos cambios en el valor razonable de los **instrumentos de cobertura** en una relación de cobertura designada deban reconocerse inicialmente en **otro resultado integral** según el párrafo 11.69; y

(b) instrumentos de **patrimonio** sin **cotización pública** y cuyo valor razonable no pueda medirse de otra forma con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado, así como los contratos vinculados con tales instrumentos que, en el caso de ejercerse, darán lugar a la entrega de tales instrumentos, los cuales deberán medirse al costo menos deterioros de valor.

11.55 Los **dividendos** se reconocerán en el resultado del periodo solo cuando:

(a) se establezca el derecho de la entidad a recibir el pago;

(b) sea **probable** que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con el dividendo; y

(c) el importe del dividendo pueda ser medido de forma fiable.

11.56 Si la medida fiable del valor razonable ya no está disponible sin esfuerzo o costo desproporcionado para un instrumento de patrimonio, o contrato vinculado a este instrumento que si se ejerciera daría lugar a la entrega de esos instrumentos sin cotización pública pero medidos al valor razonable con cambios en resultados, su valor razonable en la última fecha en la que se midió el instrumento con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado se tratará como el costo del instrumento. La entidad medirá el instrumento a este importe de costo menos deterioro de valor, hasta que sea capaz de determinar una medida fiable del valor razonable sin esfuerzo o costo desproporcionado.

Valor razonable

11.57 Una entidad aplicará la guía sobre el valor razonable de la Sección 12 a las mediciones del valor razonable de acuerdo con la Sección 11.

11.58 El valor razonable de un pasivo financiero que es exigible a la vista no es inferior al importe pagadero a la vista, descontado desde la primera fecha en que se podría requerir el pago del importe.

Deterioro del valor de los instrumentos financieros medidos al costo o al costo amortizado

11.59 Una entidad aplicará las guías sobre deterioro del valor de los párrafos 11.21 a 11.26 a los activos financieros medidos al costo menos el deterioro del valor de acuerdo con la Parte II de la Sección 11.

Baja en cuentas de un activo financiero o un pasivo financiero

11.60 Una entidad aplicará los requerimientos para la **baja en cuentas** de los párrafos 11.33 a 11.38 a los activos financieros y los pasivos financieros a los que se aplica la Sección 11.

Contabilidad de coberturas

11.61 Si se cumplen los criterios especificados, una entidad puede designar una relación de cobertura entre un instrumento de cobertura y una **partida cubierta** de forma que se cumplan las condiciones para la contabilidad de coberturas. La contabilidad de coberturas permite que se reconozcan en resultados al mismo tiempo la ganancia o pérdida en el instrumento de cobertura y en la partida cubierta.

11.62 Para cumplir las condiciones para la contabilidad de coberturas, una entidad cumplirá todas las condiciones siguientes:

(a) la entidad designará y documentará las relaciones de cobertura de forma que el riesgo que se cubre, la partida cubierta y el instrumento de cobertura estén claramente identificados y el riesgo en la partida cubierta es el riesgo que se cubre con el instrumento de cobertura.

(b) el riesgo cubierto es uno de los riesgos especificados en el párrafo 11.63.

(c) el instrumento de cobertura es como se especifica en el párrafo 11.64.

(d) la entidad espera que el instrumento de cobertura sea altamente efectivo en compensar el riesgo cubierto designado. La **eficacia de una cobertura** es el grado en el que los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo de la partida cubierta que son directamente atribuibles al riesgo cubierto se compensen con los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo del instrumento de cobertura.

11.63 Esta Norma permite la contabilidad de coberturas solo para los siguientes riesgos:

(a) riesgo de tasa de interés de un instrumento de deuda medido a su costo amortizado;

(b) riesgo de tasa de cambio en moneda extranjera o de tasa de interés en un **compromiso firme** o en una **transacción prevista altamente probable**;

(c) riesgo de precio de una materia prima cotizada que una entidad mantiene o en un compromiso firme o una transacción prevista altamente probable de comprar o vender una materia prima cotizada; y

(d) riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera en una inversión neta en un **negocio en el extranjero**.

El riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera de un instrumento de deuda medido al costo amortizado no se ha incluido en la lista porque la contabilidad de coberturas no tendría ningún efecto significativo sobre los **estados financieros**. Las cuentas, pagarés y préstamos por cobrar y por pagar básicos se miden habitualmente al costo amortizado [véase el párrafo 11.5(d)]. Esto incluiría las cuentas por pagar denominadas en una moneda extranjera. El párrafo 30.10 requiere que cualquier cambio en el **importe en libros** de la cuenta por pagar debido a un cambio en la tasa de cambio se reconozca en resultados. Por lo tanto, tanto el cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura (la permuta financiera de divisas) como el cambio en el importe en libros de la cuenta por pagar relativa al cambio en la tasa de cambio se reconocerían en resultados y deberían compensarse entre sí excepto en lo que respecta a la diferencia entre la tasa de contado (a la que se mide el **pasivo**) y la tasa a plazo (a la que se mide la permuta).

11.64 Esta Norma solo permite la contabilidad de coberturas si el instrumento de cobertura cumple todos los plazos y condiciones siguientes:

(a) es una permuta de tasa de interés, una permuta financiera de diferencias de cambio, contrato de intercambio a término de moneda extranjera o un contrato a término de cambio de materia prima cotizada que se espera que sea altamente efectivo para compensar un riesgo identificado en el párrafo 11.63 que se designa como riesgo cubierto;

(b) involucra una parte externa a la **entidad que informa** (es decir, externa al **grupo**, segmento o entidad individual que informa).

(c) su **importe nocional** es igual al importe designado del principal o al importe nocional de la partida cubierta;

(d) tiene una fecha de vencimiento especificada no posterior a:

(i) el vencimiento del instrumento financiero cubierto;

(ii) la liquidación esperada del compromiso de compra o venta de la materia prima cotizada; o

(iii) la ocurrencia de la muy altamente probable transacción de moneda extranjera prevista o de la transacción con una materia prima cotizada que se cubre.

(e) no tiene pago anticipado, terminación anticipada o características ampliadas.

Cobertura del riesgo de tasas de interés fijas de un instrumento financiero reconocido o riesgo de precio de materias primas cotizadas de una materia prima cotizada en poder de la entidad

11.65 Si se cumplen las condiciones del párrafo 11.62 y el riesgo cubierto es la exposición a una tasa de interés fija de un instrumento de deuda medido al costo amortizado o el riesgo de precio de la materia prima cotizada que se posee, la entidad:

(a) reconocerá el instrumento de cobertura como un activo o pasivo y el cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura en resultados; y

(b) reconocerá el cambio en el valor razonable de la partida cubierta relacionada con el riesgo cubierto en resultados y como un ajuste al importe en libros de la partida cubierta.

11.66 Si el riesgo cubierto es el riesgo de la tasa de interés fijo de un instrumento de deuda medido al costo amortizado, la entidad reconocerá la liquidación neta en efectivo periódica sobre la permuta de tasa de interés que es el instrumento de cobertura en resultados en el periodo en que se acumula (o devenga) la liquidación neta.

11.67 Normalmente, la entidad interrumpirá la contabilidad de coberturas especificada en el párrafo 11.65 si:

(a) el instrumento de cobertura expirase, fuese vendido o resuelto;

(b) la cobertura dejase de cumplir las condiciones especificadas en el párrafo 11.62 para la contabilidad de coberturas; o

(c) la entidad revocase la designación.

11.68 Si la contabilidad de coberturas se interrumpe y la partida cubierta es un activo o un pasivo registrado al costo amortizado que no ha sido dado de baja en cuentas, cualesquiera ganancias o pérdidas reconocidas como ajustes en el importe en libros de la partida cubierta se amortizará en el resultado utilizando el **método del interés efectivo** a lo largo de la vida restante de la partida cubierta.

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

11.69 Si las condiciones del párrafo 11.62 se cumplen y el riesgo cubierto es:

(a) el riesgo de tasa de interés variable de un instrumento de deuda medido a costo amortizado;

(b) el riesgo de moneda extranjera en un compromiso firme o en una transacción prevista altamente probable;

(c) el riesgo de precio de materias primas cotizadas en un compromiso firme o en una transacción prevista altamente probable; o

(d) el riesgo de tasa de cambio de moneda extranjera en una inversión neta en un negocio en el extranjero,

la entidad deberá reconocer en otro resultado integral la parte del cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura que fue eficaz en la compensación del cambio en el valor razonable o flujos de efectivo esperados de la partida cubierta. La entidad reconocerá en el resultado del periodo en cada periodo cualquier exceso (en términos absolutos) del cambio acumulado en el valor razonable del instrumento de cobertura sobre el cambio acumulado en el valor razonable de los flujos de efectivo esperados de la partida cubierta desde el comienzo de la cobertura (denominado algunas veces ineficacia de cobertura). La ganancia o pérdida en la cobertura reconocida en el otro resultado integral se reclasificará en resultados cuando la partida cubierta se reconozca

en el resultado del periodo, sujeto a los requerimientos del párrafo 11.71. Sin embargo, el importe acumulado de cualquier diferencia de cambio que esté relacionada con una cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero reconocida en otro resultado integral no se reclasificará al resultado del periodo en el momento de la disposición o disposición parcial del negocio en el extranjero.

11.70 Si el riesgo cubierto es el riesgo de la tasa de interés variable de un instrumento de deuda medido al costo amortizado, la entidad reconocerá posteriormente en resultados la liquidación neta en efectivo periódica de la permuta de tasa de interés que es el instrumento de cobertura en el periodo en que se acumula (o devenga) la liquidación neta.

11.71 Normalmente, la entidad discontinuará de forma prospectiva la contabilidad de coberturas especificada en el párrafo 11.69 si:

(a) el instrumento de cobertura expirase, fuese vendido o resuelto;

(b) la cobertura dejase de cumplir los criterios del párrafo 11.62 para la contabilidad de coberturas;

(c) en una cobertura de una transacción prevista, la referida transacción ya no es altamente probable; o

(d) la entidad revocase la designación.

Si ya no se espera que ocurra la transacción prevista o si el instrumento de deuda cubierto medido al costo amortizado se da de baja en cuentas, cualquier ganancia o pérdida en el instrumento de cobertura que haya sido reconocida directamente en el otro resultado integral se reclasificará al resultado del periodo.

Información a revelar

11.72 Una entidad que aplique la Parte II de la Sección 11 hará todas las revelaciones requeridas en la Parte I de la Sección 11 incorporando en esa información a revelar los instrumentos financieros que están dentro del alcance de la Parte II de la Sección 11, así como los que están dentro del alcance de la Parte I de la Sección 11. Además, si la entidad utiliza contabilidad de coberturas, revelará la información adicional de los párrafos 11.73 a 11.75.

11.73 Una entidad revelará la siguiente información de forma separada para coberturas de cada uno de los cuatro tipos de riesgo descritos en el párrafo 11.63:

(a) una descripción de la cobertura;

(b) una descripción de los instrumentos financieros designados como instrumentos de cobertura y de sus valores razonables en la **fecha de presentación**; y

(c) la naturaleza de los riesgos cubiertos, incluyendo una descripción de la partida cubierta.

11.74 Si una entidad utiliza la contabilidad de coberturas para una cobertura de riesgo de tasa de interés fijo o de precio de una materia prima cotizada que posea (párrafos 11.65 a 11.68), revelará lo siguiente:

(a) el importe del cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura reconocido en el resultado del periodo; y

(b) el importe del cambio en el valor razonable de la partida cubierta reconocido en el resultado del periodo.

11.75 Si una entidad utiliza la contabilidad de coberturas para una cobertura de riesgo de tasa de interés variable, riesgo de tasa de cambio, riesgo de precio de materia prima cotizada en un compromiso en firme o transacción prevista altamente probable, o inversión neta en un negocio en el extranjero (párrafos 11.69 a 11.71), revelará lo siguiente:

(a) los periodos en los que se espera que se produzcan los flujos de efectivo y cuándo se espera que afecten al resultado;

(b) una descripción de las transacciones previstas para las que se haya utilizado anteriormente la contabilidad de coberturas, pero cuya ocurrencia ya no se espere;

(c) el importe del cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura que se reconoció en otro resultado integral durante el periodo (párrafo 11.69);

(d) el importe reclasificado al resultado del periodo (párrafos 11.69 y 11.71); y

(e) el importe de cualquier exceso del cambio acumulado en el valor razonable del instrumento de cobertura sobre el cambio acumulado en el valor razonable de los flujos de efectivo esperados que se reconoció en el resultado del periodo (párrafo 11.69).

Sección 12
Medición del Valor Razonable

Alcance de esta sección

12.1 Esta sección se aplica cuando otra sección requiere o permite medir el **valor razonable** o revelar información sobre las mediciones del valor razonable, excepto:

(a) **transacciones con pagos basados en acciones** que queden dentro del alcance de la Sección 26 *Pagos basados en Acciones*; y

(b) las transacciones de arrendamiento dentro del alcance de la Sección 20 *Arrendamientos*.

12.2 La información a revelar requerida por esta Norma no se requiere para:

(a) **activos del plan** medidos a valor razonable de acuerdo con la Sección 28 *Beneficios a los Empleados*;

(b) **activos** para los que el **importe recuperable** es el valor razonable menos los costos de disposición de acuerdo con la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*.

Medición

Objetivo de la medición del valor razonable

12.3 El objetivo de una medición del valor razonable es estimar el precio al que tendría lugar una **transacción ordenada** (no una transacción forzada) para vender un activo o transferir un **pasivo** entre **participantes del mercado** en la fecha de medición bajo las condiciones actuales del mercado (un precio de salida en la fecha de medición).

Principios de medición

12.4 El valor razonable es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado, en la fecha de la medición. El valor razonable es una medición basada en el mercado, no una medición específica de la entidad. Una entidad medirá el valor razonable utilizando los mismos supuestos que los participantes en el mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo. La intención de la entidad de mantener el activo o liquidar el pasivo no es relevante.

12.5 Una entidad tendrá en cuenta las características del activo o pasivo al medir el valor razonable, de la misma forma en que los participantes del mercado las tendrían en cuenta al fijar el precio de dicho activo o pasivo en la fecha de la medición. Dichas características incluyen:

(a) la condición y localización del activo; y

(b) restricciones, si las hubiera, sobre la venta o uso del activo.

12.6 Una entidad asumirá que la transacción de venta del activo o transferencia del pasivo tiene lugar:

(a) en el **mercado principal** del activo o pasivo; o

(b) en ausencia de un mercado principal, en el **mercado más ventajoso** para el activo o pasivo.

12.7 La entidad debe tener acceso al mercado principal (o más ventajoso) en la fecha de la medición. En ausencia de evidencia en contrario, una entidad asumirá que el mercado en el que la entidad realizaría normalmente una transacción de venta del activo o transferencia del pasivo será el mercado principal o, en ausencia de un mercado principal, el mercado más ventajoso. Incluso si no existe un mercado observable, la entidad asumirá que tiene lugar una transacción en la fecha de medición que le sirva de base para estimar el valor razonable.

12.8 Una entidad ignorará los **costos de transacción** cuando utilice el precio en el mercado principal (o más ventajoso) para medir el valor razonable del activo o pasivo. Los costos de transacción no son una característica de un activo o un pasivo; más bien, son específicos de una transacción.

12.9 Si la localización es una característica del activo, una entidad ajustará el precio en el mercado principal (o más ventajoso) por los costos, si los hubiera, en los que se incurriría para transportar el activo desde su localización actual hasta ese mercado.

 © IFRS Foundation

Máximo y mejor uso de los activos no financieros

12.10 Al realizar una medición a valor razonable de un activo no financiero una entidad tendrá en cuenta la capacidad del participante de mercado para generar beneficios económicos mediante la utilización del activo para su **máximo y mejor uso** o mediante la venta de éste a otro participante de mercado que utilizaría el activo para su máximo y mejor uso.

12.11 El máximo y mejor uso de un activo no financiero tendrá en cuenta la utilización del activo que sea físicamente posible, legalmente permisible y financieramente factible de la forma siguiente:

(a) un uso que es físicamente posible tendrá en cuenta las características físicas del activo que los participantes del mercado tendrían en cuenta al fijar el precio del activo (por ejemplo, localización o dimensión de una propiedad);

(b) un uso legalmente permitido tiene en cuenta cualquier restricción legal sobre el uso del activo que los participantes en el mercado tendrían en cuenta a la hora de fijar el precio del activo (por ejemplo, las regulaciones de urbanismo aplicables a una propiedad); y

(c) un uso financieramente viable tiene en cuenta si dicho uso genera los **ingresos** o **flujos de efectivo** adecuados que los participantes en el mercado requerirían de una inversión en ese activo destinado a tal uso.

12.12 Una entidad asumirá que el uso presente por parte de una entidad de un activo no financiero es el máximo y mejor, a menos que el mercado u otros factores sugieran que un uso diferente por los participantes del mercado maximizaría el valor del activo.

12.13 Si un activo no financiero proporciona el máximo valor a los participantes en el mercado a través de su uso en combinación con otros activos (y pasivos), una entidad asumirá que el activo se utilizaría con esos otros activos (y pasivos) y que esos otros activos (y pasivos) estarían disponibles para los participantes en el mercado. Una entidad hará los supuestos congruentes sobre el mayor y mejor uso de un activo no financiero para todos los activos (para los que el mayor y mejor uso es relevante) con los que se utilizaría el activo.

Técnicas de valoración

12.14 Si no se puede observar el precio de un activo o pasivo idéntico, una entidad medirá el valor razonable utilizando otra técnica de valoración. La entidad utilizará una técnica de valoración que sea apropiada en las circunstancias y para la cual haya suficientes datos disponibles para medir el valor razonable. La entidad maximizará el uso de **datos de entrada observables** relevantes y minimizará el uso de **datos de entrada no observables**.

12.15 Tres enfoques de valoración ampliamente utilizados son el enfoque de mercado, el enfoque del costo y el enfoque del ingreso. Una entidad utilizará enfoques de valoración congruentes con uno o más de esos enfoques:

(a) *el enfoque de mercado* utiliza como dato de entrada los precios y otra información relevante generada por transacciones de mercado que implican activos, pasivos o un grupo de activos y pasivos idénticos o, similares, tales como un **negocio**. Por ejemplo, algunas técnicas de valoración coherentes con el enfoque de mercado utilizan a menudo múltiplos de mercado procedentes de un conjunto de comparables.

(b) *el enfoque del costo* calcula el importe que se requeriría actualmente para reemplazar la capacidad de servicio de un activo (a menudo denominado "costo de reemplazo actual").

(c) *el enfoque del ingreso* convierte los importes futuros (por ejemplo, flujos de efectivo o ingresos y **gastos**) en un único importe actual (es decir, descontado). Las técnicas de valoración que utilizan el enfoque del ingreso incluyen:

(i) técnicas de **valor presente**;

(ii) modelos de valoración de opciones; y

(iii) el método del exceso de ganancias de varios periodos, que se utiliza para medir el valor razonable de algunos **activos intangibles**.

12.16 Una entidad contabilizará las revisiones resultantes de un cambio en la técnica de valoración, o de una modificación en su aplicación, como un cambio en la **estimación contable** en la Sección 10. Sin embargo, una entidad no está obligada a aplicar los requerimientos de información en la Sección 10 para un cambio en la estimación contable resultante de una modificación en una técnica de valoración o en su aplicación.

12.17 Un activo o un pasivo medido a valor razonable puede tener un precio de oferta y un precio de demanda (por ejemplo, un dato de entrada de un mercado de intermediarios). De ser así, una entidad medirá el valor

razonable del activo o pasivo utilizando el precio dentro del diferencial entre el precio de compra y el de venta que sea más representativo del valor razonable en las circunstancias. La entidad utilizará este precio para medir el valor razonable independientemente de cómo clasifique la entidad los datos de entrada dentro de la jerarquía del valor razonable (es decir, Nivel 1, Nivel 2 o Nivel 3, véanse los párrafos 12.22 a 12.27). Una entidad puede, pero no está obligada a, utilizar los precios de oferta para las posiciones de activos y los precios de demanda para las posiciones de pasivos. Esta sección no impide que una entidad utilice precios de mercado medios u otras convenciones de precios, dentro de un diferencial de oferta-demanda, que son utilizados por los participantes del mercado como un recurso práctico para las mediciones del valor razonable.

Medición fiable del valor razonable

12.18 Se esperaría que una técnica de valoración lleve a una **medición fiable** del valor razonable si:

(a) la técnica refleja de forma razonable la forma en que el mercado podría esperarse que fijase el precio del activo; y

(b) los datos de entrada de la técnica representen razonablemente las expectativas del mercado y midan los factores de riesgo y rentabilidad inherentes al activo.

12.19 El valor razonable de las inversiones en activos que no tengan un precio de mercado cotizado en un **mercado activo** se puede medir con fiabilidad si:

(a) la variabilidad en el rango de mediciones del valor razonable no es significativa para ese activo; o

(b) las probabilidades de las diversas mediciones dentro del rango puedan evaluarse y utilizarse razonablemente para estimar el valor razonable.

12.20 La variabilidad en el rango de mediciones razonables del valor razonable de activos que no tienen un precio de mercado cotizado no sea significativa en numerosas situaciones. Normalmente, una entidad puede estimar el valor razonable de un activo adquirido de un tercero. Sin embargo, si el rango de medidas razonables del valor razonable es significativo y las probabilidades de las diversas medidas no pueden evaluarse razonablemente, entonces no hay disponible una medida fiable del valor razonable.

12.21 Si ya no se dispone de una medición fiable del valor razonable de un activo que se mide por su valor razonable [o no está disponible sin un costo o esfuerzo desproporcionado cuando se establece una exención por costo o esfuerzo desproporcionado; por ejemplo, véanse los párrafos 11.14(c) y 11.54(b)], una entidad utilizará en su lugar su **importe en libros** en la última fecha en que el activo pudo medirse de forma fiable como su nuevo costo. La entidad medirá el activo a este importe de costo menos **deterioro de valor** hasta que se encuentre disponible una medida fiable del valor razonable (o pase a estar disponible sin un esfuerzo o costo desproporcionado cuando se proporciona esta exención).

Jerarquía del valor razonable

12.22 Para lograr congruencia y comparabilidad en las mediciones del valor razonable y la información relacionada, una entidad aplicará una jerarquía de valor razonable, clasificando en tres niveles (Nivel 1, Nivel 2 y Nivel 3) los datos de entrada de las técnicas de valoración utilizadas para medir el valor razonable. Esta jerarquía de valor razonable otorga la máxima prioridad a los precios cotizados sin ajustar en mercados activos para activos o pasivos idénticos (datos de Nivel 1) y la prioridad más baja a los datos de entrada no observables (datos de Nivel 3). En algunos casos, una entidad puede clasificar los datos de entrada utilizados para medir el valor razonable de un activo o un pasivo dentro de diferentes niveles de la jerarquía de valor razonable. En estos casos, una entidad clasificará toda la medición del valor razonable al nivel del dato de entrada de nivel más bajo que sea significativo para toda la medición.

Datos de entrada de Nivel 1

12.23 Los datos de entrada de Nivel 1 son precios cotizados sin ajustar en mercados activos para activos o pasivos idénticos a los que la entidad puede acceder en la fecha de medición. Un precio cotizado en un mercado activo proporciona la evidencia más fiable del valor razonable. Una entidad utilizará un precio cotizado en un mercado activo para medir el valor razonable siempre que dicho precio esté disponible.

12.24 Si una entidad mantiene una posición en un único activo o pasivo (incluida una posición que comprenda muchos activos o pasivos idénticos, como una tenencia de **instrumentos financieros**) y el activo o pasivo se negocia en un mercado activo, la entidad medirá el valor razonable del activo o pasivo multiplicando el precio de cotización del activo o pasivo individual por la cantidad que mantiene. La medición del valor razonable del activo o pasivo se clasificaría dentro del Nivel 1.

Datos de entrada de Nivel 2

12.25 Los datos de entrada de Nivel 2 son datos de entrada observables directa o indirectamente—distintos de los precios cotizados incluidos en el Nivel 1—para el activo o pasivo. Los datos de entrada de Nivel 2 incluyen:

(a) precios cotizados en mercados activos para activos o pasivos que son similares al activo o pasivo.

(b) precios cotizados en mercados que no son actuales para activos o pasivos que son similares o idénticos al activo o pasivo.

(c) datos de entrada observables que no sean precios cotizados para el activo o pasivo, por ejemplo:

(i) tasas de interés y curvas de rendimiento observables en intervalos cotizados comúnmente;

(ii) volatilidades implícitas; y

(iii) diferenciales de crédito.

(d) datos de entrada corroborados por el mercado.

12.26 Si una entidad ajusta una variable de Nivel 2 de una manera que es significativa para toda la medición y utiliza variables no observables significativas, la entidad podría necesitar categorizar la medición del valor razonable dentro del Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable.

Datos de entrada de Nivel 3

12.27 Los datos de entrada de Nivel 3 son datos de entrada no observables para el activo o pasivo. Una entidad desarrollará datos de entrada no observables utilizando la mejor información disponible en esas circunstancias, que puede incluir datos propios de la entidad. Al desarrollar los datos de entrada no observables, se permite que una entidad comience con sus propios datos, pero ajustará estos datos si la información razonablemente disponible indica que otros participantes del mercado utilizarían datos diferentes o hay algo particular de la entidad que no está disponible para otros participantes del mercado (por ejemplo, una sinergia específica de la entidad). Una entidad no necesita realizar esfuerzos exhaustivos para obtener información sobre las suposiciones de los participantes en el mercado. Sin embargo, la entidad tendrá en cuenta toda la información sobre las suposiciones de los participantes en el mercado que esté razonablemente disponible.

Información a revelar

12.28 Una entidad revelará para cada **clase de activos** y pasivos medidos al valor razonable en el **estado de situación financiera** después del **reconocimiento** inicial:

(a) el importe en libros al final del **periodo sobre el que se informa**;

(b) el nivel de la jerarquía del valor razonable dentro del cual se clasifican las mediciones del valor razonable en su totalidad (Nivel 1, Nivel 2 o Nivel 3); y

(c) una descripción de la técnica (o técnicas) de valoración que la entidad ha utilizado para las mediciones del valor razonable, ya sean recurrentes o no recurrentes, clasificadas en el Nivel 2 y Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, así como los datos utilizados en la medición del valor razonable.

12.29 Para las mediciones del valor razonable recurrentes clasificadas en el Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, una entidad revelará las ganancias o pérdidas totales del periodo reconocidas en:

(a) el **resultado del periodo**, y las partidas del resultado del periodo en las que se reconocen esas ganancias o pérdidas; y

(b) el **otro resultado integral**, y las partidas del otro resultado integral en las que se reconocen esas ganancias o pérdidas.

12.30 Una entidad determinará las clases adecuadas de activos y pasivos sobre la base de:

(a) la naturaleza, características y riesgos del activo o pasivo; y

(b) el nivel de la jerarquía del valor razonable dentro del que se clasifica la medición del valor razonable.

12.31 Una clase de activos y pasivos, a menudo, requerirá mayor desglose que el correspondiente a partidas presentadas en el estado de situación financiera; en este caso, una entidad revelará información suficiente para permitir la conciliación con las partidas presentadas en las partidas del estado de situación financiera.

12.32 Una entidad presentará la información a revelar de tipo cuantitativo requerida por los párrafos 12.28 a 12.31 en forma de tabla, a menos que sea más útil otro formato.

Sección 13
Inventarios

Alcance de esta sección

13.1 Esta sección establece los principios para el reconocimiento y medición de los **inventarios**. Los inventarios son **activos**:

(a) poseídos para ser vendidos en el curso normal del negocio;

(b) en proceso de producción con vistas a esa venta; o

(c) en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios.

13.2 Esta sección se aplica a todos los inventarios, excepto a:

(a) [eliminado]

(b) **instrumentos financieros** (véase la Sección 11 *Instrumentos Financieros*); y

(c) los **activos biológicos** relacionados con la **actividad agrícola** y **productos agrícolas** en el punto de cosecha o recolección (véase la Sección 34 *Actividades Especiales*).

13.2A Los requerimientos de información de esta sección se aplican a los activos con derecho a devolución clasificados como existencias [véase el párrafo 23A.24(c)]. Los activos con derecho a devolución se reconocen y miden de acuerdo con los párrafos 23A.23 a 23A.29 y no de acuerdo con esta sección.

13.3 Esta sección no se aplica a la medición de los inventarios mantenidos por:

(a) productores de productos agrícolas y forestales, de productos agrícolas tras la cosecha o recolección y de minerales y productos minerales, en la medida en que se midan por su **valor razonable menos el costo de venta con cambios en resultados**; o

(b) intermediarios que comercian con materias primas cotizadas, que midan sus inventarios al valor razonable menos costos de venta, con cambios en resultados.

Medición de los inventarios

13.4 Una entidad medirá los inventarios al importe menor entre el costo y el precio de venta estimado menos los costos de terminación y venta.

Costo de los inventarios

13.5 Una entidad incluirá en el costo de los inventarios todos los costos de compra, costos de transformación y otros costos incurridos para darles su condición y ubicación actuales.

Costos de adquisición

13.6 El costo de adquisición de los inventarios comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales) y transporte, manejo y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de bienes, materiales y servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición.

13.7 Una entidad puede adquirir inventarios con pago aplazado. En algunos casos, el acuerdo contiene de hecho un elemento de financiación implícito, por ejemplo, una diferencia entre el precio de compra para condiciones normales de crédito y el importe de pago aplazado. En estos casos, la diferencia se reconocerá como **gasto** por intereses a lo largo del periodo de financiación y no se añadirá al costo de los inventarios.

Costos de transformación

13.8 Los costos de transformación de los inventarios comprenderán aquellos costos directamente relacionados con las unidades producidas, tales como la mano de obra directa. También comprenderán una parte, calculada de forma sistemática, de los costos indirectos de producción, variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados. Son costos indirectos fijos de producción los que permanecen relativamente constantes, con independencia del volumen de producción, tales como la **depreciación** y mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica, así como el costo de gestión y administración de la planta. Son costos indirectos variables los que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción obtenida, tales como los materiales y la mano de obra indirecta.

Distribución de los costos indirectos de producción

13.9 Una entidad distribuirá los costos indirectos fijos de producción entre los costos de transformación sobre la base de la capacidad normal de los medios de producción. Capacidad normal es la producción que se espera conseguir en circunstancias normales, considerando el promedio de varios periodos o temporadas, y teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones previstas de mantenimiento. Puede usarse el nivel real de producción siempre que se aproxime a la capacidad normal. La cantidad de costo indirecto fijo distribuido a cada unidad de producción no se incrementará como consecuencia de un nivel bajo de producción, ni por la existencia de capacidad ociosa. Los costos indirectos no distribuidos se reconocerán como gastos del periodo en que han sido incurridos. En periodos de producción anormalmente alta, la cantidad de costo indirecto distribuido a cada unidad de producción se disminuirá, de manera que no se valoren los inventarios por encima del costo. Los costos indirectos variables se distribuirán, a cada unidad de producción, sobre la base del nivel real de uso de los medios de producción.

Producción conjunta y subproductos

13.10 El proceso de producción puede dar lugar a la fabricación simultánea de más de un producto. Este es el caso, por ejemplo, de la producción conjunta o de la producción de productos principales junto a subproductos. Cuando los costos de las materias primas o los costos de transformación de cada producto no sean identificables por separado, una entidad los distribuirá entre los productos utilizando bases coherentes y racionales. La distribución puede basarse, por ejemplo, en el valor de ventas relativo de cada producto ya sea como producción en curso, en el momento en que los productos comienzan a poder identificarse por separado, o cuando se complete el proceso productivo. La mayoría de los subproductos, por su propia naturaleza, no poseen un valor material o con importancia relativa. Cuando este sea el caso, la entidad los medirá al precio de venta, menos el costo de terminación y venta, deduciendo este importe del costo del producto principal. Como resultado de esta distribución, el **importe en libros** del producto principal no resultará **significativamente** diferente de su costo.

Otros costos incluidos en los inventarios

13.11 Una entidad incluirá otros costos en el costo de los inventarios solo en la medida en que se haya incurrido en ellos para dar a los mismos su condición y ubicación actuales.

13.12 Una entidad que aplica el párrafo 11.65(b) ajusta el importe en libros de una materia prima cotizada **(partida cubierta)** mantenida por el cambio en el **valor razonable** de la partida cubierta relacionada con el riesgo cubierto.

Costos excluidos de los inventarios

13.13 Son ejemplos de costos excluidos del costo de los inventarios, y por tanto reconocidos como gastos del periodo en el que se incurren, los siguientes:

(a) las cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción;

(b) costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios durante el proceso productivo, previos a un proceso de elaboración ulterior;

(c) los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales; y

(d) los costos de venta.

13.14 [Eliminado]

Costo de los productos agrícolas recolectados de activos biológicos

13.15 La Sección 34 requiere que los inventarios que comprenden productos agrícolas, que una entidad haya cosechado o recolectado de sus activos biológicos, deben medirse, en el momento de su **reconocimiento** inicial, por su valor razonable menos los costos estimados de venta en el punto de su cosecha o recolección. Éste pasará a ser el costo de los inventarios en esa fecha, para la aplicación de esta sección.

Técnicas de medición del costo, tales como el costo estándar, el método de los minoristas y el precio de compra más reciente

13.16 Una entidad puede utilizar técnicas tales como el método del costo estándar, el método de los minoristas o el precio de compra más reciente para medir el costo de los inventarios, si los resultados se aproximan al costo. Los costos estándares se establecerán a partir de niveles normales de consumo de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. En este caso, las condiciones de cálculo se revisarán de forma regular y, si es preciso, se cambiarán los estándares siempre y cuando esas condiciones hayan variado. El método de los minoristas mide el costo reduciendo el precio de venta del inventario por un porcentaje apropiado de margen bruto.

Fórmulas de cálculo del costo

13.17 Una entidad medirá el costo de los inventarios de partidas que no son habitualmente intercambiables y de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, utilizando identificación específica de sus costos individuales.

13.18 Una entidad medirá el costo de los inventarios, distintos de los tratados en el párrafo 13.17, utilizando los métodos de primera entrada primera salida (FIFO) o costo promedio ponderado. Una entidad utilizará la misma fórmula de costo para todos los inventarios que tengan una naturaleza y uso similares. Para los inventarios con una naturaleza o uso diferente, puede estar justificada la utilización de fórmulas de costo también diferentes. El método última entrada primera salida (LIFO) no está permitido en esta Normas.

Deterioro del valor de los inventarios

13.19 Los párrafos 27.2 a 27.4 requieren que una entidad evalúe al final de cada **periodo sobre el que se informa** si los inventarios están deteriorados, es decir, si el importe en libros no es totalmente recuperable (por ejemplo, por daños, obsolescencia o precios de venta decrecientes). Si una partida (o grupos de partidas) de inventario está deteriorada esos párrafos requieren que la entidad mida el inventario a su precio de venta menos los costos de terminación y venta y que reconozca una pérdida por **deterioro de valor**. Los mencionados párrafos requieren también, en algunas circunstancias, la reversión del deterioro anterior.

Reconocimiento como un gasto

13.20 Cuando los inventarios se vendan, la entidad reconocerá el importe en libros de éstos como un gasto en el periodo en el que se reconozcan los correspondientes **ingresos de actividades ordinarias.**

13.21 El costo de ciertos inventarios puede ser incorporado a otras cuentas de activo, por ejemplo, los inventarios que se emplean como componentes de los trabajos realizados, por la entidad, para los elementos de propiedades, planta y equipo de propia construcción. Los inventarios distribuidos a otro activo de esta forma se contabilizan posteriormente de acuerdo con la sección de esta Norma aplicable a ese tipo de activo.

Información a revelar

13.22 Una entidad revelará la siguiente información:

(a) las **políticas contables** adoptadas para la medición de los inventarios, incluyendo la fórmula del costo utilizada;

(b) el importe total en libros de los inventarios, y los importes parciales según la **clasificación** que resulte apropiada para la entidad;

(c) el importe de los inventarios reconocido como gasto durante el periodo;

(d) las pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en el resultado de acuerdo con la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*; y

(e) el importe en libros total de los inventarios pignorados en garantía del cumplimiento de **pasivos**.

 © IFRS Foundation

Sección 14
Inversiones en Asociadas

Alcance de esta sección

14.1 Esta sección se aplicará a la contabilización de las **asociadas** en **estados financieros consolidados** y en los **estados financieros** de un inversor que no es una **controladora** pero tiene una inversión en una o más asociadas. El párrafo 9.26 establece los requerimientos para la contabilización de asociadas en **estados financieros separados**.

Definición de asociadas

14.2 Una asociada es una entidad sobre la que el inversor tiene una influencia significativa.

14.3 Influencia significativa es el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la asociada, sin llegar a tener el **control** ni el **control conjunto** de ésta:

(a) si un inversor mantiene, directa o indirectamente (por ejemplo, a través de subsidiarias), el 20 por ciento o más del poder de voto en la asociada, se supone que tiene influencia significativa, a menos que pueda demostrarse claramente que tal influencia no existe;

(b) a la inversa, si un inversor mantiene, directa o indirectamente (por ejemplo, a través de subsidiarias), menos del 20 por ciento del poder de voto en la asociada, se supone que no tiene influencia significativa, a menos que pueda demostrarse claramente que tal influencia existe; y

(c) la existencia de otro inversor que posea una participación mayoritaria o sustancial no impide que un inversor tenga influencia significativa.

Medición—elección de política contable

14.4 Un inversor contabilizará todas sus inversiones en asociadas utilizando una de las siguientes opciones:

(a) el modelo de costo del párrafo 14.5;

(b) el método de la participación del párrafo 14.8; o

(c) el modelo del **valor razonable** del párrafo 14.9.

Modelo del costo

14.5 Un inversor medirá sus inversiones en asociadas, distintas de aquellas para las que hay un precio de cotización publicado (véase el párrafo 14.7) al costo menos las **pérdidas por deterioro del valor** acumuladas reconocidas de acuerdo con la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*.

14.6 El inversor reconocerá los dividendos y otras distribuciones recibidas procedentes de la inversión como **ingresos**, sin tener en cuenta si las distribuciones proceden de ganancias acumuladas de la asociada surgidas antes o después de la fecha de adquisición.

14.7 Un inversor medirá sus inversiones en asociadas para las que hay un precio de cotización publicado mediante el modelo del valor razonable (véase el párrafo 14.9).

Método de la participación

14.8 Según el método de la participación, una inversión en patrimonio se reconocerá inicialmente al precio de la transacción (incluyendo los **costos de transacción**) y se ajustará posteriormente para reflejar la participación del inversor tanto en el **resultado del periodo** como en **otro resultado integral** de la asociada:

(a) *distribuciones y otros ajustes al importe en libros*. Las distribuciones recibidas de la asociada reducirán el **importe en libros** de la inversión. Podrían también requerirse ajustes al importe en libros como consecuencia de cambios en el patrimonio de la asociada que surjan de partidas de otro resultado integral.

(b) *derechos de voto potenciales*. Aunque se tienen en cuenta los derechos de voto potenciales al decidir si se existe influencia significativa, un inversor medirá su participación en los resultados del periodo y otro resultado integral de la asociada y su participación en los cambios del patrimonio de la asociada en función de las participaciones en la propiedad actuales. Esas mediciones no reflejarán el posible ejercicio o facultad de conversión de los derechos de voto potenciales.

(c) *plusvalía implícita y ajustes del valor razonable*. En el momento de la adquisición de la inversión en una asociada, un inversor contabilizará cualquier diferencia (tanto si es positiva como si fuera negativa) entre el costo de adquisición y la participación del inversor en los valores razonables de los **activos** identificables netos de la asociada, de acuerdo con los párrafos 19.22 a 19.24 y 19.34. Un inversor ajustará su participación en las pérdidas o ganancias de la asociada después de la adquisición, para contabilizar la **depreciación** o **amortización** adicional de los activos depreciables o amortizables (incluyendo la **plusvalía**) de la asociada, calculadas sobre la base del exceso de sus valores razonables con respecto a sus importes en libros en el momento de adquirir la inversión.

(d) *deterioro del valor*. Si existen indicios de que la inversión en una asociada puede haberse deteriorado, el inversor comprobará el deterioro de valor de todo el importe en libros de la inversión—incluidos los **instrumentos financieros** que, en esencia, formen parte de la inversión neta del inversor en la asociada. de acuerdo con la Sección 27, como un único activo. Un instrumento financiero cuya liquidación no está prevista ni es probable que se produzca en un futuro previsible es, en esencia, parte de la inversión neta del inversor (por ejemplo, esto puede incluir acciones preferentes o cuentas por cobrar o préstamos a largo plazo). Un inversor deberá aplicar la Sección 11 a cualquier instrumento financiero de este tipo antes de aplicar este párrafo o el párrafo 14.8(h). No se comprobará por separado el deterioro del valor de cualquier plusvalía que se haya incluido como parte del importe en libros de la inversión en la asociada, sino que formará parte de la comprobación de deterioro del valor de la inversión en su conjunto.

(e) *transacciones del inversor con asociadas*. El inversor eliminará las ganancias y pérdidas no realizadas procedentes de las transacciones ascendentes (de la asociada al inversor) y descendentes (del inversor a la asociada) en función de la participación en la propiedad del inversor en la asociada. Las pérdidas no realizadas en estas transacciones pueden proporcionar evidencia de un deterioro del valor del activo transferido.

(f) *fecha de los estados financieros de la asociada*. Al aplicar el método de la participación, el inversor utilizará los estados financieros de la asociada en la misma fecha que los estados financieros del inversor a menos que resulte **impracticable**. Si fuera impracticable, el inversor utilizará los estados financieros más recientes disponibles de la asociada, realizando ajustes para reflejar los efectos de las transacciones o sucesos significativos ocurridos entre los finales del periodo contable sobre el que se informa.

(g) *políticas contables de la asociada*. Si la asociada aplica **políticas contables** que difieren de las del inversor, el inversor ajustará los estados financieros de la asociada para reflejar las políticas contables del inversor a fin de aplicar el método de la participación, a menos que resulte impracticable.

(h) *pérdidas por encima de la inversión*. Si una participación de un inversor en las pérdidas de la asociada iguala o excede al importe en libros de su inversión en ésta, dejará de reconocer su participación en las pérdidas adicionales. La inversión en una asociada es el importe en libros de la inversión determinado mediante el método de la participación, junto con cualquier instrumento financiero que, en esencia, forme parte de la inversión neta del inversor en la asociada [véase el párrafo 14.8(d)] Una vez que la participación del inversor se reduzca a cero, éste reconocerá las pérdidas adicionales mediante una **provisión** (véase la Sección 21 *Provisiones y Contingencias*) solo en la medida en que el inversor haya incurrido en **obligaciones implícitas** o legales o haya efectuado pagos en nombre de la asociada. Si la asociada presentara ganancias con posterioridad, el inversor volverá a reconocer su participación en esas ganancias solo después de que su participación en ellas iguale a su participación en las pérdidas no reconocidas.

(i) *discontinuación del método de la participación*. Un inversor dejará de aplicar el método de la participación a partir de la fecha en que cese de tener una influencia significativa.

(i) si la asociada pasa a ser una subsidiaria o una **entidad controlada de forma conjunta un negocio conjunto**, el inversor procederá a medir de nuevo la participación en el patrimonio que mantenía anteriormente al valor razonable y reconocerá las pérdidas o ganancias resultantes, si las hubiere, en el resultado del periodo.

(ii) si un inversor pierde influencia significativa sobre una asociada como resultado de una disposición completa o parcial de su inversión, dará de baja en cuentas a la asociada y

reconocerá en los resultados la diferencia entre, por una parte, la suma de los importes recibidos más el valor razonable de cualquier participación conservada y, por otra, el importe en libros de la inversión en la asociada incluyendo la plusvalía en la fecha en la que se pierde la influencia significativa. A partir de entonces, el inversor contabilizará cualquier participación retenida mediante el uso de la Sección 11 *Instrumentos Financieros*.

(iii) si un inversor pierde influencia significativa por motivos distintos de una disposición parcial de su inversión el importe en libros de la inversión en esa fecha como una nueva base de costo y contabilizará las inversiones utilizando la Sección 11.

Modelo del valor razonable

14.9 Cuando se reconoce una inversión en una asociada inicialmente, un inversor la medirá al precio de la transacción. El precio de transacción excluye los costos de transacción.

14.10 En cada **fecha de presentación**, un inversor medirá sus inversiones en asociadas al valor razonable, con cambios en el valor razonable reconocidos en los resultados, utilizando la guía de medición del valor razonable de la Sección 12 *Medición del Valor Razonable*. Un inversor que utilice el modelo del valor razonable utilizará el modelo del costo para cualquier inversión en una asociada cuyo valor razonable no pueda medirse de forma fiable sin costos o esfuerzos desproporcionados.

Presentación de los estados financieros

14.11 Un inversor clasificará las inversiones en asociadas como activos no corrientes.

Información a revelar

14.12 Una entidad revelará la siguiente información:

(a) su **política contable** para inversiones en asociadas;

(b) el importe en libros de las inversiones en asociadas [véase el párrafo 4.2(j)]; y

(c) el valor razonable de su inversión en una asociada si se cotiza un precio de mercado para la inversión y la entidad contabiliza la asociada utilizando el método de la participación.

14.13 Para las inversiones en asociadas contabilizadas utilizando por el método del costo, un inversor revelará el importe de los dividendos y otras distribuciones reconocidas como ingresos.

14.14 Para inversiones en asociadas contabilizadas utilizando por el método de la participación, un inversor revelará por separado su participación en los resultados del periodo y su participación en las **operaciones discontinuadas**.

14.15 Para las inversiones en asociadas contabilizadas utilizando por el modelo del valor razonable, un inversor revelará la información requerida por la Sección 12. Si un inversor aplica la exención por esfuerzo o costo desproporcionado del párrafo 14.10 a cualquier asociada, revelará ese hecho, las razones por las que la medición del valor razonable involucraría un esfuerzo o costo desproporcionado y el importe en libros de las inversiones en asociadas contabilizadas según el modelo del costo.

Sección 15
Acuerdos Conjuntos

Alcance de esta sección

15.1 Esta sección se aplicará a la contabilización de los **acuerdos conjuntos** en **estados financieros consolidados** y en los **estados financieros** de un inversor que no es una **controladora** pero tiene en una o más acuerdos conjuntos. Esta sección también establece los requerimientos para una parte que participa en un **acuerdo conjunto**, pero no tiene control conjunto sobre él. El párrafo 9.26 establece los requerimientos para contabilizar una **entidad controlada conjuntamente** en los **estados financieros separados**.

Definición de acuerdos conjuntos

15.2 Un acuerdo conjunto es un acuerdo mediante el cual dos o más partes mantienen control conjunto. Control conjunto es el reparto del **control** contractualmente decidido de un acuerdo, que existe solo cuando las decisiones sobre las **actividades relevantes** requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control.

15.2A Una entidad que es una parte de un acuerdo evaluará si el acuerdo contractual otorga a todas las partes, o a un grupo de ellas, control del acuerdo de forma colectiva. Todas las partes, o un grupo de ellas, controlan el acuerdo de forma colectiva cuando deben actuar conjuntamente para dirigir las actividades que afectan de forma significativa a los rendimientos del acuerdo (es decir, las actividades relevantes). Una vez ha sido determinado que todas las partes, o un grupo de ellas, controlan el acuerdo de forma colectiva, existe control conjunto solo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren del consentimiento unánime de las partes que controlan el acuerdo de forma colectiva.

15.3 Los acuerdos conjuntos pueden tomar la forma de operaciones controladas de forma conjunta **activos** controlados de forma conjunta o entidades controladas de forma conjunta.

Operaciones controladas de forma conjunta

15.4 El funcionamiento de algunos acuerdos conjuntos implica la utilización de los activos y otros recursos de las partes participes que de un acuerdo conjunto, en lugar de la creación de una sociedad, asociación u otra entidad, o de una estructura financiera independiente de las propias partes participantes. Cada una de las partes participantes utilizará sus **propiedades, planta y equipo** y llevará sus propios **inventarios**. También incurrirá en sus propios **gastos** y **pasivos**, obteniendo su propia financiación, que formará parte de sus propias obligaciones. Las actividades del acuerdo conjunto podrán llevarse a cabo por los empleados de la parte que participa, al tiempo que realizan actividades similares para ésta El acuerdo del negocio conjunto suele establecer un medio por el cual los **ingresos de actividades ordinarias** de la venta del producto conjunto y cualquier gasto que sea común a las partes debe ser compartido entre ellas.

15.5 Con respecto a sus participaciones en operaciones controladas de forma conjunta, la parte reconocerá en sus estados financieros:

(a) los activos que controla y los pasivos en los que incurre; y

(b) los gastos en que incurre y su participación en los ingresos de actividades ordinarias obtenidos de la venta de bienes o prestación de servicios por el acuerdo conjunto.

Activos controlados de forma conjunta

15.6 Algunos acuerdos conjuntos implican el control conjunto, y a menudo también la propiedad conjunta, de las partes sobre uno o más activos aportados o adquiridos para cumplir con los propósitos de dicho acuerdo conjunto y dedicados a los propósitos de un acuerdo conjunto.

15.7 Con respecto a su participación en un activo controlado de forma conjunta, la parte reconocerá en sus estados financieros:

(a) su participación en los activos controlados de forma conjunta, clasificados de acuerdo con su naturaleza;

 © IFRS Foundation

(b) cualquier pasivo en que haya incurrido;

(c) su parte de los pasivos en los que haya incurrido conjuntamente con las otras partes, en relación con el acuerdo conjunto;

(d) cualquier ingreso de actividades ordinarias procedente de la venta o el uso de su porción de los resultados del acuerdo conjunto, junto con su porción de cualquier gasto incurrido por el acuerdo conjunto; y

(e) cualquier gasto en que haya incurrido en relación con su participación en el acuerdo conjunto.

Entidades controladas de forma conjunta

15.8 Una entidad controlada de forma conjunta es un acuerdo conjunto que implica la creación de una sociedad por acciones, una asociación con fines empresariales u otro tipo de entidad, en la que cada parte adquiere una participación. La entidad opera de la misma manera que otras entidades, excepto que un acuerdo entre las partes establece el control conjunto.

Medición—elección de política contable

15.9 Una parte que tenga control conjunto contabilizará todas sus inversiones en entidades controladas conjuntamente utilizando una de las siguientes alternativas:

(a) el modelo de costo del párrafo 15.10;

(b) el método de la participación del párrafo 15.13; o

(c) el modelo del **valor razonable** del párrafo 15.14.

Modelo del costo

15.10 Una parte que tenga control conjunto medirá sus inversiones en entidades controladas de forma conjunta, distintas de aquellas para las que exista una cotización pública (véase el párrafo 15.12) al costo menos las pérdidas por **deterioro del valor** acumuladas, reconocidas de acuerdo con la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*.

15.11 La parte que tiene el control conjunto reconocerá las distribuciones recibidas procedentes de la inversión como ingresos, sin tener en cuenta si dichas distribuciones proceden de las ganancias acumuladas por la entidad controlada de forma conjunta surgidas antes o después de la fecha de adquisición.

15.12 Al aplicar el modelo del costo del párrafo 15.10, una parte que tiene control conjunto medirá sus inversiones en entidades controladas de forma conjunta para las que haya un precio de cotización publicado utilizando el modelo del valor razonable (véase el párrafo 15.14).

Método de la participación

15.13 Una parte que tiene el control conjunto medirá sus inversiones en entidades controladas de forma conjunta usando el método de la participación siguiendo los procedimientos del párrafo 14.8 (sustituyendo en los párrafos que hacen referencia a “influencia significativa” por “control conjunto”).

Modelo del valor razonable

15.14 Cuando se reconoce inicialmente una inversión en una entidad controlada de forma conjunta, una parte que tiene control conjunto medirá al precio de la transacción. El precio de transacción excluye los **costos de transacción**.

15.15 En cada **fecha de presentación**, una parte que tenga control conjunto medirá sus inversiones en entidades controladas conjuntamente a su valor razonable, reconociendo los cambios en el valor razonable en el **resultado del periodo**, utilizando la guía de medición del valor razonable de la Sección 12 *Medición del Valor Razonable*. Cuando una parte emplee el modelo del valor razonable, utilizará el modelo del costo para cualquier inversión en una entidad controlada de forma conjunta cuyo valor razonable no pueda medirse de forma fiable sin costos o esfuerzos desproporcionados.

Transacciones entre una parte del acuerdo conjunto con control conjunto y un acuerdo conjunto

15.16 Cuando una parte del acuerdo conjunto, que tiene control conjunto, aporta o vende activos a un acuerdo conjunto, **reconocerá** la ganancia o pérdida de la transacción reflejando la esencia de la transacción. Mientras los activos sean retenidos por el acuerdo conjunto, y siempre que una de las partes del acuerdo conjunto haya transferido los riesgos y beneficios significativos de la propiedad, dicha parte reconocerá solo la parte de la ganancia o pérdida que sea atribuible a las participaciones de las otras partes. La parte reconocerá el importe total de cualquier pérdida cuando la contribución o venta proporcione evidencia de una pérdida por deterioro de valor.

15.17 Cuando una parte del acuerdo conjunto que tiene control conjunto compra activos de un acuerdo conjunto, dicha parte no reconocerá su participación en los resultados del acuerdo conjunto de la transacción hasta que revenda los activos a una parte independiente. Una parte del acuerdo conjunto reconocerá su participación en las pérdidas resultantes de estas transacciones de la misma manera que los resultados del periodo, excepto que las pérdidas se reconocerán inmediatamente cuando representen una pérdida por deterioro de valor.

Si una parte no tiene control conjunto

15.18 Una parte que participa en una entidad controlada de forma conjunta, pero no tiene control conjunto sobre ella, contabilizará su participación en el acuerdo con arreglo a la Sección 11 *Instrumentos Financieros*, a menos que tenga una influencia significativa sobre la entidad controlada de forma conjunta, en cuyo caso contabilizará la participación en el acuerdo con arreglo a la Sección 14 *Inversiones en Asociadas*.

15.18A Una parte que participe en una operación controlada de forma conjunta, pero no tenga control conjunto sobre ella, contabilizará su participación en el acuerdo con arreglo al párrafo 15.5.

15.18B Una parte que participe en activos controlados de forma conjunta, pero sin tener control conjunto sobre ellos, contabilizará su participación en el acuerdo con arreglo al párrafo 15.7.

Información a revelar

15.19 Una entidad revelará la siguiente información:

(a) la **política contable** que utiliza para reconocer sus inversiones en entidades controladas de forma conjunta;

(b) el **importe en libros** de las inversiones en entidades controladas de forma conjunta [véase el párrafo 4.2(k)];

(c) el valor razonable de su inversión en una entidad controlada de forma conjunta, si se cotiza un precio de mercado para la inversión y la entidad contabilice la entidad controlada de forma conjunta utilizando el método de la participación; y

(d) el importe agregado de sus compromisos relacionados con entidades controladas de forma conjunta, incluida su participación en los compromisos en los que se haya incurrido conjuntamente con otras partes.

15.20 Para las entidades controladas conjuntamente contabilizadas utilizando el método de la participación, la parte que tenga control conjunto también revelará la información requerida en el párrafo 14.14 para las inversiones contabilizadas por el método de la participación.

15.21 Para las entidades controladas de forma conjunta contabilizadas utilizando el modelo del valor razonable, una parte que tenga el control conjunto revelará la información requerida en la Sección 12. Si una parte aplica la exención por esfuerzo o costo desproporcionado del párrafo 15.15 para cualquiera de las entidades controladas de forma conjunta, revelará ese hecho, las razones por las que la medición del valor razonable implicaría un esfuerzo o costo desproporcionado y el valor en libros de las inversiones en entidades controladas de forma conjunta contabilizadas según el modelo del costo.

Sección 16
Propiedades de Inversión

Alcance de esta sección

16.1 Esta sección se aplicará a la contabilidad de inversiones en terrenos o edificios que cumplen la definición de **propiedades de inversión** del párrafo 16.2, así como a ciertas participaciones en propiedades mantenidas por un arrendatario, dentro de un acuerdo de **arrendamiento operativo** (véase el párrafo 16.3), que se tratan como si fueran propiedades de inversión. Solo las propiedades de inversión cuyo **valor razonable** se pueda medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado, y en un contexto de negocio en marcha, se contabilizarán de acuerdo con esta sección por su valor razonable con **cambios en resultados**. Todas las demás propiedades de inversión se contabilizarán utilizando el modelo de costo-depreciación-deterioro del valor de la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo,* y quedarán dentro del alcance de la Sección 17, a menos que pase a estar disponible una **medida** fiable del valor razonable y se espere que dicho valor razonable será medible con fiabilidad en un contexto de negocio en marcha.

Definición y reconocimiento inicial de las propiedades de inversión

16.2 Las propiedades de inversión son propiedades (terrenos o edificios, o partes de un edificio, o ambos) que se mantienen por el dueño o el arrendatario bajo un **arrendamiento financiero** para obtener rentas, plusvalías o ambas, y no para:

(a) su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o

(b) su venta en el curso ordinario de las operaciones.

16.3 Una participación en una propiedad, que se mantenga por un arrendatario dentro de un acuerdo de arrendamiento operativo, se podrá clasificar y contabilizar como propiedad de inversión utilizando esta sección si, y solo si, la propiedad cumpliese, de otra forma, la definición de las propiedades de inversión, y el arrendatario pudiera medir el valor razonable participación en la propiedad sin costo o esfuerzo desproporcionado, en un contexto de negocio en marcha. Esta clasificación alternativa estará disponible para cada una de las propiedades por separado.

16.3A Una entidad utilizará su juicio para determinar si la adquisición de una propiedad de inversión es la adquisición de un **activo** o de un grupo de activos, o una **combinación de negocios** dentro del alcance de la Sección 19 *Combinaciones de Negocios*. La determinación de si una transacción específica cumple la definición de una combinación de negocios como se define en la Sección 19 e incluye una propiedad de inversión como se define en esta sección requiere la aplicación separada de ambas secciones.

16.4 En las propiedades de uso mixto se separará entre propiedades de inversión y **propiedades, planta y equipo**. Sin embargo, si el valor razonable del componente de propiedades de inversión no se puede medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado, se contabilizará la propiedad en su totalidad como propiedades, planta y equipo, de acuerdo con la Sección 17.

Medición en el reconocimiento inicial

16.5 Una entidad medirá las propiedades de inversión por su costo en el **reconocimiento** inicial. El costo de una propiedad de inversión comprada comprende su precio de compra y cualquier gasto directamente atribuible, tal como honorarios legales y de intermediación, impuestos por la transferencia de propiedad y otros **costos de transacción**. Si el pago se aplaza más allá de los términos normales de crédito, el costo es el **valor presente** de todos los pagos futuros. Una entidad determinará el costo de las propiedades de inversión construidas por ella misma de acuerdo con los párrafos 17.10 a 17.14.

16.6 El costo inicial de la participación en una propiedad, mantenida en régimen de **arrendamiento** y clasificada como propiedades de inversión, será el establecido para los arrendamientos financieros en el párrafo 20.9, incluso si el arrendamiento se clasificaría en otro caso como un arrendamiento operativo en caso de que estuviese dentro del alcance de la Sección 20 *Arrendamientos*. En otras palabras, el activo se reconoce por el importe menor entre el valor razonable de la propiedad y el valor presente de los **pagos mínimos por arrendamiento**. Un importe equivalente se reconoce como **pasivo** de acuerdo con el párrafo 20.9.

Medición posterior al reconocimiento

16.7 Las propiedades de inversión cuyo valor razonable se puede medir de manera fiable sin costo o esfuerzo desproporcionado, se medirán al valor razonable en cada **fecha sobre la que se informa**, reconociendo en resultados los cambios en el valor razonable. Si una participación en una propiedad mantenida bajo arrendamiento se clasifica como propiedades de inversión, la partida contabilizada por su valor razonable será esa participación y no la propiedad subyacente. La Sección 12 *Medición del Valor Razonable* proporciona una guía para determinar el valor razonable. Una entidad contabilizará todas las demás propiedades de inversión utilizando el modelo de costos de la Sección 17.

Transferencias

16.8 Cuando ya no esté disponible una medición fiable del valor razonable sin un costo o esfuerzo desproporcionado, para un elemento de propiedades de inversión que se mide utilizando el modelo del valor razonable, la entidad contabilizará a partir de ese momento esa partida de acuerdo con la Sección 17, hasta que vuelva a estar disponible una medición fiable del valor razonable. Según la Sección 17, el **importe en libros** de la propiedad de inversión en dicha fecha se convierte en su costo. El párrafo 16.10(c)(iii) requiere revelar información sobre este cambio. Se trata de un cambio de circunstancias y no de un cambio de política contable.

16.9 Aparte de lo requerido en el párrafo 16.8, una entidad deberá transferir una propiedad a, o desde, la categoría de propiedad de inversión solo cuando haya un cambio de uso. Un cambio de uso ocurre cuando la propiedad cumple, o deja de cumplir, la definición de propiedades de inversión y existe evidencia del cambio de uso.

Información a revelar

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

(a) [eliminado]

(b) La medida en que el valor razonable de las propiedades de inversión (como han sido medidas o reveladas en los estados financieros) está basado en una tasación hecha por un tasador independiente, de reconocida cualificación profesional y con suficiente experiencia reciente en la zona y categoría de la propiedad de inversión objeto de valoración. Si no hubiera tenido lugar dicha forma de valoración, se revelará este hecho.

(c) La existencia e importe de las restricciones a la realización de las propiedades de inversión, al cobro de los **ingresos** derivados de las mismas o de los recursos obtenidos por su disposición.

(d) Las obligaciones contractuales para adquisición, construcción o desarrollo de propiedades de inversión, o por concepto de reparaciones, mantenimiento o mejoras de las mismas.

(e) Una conciliación entre el importe en libros de las propiedades de inversión al inicio y al final del periodo, que muestre por separado lo siguiente:

(i) adiciones, revelando por separado las procedentes de adquisiciones a través de combinaciones de negocios;

(ii) pérdidas o ganancias netas de los ajustes al valor razonable;

(iii) las transferencias hacia y desde las propiedades de inversión contabilizadas al costo menos la **depreciación** y **deterioro de valor** (véase el párrafo 16.8);

(iv) los traspasos hacia o desde **inventarios**, y propiedades ocupadas por el propietario; y

(v) otros cambios.

No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.

16.11 De acuerdo con la Sección 20, el dueño de propiedades de inversión proporcionará información a revelar del arrendador sobre arrendamientos en los que haya participado. Una entidad que mantenga propiedades de inversión en arrendamiento financiero u operativo proporcionará la información a revelar del arrendatario para los arrendamientos financieros, así como la información a revelar del arrendador para los arrendamientos operativos en los que haya participado.

Sección 17
Propiedades, Planta y Equipo

Alcance de esta sección

17.1 Esta sección se aplica a la contabilidad de las **propiedades, planta y equipo** y a la contabilidad de las **propiedades de inversión** cuyo **valor razonable** no puede medirse de forma continua, de una manera fiable sin costos o esfuerzos desproporcionados. La Sección 16 *Propiedades de Inversión* se aplicará a propiedades de inversión cuyo valor razonable se puede medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado.

17.2 Propiedades, planta y equipo son **activos** tangibles que:

(a) posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y

(b) se esperan usar durante más de un periodo.

17.3 Las propiedades, planta y equipo no incluyen:

(a) **activos biológicos** relacionados con la **actividad agrícola** (véase la Sección 34 *Actividades Especializadas*). Sin embargo, esta sección se aplica a las **plantas productoras** que, en el **reconocimiento** inicial, pueden medirse, tanto inicialmente como de forma continuada, por separado del producto que contienen sin un costo ni esfuerzo desproporcionado. Esta sección se aplica a dichas plantas productoras, pero no al producto que contienen.

(b) los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

Reconocimiento

17.4 Una entidad reconocerá el costo de un elemento de propiedades, planta y equipo como un activo si, y solo si:

(a) es **probable** que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y

(b) el costo del elemento puede medirse con fiabilidad.

17.5 Partidas tales como las piezas de repuesto, equipos de reserva y equipos auxiliares se reconocerán de acuerdo con esta sección cuando cumplan con la definición de propiedades, planta y equipo. En otro caso, estos elementos se clasificarán como **inventarios**.

17.6 Ciertos componentes de algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden requerir su reemplazo a intervalos regulares (por ejemplo, el techo de un edificio). Una entidad añadirá el costo de reemplazar componentes de tales elementos al **importe en libros** de un elemento de propiedades, planta y equipo cuando se incurra en ese costo, si se espera que el componente reemplazado proporcione beneficios futuros adicionales a la entidad. El importe en libros de estos componentes sustituidos se **dará de baja** en cuentas de acuerdo con los párrafos 17.27 a 17.30, independientemente de si los elementos sustituidos han sido depreciados por separado o no. Si no fuera practicable para la entidad determinar el importe en libros del elemento sustituido, podrá utilizar el costo de la sustitución como indicativo de cuál era el costo del elemento sustituido en el momento en el que fue adquirido o construido. El párrafo 17.16 establece que, si los principales componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo tienen patrones significativamente diferentes de consumo de beneficios económicos, una entidad distribuirá el costo inicial del activo entre sus componentes principales y **depreciará** estos componentes por separado a lo largo de su **vida útil**.

17.7 Una condición para que algunos elementos de propiedades, planta y equipo continúen operando, (por ejemplo, un autobús) puede ser la realización periódica de inspecciones generales en busca de defectos, independientemente de que algunas partes del elemento sean sustituidas o no. Cuando se realice una inspección general, su costo se reconocerá en el importe en libros del elemento de propiedades, planta y equipo como una sustitución, si se satisfacen las condiciones para su reconocimiento. Se dará de baja cualquier importe en libros que se conserve del costo de una inspección previa importante (distinto de los componentes físicos). Esto se hará con independencia de que el costo de la inspección previa importante fuera identificado en la transacción en la cual se adquirió o se construyó el elemento. Si fuera necesario, puede utilizarse el costo estimado de una inspección similar futura como indicador de cuál fue el costo del componente de inspección existente cuando la partida fue adquirida o construida.

17.8 Los terrenos y los edificios son activos separables, y una entidad los contabilizará por separado, incluso si hubieran sido adquiridos de forma conjunta.

Medición en el momento del reconocimiento

17.9 Una entidad medirá un elemento de propiedades, planta y equipo por su costo en el momento del reconocimiento inicial.

Componentes del costo

17.10 El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende todo lo siguiente:

(a) el precio de adquisición, que incluye los honorarios legales y de intermediación, los aranceles de importación y los impuestos no recuperables, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas.

(b) todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Estos costos pueden incluir los costos de preparación del emplazamiento, los costos de entrega y manipulación inicial, los de instalación y montaje y los de comprobación de que el activo funciona adecuadamente.

(c) la estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, la obligación en que incurre una entidad cuando adquiere el elemento o como consecuencia de haber utilizado dicho elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos al de producción de inventarios durante tal periodo.

17.11 Los siguientes costos no son costos de un elemento de propiedades, planta y equipo, de forma que una entidad los reconocerá como **gastos** cuando se incurra en ellos:

(a) costos de apertura de una nueva instalación productiva;

(b) los costos de introducción de un nuevo producto o servicio (incluyendo los costos de actividades publicitarias y promocionales);

(c) los costos de apertura del negocio en una nueva localización o dirigirlo a un nuevo segmento de clientela (incluyendo los costos de formación del personal);

(d) los costos de administración y otros costos indirectos generales; y

(e) los **costos por préstamos** (véase la Sección 25 *Costos por Préstamos*).

17.12 Los **ingresos** y gastos asociados con las operaciones accesorias durante la construcción o desarrollo de un elemento de propiedades, planta y equipo se reconocerán en los **resultados del periodo** si esas operaciones no son necesarias para ubicar el activo en su lugar y condiciones de funcionamiento previstos.

Medición del costo

17.13 El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo será el precio equivalente en efectivo en la fecha de reconocimiento. Si el pago se aplaza más allá de los términos normales de crédito, el costo es el **valor presente** de todos los pagos futuros.

Permutas de activos

17.14 Un elemento de propiedades, planta y equipo puede haber sido adquirido a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios. Una entidad medirá el costo del activo adquirido por su valor razonable, a menos que (a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial, o (b) ni el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado puedan medirse con fiabilidad. En tales casos, el costo del activo se medirá por el valor en libros del activo entregado.

Medición posterior al reconocimiento inicial

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

los costos del mantenimiento diario de un elemento de propiedad, planta y equipo en los resultados del periodo en el que incurra en dichos costos.

Modelo del costo

17.15A Una entidad medirá un elemento de propiedades, planta y equipo tras su reconocimiento inicial al costo menos la **depreciación** acumulada y cualesquiera **pérdidas por deterioro del valor** acumuladas.

Modelo de revaluación

17.15B Una entidad medirá un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor posteriores. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera de **forma material o con importancia relativa** del que podría determinarse utilizando el valor razonable al final del **periodo sobre el que se informa**. La Sección 12 *Medición del Valor Razonable* proporciona una guía para determinar el valor razonable. Si se revalúa un elemento de propiedades, planta y equipo, todos los elementos de propiedades, planta y equipo a los que pertenezca ese activo se revaluarán también.

17.15C Si se incrementa el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, dicho aumento se reconocerá en **otro resultado integral** y acumulado en el **patrimonio** en una cuenta de superávit de revaluación. Sin embargo, el incremento se reconocerá en el resultado del periodo en la medida en que sea una reversión de un decremento por una revaluación del mismo activo reconocido anteriormente en el resultado del periodo.

17.15D Cuando se reduzca el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, dicha disminución se reconocerá en el resultado del periodo. Sin embargo, la disminución se reconocerá en otro resultado integral en la medida en que existiera saldo acreedor en el superávit de revaluación en relación con ese activo. La disminución reconocida en otro resultado integral reduce el importe acumulado en el patrimonio contra la cuenta de superávit de revaluación.

Depreciación

17.16 Si los principales componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo tienen patrones significativamente diferentes de consumo de beneficios económicos, una entidad distribuirá el costo inicial del activo entre sus componentes principales y depreciará cada uno de estos componentes por separado a lo largo de su vida útil. Otros activos se depreciarán a lo largo de sus vidas útiles como activos individuales. Con algunas excepciones, tales como minas, canteras y vertederos, los terrenos tienen una vida ilimitada y, por tanto, no se deprecian.

17.17 El cargo por depreciación para cada periodo se reconocerá en el resultado, a menos que otra sección de esta Norma requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo. Por ejemplo, la depreciación de una propiedad, planta y equipo de manufactura se incluirá en los costos de los inventarios (véase la Sección 13 *Inventarios*).

Importe depreciable y periodo de depreciación

17.18 Una entidad distribuirá el **importe depreciable** de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil.

17.19 Factores tales como un cambio en el uso del activo, un desgaste significativo inesperado, avances tecnológicos y cambios en los precios de mercado podrían indicar que ha cambiado el **valor residual** o la vida útil de un activo desde la **fecha de presentación** anual más reciente. En presencia de estos indicadores, una entidad revisará sus estimaciones anteriores y, si las expectativas actuales son diferentes, modificará el valor residual, el método de depreciación o la vida útil. La entidad contabilizará el cambio en el valor residual, el método de depreciación o la vida útil como un cambio de **estimación contable**, de acuerdo con la Sección 10 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

17.20 La depreciación de un activo comenzará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia. La depreciación de un activo cesa cuando se da de baja en cuentas. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo, a menos que se encuentre depreciado por completo. Sin embargo, si se

utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

17.21 Para determinar la vida útil de un activo, una entidad deberá considerar todos los factores siguientes:

(a) la utilización prevista del activo. El uso se evalúa por referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de él.

(b) el desgaste físico esperado, que dependerá de factores operativos tales como el número de turnos de trabajo en los que se utilizará el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el grado de cuidado y conservación mientras el activo no está siendo utilizado.

(c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo. Las reducciones futuras esperadas en el precio de venta de un artículo que fue producido utilizando un activo podrían indicar la expectativa de obsolescencia técnica o comercial del activo.

(d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los contratos de **arrendamiento** relacionados.

Método de depreciación

17.22 Una entidad seleccionará un método de depreciación que refleje el patrón con arreglo al cual espera consumir los beneficios económicos futuros del activo. Los métodos posibles de depreciación incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y los métodos basados en el uso, como, por ejemplo, el método de las unidades de producción. No es apropiado un método de depreciación que se base en los **ingresos de actividades ordinarias** generado por una actividad que incluye el uso de un activo.

17.23 Si existe alguna indicación de que se ha producido un cambio significativo, desde la última fecha sobre la que se informa, en el patrón con arreglo al cual una entidad espera consumir los beneficios económicos futuros de un activo anual, dicha entidad revisará su método de depreciación presente y, si las expectativas actuales son diferentes, cambiará dicho método de depreciación para reflejar el nuevo patrón. La entidad contabilizará este cambio como un cambio de estimación contable, de acuerdo con la Sección 10.

Deterioro del valor

Medición y reconocimiento del deterioro del valor

17.24 En cada fecha sobre la que se informa, una entidad aplicará la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos* para determinar si un elemento o grupo de elementos de propiedades, planta y equipo ha visto deteriorado su valor y, en tal caso, cómo reconocer y medir la pérdida por deterioro de valor. En dicha sección se explica cuándo y cómo ha de proceder una entidad para revisar el importe en libros de sus activos, cómo ha de determinar el **importe recuperable** de un activo y cuándo ha de reconocer o revertir una pérdida por deterioro en su valor.

Compensación por deterioro del valor

17.25 Una entidad incluirá en resultados las compensaciones procedentes de terceros, por elementos de propiedades, planta y equipo que hubieran experimentado un deterioro del valor, se hubieran perdido o abandonado, solo cuando tales compensaciones sean exigibles.

Propiedades, planta y equipo mantenidos para la venta

17.26 El párrafo 27.9(f) establece que un plan para la disposición de un activo antes de la fecha esperada anteriormente es un indicador de deterioro del valor que desencadena el cálculo del importe recuperable del activo a afectos de determinar si ha visto deteriorado su valor.

Baja en cuentas

17.27 Una entidad dará de baja en cuentas un elemento de propiedades, planta y equipo:

(a) por su disposición; o

© IFRS Foundation

(b) cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición.

17.28 Una entidad reconocerá la ganancia o pérdida por la **baja en cuentas** de un elemento de propiedades, planta y equipo en el resultado del periodo en que el elemento sea dado de baja en cuentas (a menos que la Sección 20 *Arrendamientos* requiera otra cosa en caso de venta con arrendamiento posterior). La entidad no clasificará estas ganancias como ingresos de actividades ordinarias.

17.29 La fecha de disposición de una partida es la fecha en que el destinatario obtiene el control de esa partida de acuerdo con los requerimientos de los párrafos 23.57 a 23.61 para determinar cuándo se cumple un compromiso. La Sección 20 se aplicará a la disposición por venta con arrendamiento posterior.

17.30 Una entidad determinará la ganancia o pérdida procedente de la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo, como la diferencia entre el producto neto de la disposición, si lo hubiera, y el importe en libros del elemento.

Información a revelar

17.31 Una entidad revelará la siguiente información para cada clase de propiedades, planta y equipo determinada de acuerdo con el párrafo 4.11(a) y de forma separada las propiedades de inversión registradas al costo menos la depreciación y deterioro de valor acumulados:

(a) las bases de medición utilizadas para determinar el importe bruto en libros;

(b) los métodos de depreciación utilizados;

(c) las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas;

(d) el importe bruto en libros y la depreciación acumulada (agregada con pérdidas por deterioro del valor acumuladas), al principio y final del periodo sobre el que se informa; y

(e) una conciliación entre los importes en libros al principio y al final del periodo sobre el que se informa, que muestre por separado:

(i) las adiciones;

(ii) las disposiciones;

(iii) las adquisiciones realizadas mediante **combinaciones de negocios**;

(iv) los incrementos o disminuciones, resultantes de las revaluaciones, de acuerdo con los párrafos 17.15B a 17.15D, así como las pérdidas por deterioro del valor reconocidas, o revertidas en otro resultado integral, en función de lo establecido en la Sección 27;

(v) las transferencias hacia y desde las inversiones inmobiliarias contabilizadas al valor razonable con cambios en los resultados (véase el párrafo 16.8);

(vi) las pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en el resultado de acuerdo con la Sección 27;

(vii) la depreciación; y

(viii) otros cambios.

No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.

17.32 La entidad revelará también:

(a) la existencia y los importes en libros de las propiedades, planta y equipo sobre los que la entidad tiene una titularidad restringida o que están pignorados como garantía de **pasivos**;

(b) el importe de los compromisos contractuales para la adquisición de propiedades, planta y equipo; y

(c) si una entidad tiene propiedades de inversión cuyo valor razonable no puede medirse con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado, revelará ese hecho y las razones por las que la medición del valor razonable involucraría un esfuerzo o costo desproporcionado para los elementos de propiedades de inversión.

17.33 Si los elementos propiedades, planta y equipo se contabilizan por sus importes revaluados, la entidad revelará:

(a) la fecha efectiva de la revaluación;

(b) si se han utilizado los servicios de un tasador independiente;

(c) [eliminado]

(d) para cada clase de propiedades, planta y equipo que se haya revaluado, el importe en libros al que se habría reconocido si se hubieran contabilizado según el modelo del costo; y

(e) el superávit de revaluación, indicando los movimientos del periodo, así como cualquier restricción sobre la distribución de su saldo a los accionistas.

Sección 18
Activos Intangibles distintos de la Plusvalía

Alcance de esta sección

18.1 Esta sección se aplica a la contabilidad de todos los **activos intangibles** distintos de la **plusvalía** (véase la Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía*) y los activos intangibles que posee una entidad para su venta en el curso ordinario de los negocios (véase la Sección 13 *Inventarios* y la Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*).

18.2 Un activo intangible es un **activo** identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física. Un activo es identificable cuando:

(a) es separable, es decir, es susceptible de ser separado o dividido de la entidad y vendido, transferido, explotado, arrendado o intercambiado, bien individualmente junto con un contrato, un activo o un **pasivo** relacionado; o

(b) surge de un contrato o de otros derechos legales, independientemente de si esos derechos son transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.

18.3 Esta sección no es de aplicación a lo siguiente:

(a) **activos financieros; o**

(b) los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

Reconocimiento

Principio general para el reconocimiento de activos intangibles

18.4 Una entidad reconocerá un activo intangible como activo si, y solo si:

(a) es **probable** que los beneficios económicos futuros esperados que se han atribuido al activo fluyan a la entidad;

(b) el costo o el valor del activo puede ser medido con fiabilidad; y

(c) el activo no es resultado del desembolso incurrido internamente en un elemento intangible.[4]

18.5 Una entidad evaluará la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros esperados utilizando hipótesis razonables y fundadas, que representen la mejor estimación de la gerencia de las condiciones económicas que existirán durante la **vida útil** del activo.

18.6 Una entidad utilizará su juicio para evaluar el grado de certidumbre asociado al flujo de beneficios económicos futuros que sea atribuible a la utilización del activo, sobre la base de la evidencia disponible en el momento del **reconocimiento** inicial, otorgando un peso mayor a la evidencia procedente de fuentes externas.

18.7 El criterio de reconocimiento de probabilidad del párrafo 18.4(a) siempre se considera satisfecho para los activos intangibles que se adquieren por separado.

Adquisición como parte de una combinación de negocios

18.8 Un activo intangible adquirido en una **combinación de negocios** se reconocerá a menos que su **valor razonable** no pueda medirse con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado en la fecha de adquisición.

Medición inicial

18.9 Una entidad medirá inicialmente un activo intangible al costo.

[4] En este párrafo se utiliza el término "activo" de una manera que difiere en algunos aspectos de la definición del párrafo 2.44 y del Glosario. A efectos de esta sección, un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.

Adquisición separada

18.10 El costo de un activo intangible adquirido de forma separada comprende:

(a) su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio; y

(b) cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto.

Adquisición como parte de una combinación de negocios

18.11 Si un activo intangible se adquiere en una combinación de negocios, el costo de ese activo intangible es su valor razonable en la fecha de adquisición.

Adquisición mediante una subvención del gobierno

18.12 Si un activo intangible se adquirió mediante una **subvención del gobierno**, el costo de ese activo intangible es su valor razonable en la fecha en la que se recibe o es exigible la subvención, de acuerdo con la Sección 24 *Subvenciones del Gobierno*.

Permutas de activos

18.13 Un activo intangible puede haber sido adquirido a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios. Una entidad medirá el costo de este activo intangible por su valor razonable, a menos que (a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial, o (b) no puedan medirse con fiabilidad el valor razonable ni del activo recibido ni del activo entregado. En tales casos, el costo del activo se medirá por el **valor en libros** del activo entregado.

Otros activos intangibles generados internamente

18.14 Una entidad reconocerá el desembolso incurrido internamente en una partida intangible como un gasto, incluyendo todos los desembolsos para actividades de **investigación** y **desarrollo**, como un **gasto** cuando incurra en él, a menos que forme parte del costo de otro activo que cumpla los criterios de reconocimiento de esta Norma.

18.15 Como ejemplos de la aplicación del párrafo anterior, una entidad reconocerá los desembolsos en las siguientes partidas como un gasto, y no como un activo intangible:

(a) generación interna de marcas, logotipos, sellos o denominaciones editoriales, listas de clientes u otras partidas que en esencia sean similares;

(b) actividades de establecimiento (por ejemplo, gastos de establecimiento), que incluyen costos de inicio de actividades, tales como costos legales y administrativos incurridos en la creación de una entidad con personalidad jurídica, desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación o negocio (es decir, costos de preapertura) y desembolsos de lanzamiento de nuevos productos o procesos (es decir, costos previos a la operación);

(c) actividades formativas;

(d) publicidad y otras actividades promocionales;

(e) reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de una entidad; y

(f) plusvalía generada internamente.

18.16 El párrafo 18.15 no impide reconocer los anticipos como activos, cuando el pago por los bienes o servicios se haya realizado con anterioridad a la entrega de los bienes o prestación de los servicios.

Los gastos de periodos anteriores no deben reconocerse como un activo

18.17 Los desembolsos sobre un activo intangible reconocidos inicialmente como gastos no se reconocerán en una fecha posterior como parte del costo de un activo.

Medición posterior al reconocimiento

18.18 Una entidad medirá los activos intangibles al costo menos cualquier **amortización** acumulada y cualquier **pérdida por deterioro de valor** acumulada. Los requerimientos para la amortización se establecen en esta sección. Los requerimientos para el reconocimiento del deterioro del valor se establecen en la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*.

Vida útil

18.19 A efectos de esta Norma, se considera que todos los activos intangibles tienen una vida útil finita. La vida útil de un activo intangible que surja de un derecho contractual o legal de otro tipo no excederá el periodo de esos derechos, pero puede ser inferior, dependiendo del periodo a lo largo del cual la entidad espera utilizar el activo. Si el derecho contractual o legal de otro tipo se hubiera fijado por un plazo limitado que puede ser renovado, la vida útil del activo intangible solo incluirá el periodo o periodos de renovación cuando exista evidencia que respalde la renovación por parte de la entidad sin un costo significativo.

18.20 Si la vida útil de un activo intangible no puede establecerse de forma fiable, la vida se determinará sobre la base de la mejor estimación de la gerencia, pero no superará los diez años.

Periodo y método de amortización

18.21 Una entidad distribuirá el **importe depreciable** de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil. El cargo por amortización de cada periodo se reconocerá como un gasto, a menos que otra sección de esta Norma requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo, tal como **inventarios** o **propiedades, planta y equipo**.

18.22 La amortización comenzará cuando el activo intangible esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que se pueda usar de la forma prevista por la gerencia. La amortización cesa cuando el activo se da de baja en cuentas. La entidad elegirá un método de amortización que refleje el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros derivados del activo. Si la entidad no puede determinar ese patrón de forma fiable, utilizará el método lineal de amortización.

18.22A Existe una presunción de que es inapropiado un método de amortización basado en los **ingresos de actividades ordinarias** generadas por una actividad que incluye el uso de un activo intangible. Sin embargo, una entidad puede refutar esta presunción y utilizar un método de amortización basado en los ingresos de actividades ordinarias que incluyan el uso de un activo intangible solo en circunstancias limitadas:

(a) en el que el activo intangible se expresa como una **medida** de ingresos de actividades ordinarias (es decir, cuando los derechos sobre el uso de un activo intangible se especifican como una cantidad total fija de ingresos de actividades ordinarias a generar); o

(b) cuando se pueda demostrar que los ingresos de actividades ordinarias y el consumo de los beneficios económicos futuros del activo intangible están altamente correlacionados.

Valor residual

18.23 Una entidad supondrá que el **valor residual** de un activo intangible es cero a menos que:

(a) haya un compromiso, por parte de un tercero, de comprar el activo al final de su vida útil; o

(b) exista un **mercado activo** para el activo y:

(i) pueda determinarse el valor residual con referencia a este mercado; y

(ii) sea probable que este mercado existirá al final de la vida útil del activo.

Revisión del periodo y del método de amortización

18.24 Factores tales como un cambio en cómo se usa un activo intangible, avances tecnológicos y cambios en los precios de mercado podrían indicar que ha cambiado el valor residual o la vida útil de un activo intangible desde la **fecha de presentación** correspondiente al periodo anual más reciente. Si estos indicadores están presentes, una entidad revisará sus estimaciones anteriores y, si las expectativas actuales son diferentes, modificará el valor residual, el método de amortización o la vida útil. La entidad contabilizará el cambio en el valor residual, el método de amortización o la vida útil como un cambio de **estimación contable**, de acuerdo con la Sección 10 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

Recuperación del importe en libros—pérdidas por deterioro del valor

18.25 Para determinar si se ha deteriorado el valor de un activo intangible, una entidad aplicará la Sección 27. En dicha sección se explica cuándo y cómo ha de proceder una entidad para revisar el importe en libros de sus activos, cómo ha de determinar el **importe recuperable** de un activo y cuándo ha de reconocer o revertir una pérdida por deterioro en su valor.

Retiros y disposiciones de activos intangibles

18.26 Una entidad dará de baja un activo intangible y reconocerá una ganancia o pérdida en el **resultado del periodo**:

(a) por su disposición; o

(b) cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición.

Información a revelar

18.27 Una entidad revelará, para cada clase de activos intangibles, lo siguiente:

(a) las vidas útiles o las tasas de amortización utilizadas;

(b) los métodos de amortización utilizados;

(c) el importe en libros bruto y cualquier amortización acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor), tanto al principio como al final de cada **periodo sobre el que se informa**;

(d) la partida o partidas, en el **estado de resultado integral** (y en el **estado de resultados**, si se presenta) en las que está incluida cualquier amortización de los activos intangibles;

(e) una conciliación entre los importes en libros al principio y al final del periodo sobre el que se informa, que muestre por separado:

(i) las adiciones;

(ii) las disposiciones;

(iii) las adquisiciones realizadas mediante combinaciones de negocios;

(iv) la amortización;

(v) las pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en el resultado de acuerdo con la Sección 27; y

(vi) otros cambios.

No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.

18.28 Una entidad revelará también:

(a) una descripción, el importe en libros y del periodo restante de amortización de cualquier activo intangible individual que sea **material o con importancia relativa** en los **estados financieros** de la entidad;

(b) para los activos intangibles adquiridos mediante una subvención del gobierno, y que hayan sido reconocidos inicialmente al valor razonable (véase el párrafo 18.12):

(i) el valor razonable por el que se han registrado inicialmente tales activos; y

(ii) sus importes en libros.

(c) la existencia e importes en libros de los activos intangibles a cuya titularidad la entidad tiene alguna restricción o que está pignorada como garantía de deudas; y

(d) el importe de los compromisos contractuales para la adquisición de activos intangibles.

18.29 Una entidad revelará el importe agregado de los desembolsos en investigación y desarrollo reconocido como un gasto durante el periodo (es decir, el importe de los desembolsos incurridos internamente en investigación y desarrollo que no se ha capitalizado como parte del costo de otro activo que cumple los criterios de reconocimiento de esta Norma).

Sección 19
Combinaciones de Negocios y Plusvalía

Alcance de esta sección

19.1 Esta sección se aplicará a una transacción u otro suceso que cumpla la definición de una **combinación de negocios**. Establece los requerimientos sobre cómo una **adquirente** reconoce y mide en sus estados financieros:

(a) los **activos** identificables adquiridos, los **pasivos** asumidos y cualquier **participación no controladora** en la **adquirida**; y

(b) la **plusvalía** adquirida o una ganancia procedente de una compra en condiciones muy ventajosas.

19.2 Esta sección no se aplicará a:

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

(b) formaciones de un **acuerdo conjunto** en los estados financieros del propio acuerdo conjunto.

(c) adquisiciones de un activo o de un grupo de activos que no constituya un negocio.

Identificación de una combinación de negocios

19.3 La entidad determinará si una operación u otro evento cumple la definición de combinación de negocios. Una combinación de negocios es una transacción u otro evento en el que una entidad (la adquirente) obtiene el control de uno o más negocios (la adquirida). Los párrafos 19A.1 a 19A.10 proporcionan guía sobre cómo determinar si la transacción u otro evento es una combinación de negocios. Si los activos adquiridos y los pasivos asumidos no constituyen un negocio, la **entidad que informa** contabilizará la transacción u otro suceso como una adquisición de activos.

19.4 Una adquirente puede obtener el control de una empresa adquirida de varias maneras—por ejemplo:

(a) transfiriendo **efectivo**, **equivalentes al efectivo** u otros activos (incluyendo activos netos que constituyen un negocio);

(b) incurriendo en pasivos;

(c) emitiendo instrumentos de patrimonio; o

(d) proporcionando más de un tipo de contraprestación.

19.5 Una combinación de negocios puede estructurarse de varias maneras por razones legales, fiscales o de otro tipo. Ejemplos de estas estructuras incluyen transacciones u otros eventos en los que:

(a) uno o más negocios se convierten en subsidiarias de una adquirente o los activos netos de uno o más negocios se fusionan legalmente en la adquirente;

(b) una entidad que se combina transfiere sus activos netos, o sus **propietarios** transfieren sus instrumentos de patrimonio, a otra entidad que se combina o a sus propietarios;

(c) todas las entidades que se combinan transfieren sus activos netos, o los propietarios de esas entidades transfieren sus participaciones en el patrimonio, a una nueva entidad constituida; o

(d) un grupo de anteriores propietarios de una de las entidades que se combinan obtiene el control de la entidad combinada.

Contabilidad de combinaciones de negocios y plusvalía

19.6 Una entidad contabilizará cada combinación de negocios mediante la aplicación del método de la adquisición.

19.7 Para la aplicación del método de adquisición, una entidad:

(a) identificará a la adquirente;

(b) identificará la fecha de adquisición;

(c) reconocerá y medirá los activos identificables adquiridos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora en la entidad adquirida; y

(d) reconocerá y medirá la plusvalía o una ganancia por compra a precio de ganga.

Identificación de la adquirente

19.8 En cada combinación de negocios, una de las entidades que se combinan deberá identificarse como la adquirente.

19.9 La Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados* se utilizará para identificar a la adquirente—es decir, para identificar la entidad que obtiene el control de otra entidad (la adquirida).

19.10 Si una entidad que aplica la Sección 9 no puede identificar claramente cuál de las entidades que se combinan es el adquirente, la entidad considerará los factores de los párrafos 19A.11 a 19A.15 para tomar esa determinación.

Identificación de la fecha de adquisición

19.11 La adquirente identificará la fecha de adquisición—que es aquélla en la que la adquirente obtiene el control de la adquirida.

Reconocimiento y medición de los activos identificables adquiridos, las obligaciones asumidas y cualquier participación no controladora en la entidad adquirida

Principio de reconocimiento

19.12 A la fecha de adquisición, la adquirente reconocerá, por separado de la plusvalía, los activos identificables adquiridos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora en la adquirida—excepto como se especifica en los párrafos 19.16 a 19.21. Una entidad adquirente reconocerá los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos solo si:

(a) cumplen con las definiciones de activos y pasivos de la Sección 2 *Conceptos y Principios Fundamentales* en la fecha de adquisición; y

(b) forman parte de lo que la entidad adquirente y la adquirida (o los antiguos propietarios de la adquirida) intercambiaron en la transacción de combinación de negocios, en lugar de ser el resultado de transacciones separadas (véase el párrafo 19.32). La adquirente y la adquirida podrían suscribir transacciones separadas antes o durante las negociaciones para la combinación de negocios que no forman parte de lo que se intercambia en la combinación de negocios. Estas transacciones separadas darán cuenta de acuerdo con las secciones aplicables de esta Norma.

Principio de medición

19.13 La adquirente medirá los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos a sus valores razonables en la fecha de su adquisición—excepto como se especifica en los párrafos 19.16 a 19.21.

19.14 Para cada combinación de negocios, la adquirente medirá en la fecha de adquisición cualquier participación no controladora en la adquirida por la parte proporcional de la participación no controladora en los importes reconocidos de los activos netos identificables de la adquirida.

Excepciones a los principios de reconocimiento y medición

19.15 Los párrafos 19.16 a 19.21 proporcionan excepciones a los principios de **reconocimiento** y medición establecidos en los párrafos 19.12 a 19.14 y especifican tanto las partidas para las que se proporcionan excepciones como la naturaleza de dichas excepciones.

19.16 Una adquirente reconocerá un **activo intangible** adquirido en una combinación de negocios si el activo cumple con los principios de reconocimiento establecidos en la Sección 18 *Activos Intangibles distintos de la Plusvalía* y el valor razonable del activo puede medirse de manera fiable sin costo o esfuerzo desproporcionado en la fecha de adquisición.

19.17 Si una adquirente asume un pasivo o un **pasivo contingente** en una combinación de negocios, y ese pasivo o pasivo contingente habría estado dentro del alcance de la Sección 21 *Provisiones y Contingencias* si la adquirente lo hubiera incurrido por separado, dicha adquirente aplicará el párrafo 21.6 para determinar si existe una obligación presente en la fecha de adquisición como resultado de eventos pasados.

19.18 La determinación de la existencia de una obligación presente, de acuerdo con el párrafo 19.17, dará lugar al reconocimiento de un pasivo contingente en la fecha de adquisición si:

(a) la obligación presente cumple la definición de pasivo contingente de acuerdo con el párrafo 21.12; y

(b) el valor razonable del pasivo contingente puede medirse con fiabilidad.

19.19 Por lo tanto, la adquirente reconoce un pasivo contingente asumido en una combinación de negocios en la fecha de adquisición, incluso si no es **probable** que la adquirente deba transferir beneficios económicos para liquidar la obligación presente. La adquirente no aplica los requerimientos de reconocimiento de los párrafos 21.4(b) y 21.12 a un pasivo contingente asumido en una combinación de negocios.

19.20 Una adquirente reconocerá y medirá de acuerdo con la Sección 29 *Impuesto a las Ganancias* un **activo por impuestos diferidos** o un **pasivo por impuestos diferidos** que surja de los activos adquiridos y los pasivos asumidos en una combinación de negocios.

19.21 Una empresa adquirente reconocerá y medirá, de acuerdo con la Sección 28, *Beneficios a los Empleados*, un pasivo (o activo, si lo hubiera) relacionado con los acuerdos de **beneficios a los empleados** de la adquirida.

Reconocimiento y medición de la plusvalía o una ganancia por una compra en términos muy ventajosos

19.22 La adquirente reconocerá una plusvalía en la fecha de la adquisición medida como el exceso del apartado (a) sobre el (b) siguientes:

(a) La suma de:

(i) la contraprestación transferida, medida de acuerdo con el párrafo 19.25;

(ii) el importe de cualquier participación no controladora en la adquirida, medida de acuerdo con el párrafo 19.14; y

(iii) el valor razonable en la fecha de adquisición de la participación en el patrimonio de la adquirida previamente mantenida por la adquirente en el caso de una combinación de negocios realizada por etapas (véanse los párrafos 19.29 y 19.30).

(b) el neto de los importes en la fecha de adquisición de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos, medidos de acuerdo con los párrafos 19.13 a 19.21.

Compras en términos muy ventajosos

19.23 Ocasionalmente, una adquirente realizará una compra a precios muy ventajosos--una combinación de negocios en la que el importe del párrafo 19.22(b) exceda la suma de los importes especificados en el párrafo 19.22(a). Si queda un exceso después de la aplicación del párrafo 19.24 por parte de un adquirente, este reconocerá la ganancia resultante en el **resultado del periodo** en la fecha de adquisición. La ganancia se atribuirá a la adquirente.

19.24 Antes de reconocer una ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas, la adquirente reevaluará si ha identificado correctamente todos los activos adquiridos y todos los pasivos asumidos y reconocerá cualesquiera activos adicionales identificados en esta evaluación. A continuación, la entidad adquirente revisará los procedimientos utilizados para medir los importes que se requiere reconocer en la fecha de adquisición para:

(a) los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos;

(b) la participación en el patrimonio de la adquirida que la adquirente poseía anteriormente, en el caso de una combinación de negocios realizada por etapas; y

(c) la contraprestación transferida.

Contraprestación transferida

19.25 Una entidad adquirente medirá la contraprestación transferida en una combinación de negocios al valor razonable. La adquirente calculará la contraprestación transferida como la suma de los valores razonables en

la fecha de adquisición de los activos transferidos por la adquirente, los pasivos incurridos por la adquirente con los antiguos propietarios de la adquirida y los instrumentos patrimonio emitidos por la adquirente. Ejemplos de contraprestación incluyen efectivo, otros activos, un negocio o una subsidiaria de la adquirente, contraprestación contingente, instrumentos patrimonio ordinarios o preferentes, opciones y certificados para compra de acciones (warrants).

Contraprestación contingente

19.26 La contraprestación que una adquirente transfiere a cambio de la adquirida incluye cualquier activo o pasivo que proceda de un acuerdo de contraprestación contingente (véase el párrafo 19.25). La adquirente reconocerá el valor razonable en la fecha de adquisición de la contraprestación contingente como parte de la contraprestación transferida a cambio de la adquirida si el valor razonable de la contraprestación contingente puede medirse de forma fiable sin costo ni esfuerzo desproporcionado.

19.27 Si la entidad adquirente no puede medir de forma fiable el valor razonable de la contraprestación contingente en la fecha de adquisición sin incurrir en un costo ni esfuerzo desproporcionado, medirá la contraprestación contingente en la fecha de adquisición utilizando el importe más probable de la contraprestación. Posteriormente, la entidad adquirente no volverá a evaluar si la medición del valor razonable de la contraprestación contingente implica un costo ni esfuerzo desproporcionado [véase el párrafo 19.37(b)].

19.28 La entidad adquirente aplicará la Sección 22, *Pasivos y Patrimonio*, para clasificar una obligación de pagar una contraprestación contingente que sea un **instrumento financiero** como un **pasivo financiero** o como **patrimonio**. Una entidad adquirente clasificará un derecho a la devolución de una contraprestación previamente transferida como un activo. Los párrafos 19.36 y 19.37 establecen los requerimientos para la contabilización de la contraprestación contingente.

Una combinación de negocios realizada por etapas

19.29 Algunas veces, una adquirente obtiene el control de una adquirida en la que tenía una participación en el patrimonio inmediatamente antes de la fecha de la adquisición. En este caso, la adquirente volverá a valorar su participación en el patrimonio previamente mantenido en la adquirida a su valor razonable en la fecha de adquisición y reconocerá la ganancia o pérdida resultante, si la hubiera, en el resultado del periodo.

19.30 Cuando una parte de un acuerdo conjunto obtiene el control de un negocio que es una operación controlada conjuntamente o un activo controlado conjuntamente inmediatamente antes de la fecha de adquisición, la transacción es una combinación de negocios realizada por etapas (una adquisición por etapas). La adquirente aplicará los requerimientos para una combinación de negocios lograda en etapas de acuerdo con el párrafo 19.29, incluyendo la revaluación de toda su participación previamente mantenida en la operación o el activo controlado conjuntamente.

Periodo de medición

19.31 Si la contabilidad inicial de una adquirente para una combinación de negocios está incompleta al final del **periodo sobre el que se informa** en el que la combinación ocurre, la adquirente reconocerá en sus **estados financieros** los importes provisionales de las partidas cuya contabilización está incompleta. En el plazo de doce meses a partir de la fecha de adquisición, la entidad adquirente ajustará retroactivamente los importes provisionales que haya reconocido como activos y pasivos, y reconocerá cualquier incorporación de activos y pasivos, para reflejar la nueva información que haya obtenido sobre cualquier hecho y circunstancia de relevancia que existiera en la fecha de adquisición. Cualquier ajuste afecta a la plusvalía adquirida o a cualquier ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas. Una vez transcurridos más de doce meses desde la fecha de adquisición, la entidad adquirente reconocerá los ajustes en la contabilización inicial de una combinación de negocios solo si corrige un **error** de acuerdo con la Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores*.

Costos relacionados con la adquisición

19.32 Son costos relacionados con la adquisición aquellos en que incurre una adquirente para llevar a cabo una combinación de negocios. La entidad adquirente contabilizará los costos relacionados con la adquisición por separado de la combinación de negocios, como gastos en los periodos en que se incurra en los costos y se reciban los servicios, con dos excepciones: la entidad adquirente reconocerá el costo de emisión de deuda de acuerdo con la Sección 11 *Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros* y el costo de emisión de títulos de capital de acuerdo con la Sección 22.

Medición posterior y contabilización

19.33 Después del reconocimiento inicial, una adquirente aplicará las secciones aplicables de esta Norma a los activos adquiridos, los pasivos asumidos o incurridos y los instrumentos de patrimonio emitidos en una combinación de negocios. Después del reconocimiento inicial, los párrafos 19.34 a 19.37 se aplican a:

(a) la plusvalía;

(b) pasivos contingentes reconocidos en la fecha de la adquisición; y

(c) contraprestación contingente.

Plusvalía

19.34 Después de que una adquirente reconozca inicialmente la plusvalía adquirida en una combinación de negocios, dicha adquirente la medirá al costo menos la **amortización** acumulada y las **pérdidas por deterioro** de valor acumuladas. La adquirente aplicará:

(a) los párrafos 18.19 a 18.24 para la amortización de la plusvalía. Si la adquirente no puede establecer de manera fiable la **vida útil** de la plusvalía, utilizará su mejor estimación de la vida útil, pero dicha estimación no excederá de diez años.

(b) la Sección 27 *Deterioro de Valor de Activos* para reconocer y medir cualquier deterioro de valor de la plusvalía.

Pasivos contingentes

19.35 Después de que una adquirente reconozca inicialmente un pasivo contingente en una combinación de negocios y hasta que el pasivo se liquide, cancele o expire, deberá valorar el pasivo al mayor de:

(a) el importe que la adquirente habría reconocido de acuerdo con la Sección 21; o

(b) el importe que la adquirente reconoció inicialmente menos, si procede, el importe acumulado de los **ingresos** reconocidos de acuerdo con los principios de la Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*.

Contraprestación contingente

19.36 Los cambios resultantes de eventos posteriores a la fecha de adquisición (como cumplir un objetivo de ganancias, alcanzar un precio de acción específico o alcanzar un hito en un proyecto de **investigación** y **desarrollo**) no son ajustes del periodo de medición, excepto los cambios en el importe de la contraprestación contingente que son ajustes del periodo de medición de acuerdo con el párrafo 19.31. Una adquirente contabilizará los cambios en el importe de la contraprestación contingente que no sean ajustes del periodo de medición de acuerdo con el párrafo 19.37.

19.37 Si la contraprestación contingente es:

(a) clasificada como patrimonio, la adquirente no volverá a medir esa contraprestación contingente y contabilizará su liquidación posterior dentro del patrimonio.

(b) otras contraprestaciones contingentes:

(i) cuyo valor razonable pueda medirse de forma fiable sin un costo o esfuerzo desproporcionado en la fecha de adquisición, la adquirente medirá esa contraprestación contingente a su valor razonable en cada **fecha de presentación** de informes y reconocerá en resultados cualquier cambio en el valor razonable.

(ii) cuyo valor razonable no pueda medirse de forma fiable sin un costo ni esfuerzo desproporcionado en la fecha de adquisición (véase el párrafo 19.27)—la entidad adquirente revisará esa contraprestación contingente en cada fecha de presentación y la ajustará para reflejar la estimación actual del importe más probable de la contraprestación contingente en esa fecha de presentación. La entidad adquirente reconocerá en el resultado del ejercicio cualquier ajuste de los importes que haya reconocido previamente

Información a revelar

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

19.38 Para cada combinación de negocios que ocurra durante el periodo sobre el que se informa, la adquirente revelará:

(a) el nombre y una descripción de la adquirida;

(b) la fecha de adquisición;

(c) el porcentaje de instrumentos de—patrimonio con derecho a voto adquiridos;

(d) el valor razonable en la fecha de adquisición del total de la contraprestación transferida y una descripción de los componentes de dicha contraprestación (como efectivo, instrumentos de patrimonio e instrumentos de deuda);

(e) para los acuerdos de contraprestación contingente:

(i) el importe reconocido en la fecha de la adquisición;

(ii) una descripción de los acuerdos y la base para determinar el importe del pago; y

(iii) si procede, el hecho de que la adquirente no pueda medir de forma fiable el valor razonable de la contraprestación contingente en la fecha de adquisición sin incurrir en un costo ni esfuerzo desproporcionado (véase el párrafo 19.27) y las razones por las que supondría un costo ni esfuerzo desproporcionado;

(f) los importes reconocidos en la fecha de adquisición para cada clase de activos y pasivos de la adquirida;

(g) para una compra a precios muy ventajosos, el importe de cualquier ganancia reconocida en el resultado del periodo de acuerdo con el párrafo 19.23 y la partida en el estado del resultado integral (y en el **estado de resultados**, si se presenta) en la que se reconoce la ganancia;

(h) una descripción cualitativa de los factores que componen la plusvalía reconocida, por ejemplo, las sinergias esperadas de la combinación de las operaciones de la adquirida y la adquirente, o los activos intangibles no reconocidos de acuerdo con el párrafo 19.16; y

(i) la información requerida por el párrafo 21.15 para cada pasivo contingente que la adquirente no reconozca de acuerdo con el párrafo 19.18 (porque su valor razonable no puede medirse de forma fiable).

Para todas las combinaciones de negocios

19.39 Una adquirente revelará las vidas útiles utilizadas para amortizar la plusvalía y una conciliación del **importe en libros** de la plusvalía al inicio y al final del periodo sobre el que se informa. La adquirente revelará por separado:

(a) la plusvalía adicional que haya reconocido durante el periodo sobre el que se informa, derivada de nuevas combinaciones de negocios;

(b) las pérdidas por deterioro que haya reconocido durante el periodo sobre el que se informa, de acuerdo con la Sección 27;

(c) la plusvalía relacionada con negocios previamente adquiridos que la adquirente haya dado de baja en cuentas durante el periodo sobre el que se informa; y

(d) otros cambios.

19.40 La conciliación establecida en el párrafo 19.39 no necesita ser presentada para periodos anteriores.

Para periodos sobre los que se informa después de la fecha de adquisición

19.41 Para cada periodo sobre el que se informa después de la fecha de adquisición hasta que la entidad cobre, venda o pierda de otro modo el derecho a un activo de contraprestación contingente, o hasta que la entidad liquide un pasivo de contraprestación contingente o el pasivo se cancele o expire, la entidad revelará para cada combinación de negocios **material o con importancia relativa** y en conjunto para las combinaciones

 © IFRS Foundation

de negocios que sean individualmente no materiales o sin importancia relativa, pero colectivamente significativas:

(a) cualquier cambio en los importes reconocidos de la contraprestación contingente, incluidas las diferencias que surjan en el momento de la liquidación; y

(b) las técnicas de valoración y los datos de entrada clave del modelo que la adquirente utilizó para medir la contraprestación contingente.

Apéndice de la Sección 19
Guía de aplicación

Este Apéndice es una parte integral de la Sección 19.

Definición de un negocio (aplicación del párrafo 19.3)

19A.1 Un negocio es un conjunto integrado de actividades y activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar bienes o servicios a clientes, que producen ingresos por inversiones (tales como dividendos o intereses) u otros ingresos procedentes de actividades ordinarias. Un negocio consiste en insumos y procesos aplicados a estos insumos que tienen la capacidad de contribuir a la creación de productos. Estos son los tres elementos de un negocio y sus definiciones:

(a) un *insumo* es todo recurso económico que elabora productos, o tiene la capacidad de contribuir a la creación de productos si se les aplican uno o más procesos. Ejemplos de insumos incluyen empleados, activos no corrientes, propiedad intelectual y la capacidad de obtener acceso a los materiales o derechos necesarios.

(b) un *proceso* es todo sistema, norma, protocolo, convención o regla que, aplicado a un insumo o insumos, elabora productos o tiene la capacidad de elaborar contribuir a la creación de productos. Ejemplos de procesos incluyen los procesos de gestión estratégica, de operación y de gestión de recursos.

(c) un *producto* es el resultado de los insumos y los procesos aplicados a esos insumos que proporcionan bienes o servicios a los clientes, generan ingresos de inversión o generan otros ingresos de actividades ordinarias.

Prueba opcional para identificar la concentración de valor razonable

19A.2 El párrafo 19A.3 establece una prueba de concentración opcional para una evaluación simplificada de si un conjunto adquirido de actividades y activos es un negocio. Una entidad puede elegir si aplicar la prueba para cada transacción u otro evento. Si la prueba de concentración:

(a) se cumple, queda determinado que el conjunto de actividades y activos no es un negocio y no es necesaria ninguna evaluación adicional; o

(b) no se cumple (o si la entidad decide no aplicar la prueba), la entidad realiza la evaluación establecida en los párrafos 19A.4 a 19A.10.

19A.3 Cuando la prueba de concentración se cumple, significa que se determina que un conjunto adquirido de actividades y activos no es un negocio, ya que sustancialmente todo el valor razonable de los activos brutos adquiridos se concentra en un único activo identificable o grupo de activos identificables similares. A efectos de la prueba de concentración:

(a) los activos brutos adquiridos excluyen el efectivo y los equivalentes de efectivo, los activos por impuestos diferidos y la plusvalía resultante de los efectos de los pasivos por impuestos diferidos;

(b) el valor razonable de los activos brutos adquiridos incluye cualquier contraprestación transferida (más la participación proporcional de las participaciones no controladoras en los importes reconocidos de los activos netos identificables de la adquirida y el valor razonable de cualquier participación mantenida previamente) en exceso;

(c) un solo activo identificable incluye cualquier activo o grupo de activos que se reconocería y mediría como un solo activo identificable en una combinación de;

(d) Si un activo tangible está unido a otro activo tangible y no puede retirarse físicamente ni usarse por separado de él sin incurrir en un costo significativo o una disminución significativa de la utilidad o el valor razonable de cualesquiera de los activos (por ejemplo, terrenos y edificios), esos activos se considerarán un único activo identificable; y

(e) la naturaleza de cada activo identificable y las características de riesgo (los riesgos asociados con la gestión y creación de resultados de los activos) se consideran para evaluar si los activos son similares.

 © IFRS Foundation

Elementos de un negocio

19A.4 Aunque los negocios suelen tener productos, un conjunto integrado de actividades y activos puede no tener productos y seguir siendo considerado un negocio. Si un conjunto integrado de actividades y activos tiene dos elementos esenciales (los datos de entrada y los procesos aplicados a esos datos de entrada), puede ser llevado a cabo y gestionado para los fines identificados en la definición de negocio. Un negocio no necesita incluir todos los insumos o procesos que el vendedor utilizó para operar ese negocio. Sin embargo, para ser considerado un negocio, un conjunto integrado de actividades y activos incluye, como mínimo, un insumo y un proceso sustantivo, de manera que juntos contribuyan de forma significativa a la capacidad de elaborar productos. Los párrafos 19A.7 a 19A.10 especifican cómo evaluar si un proceso es esencial.

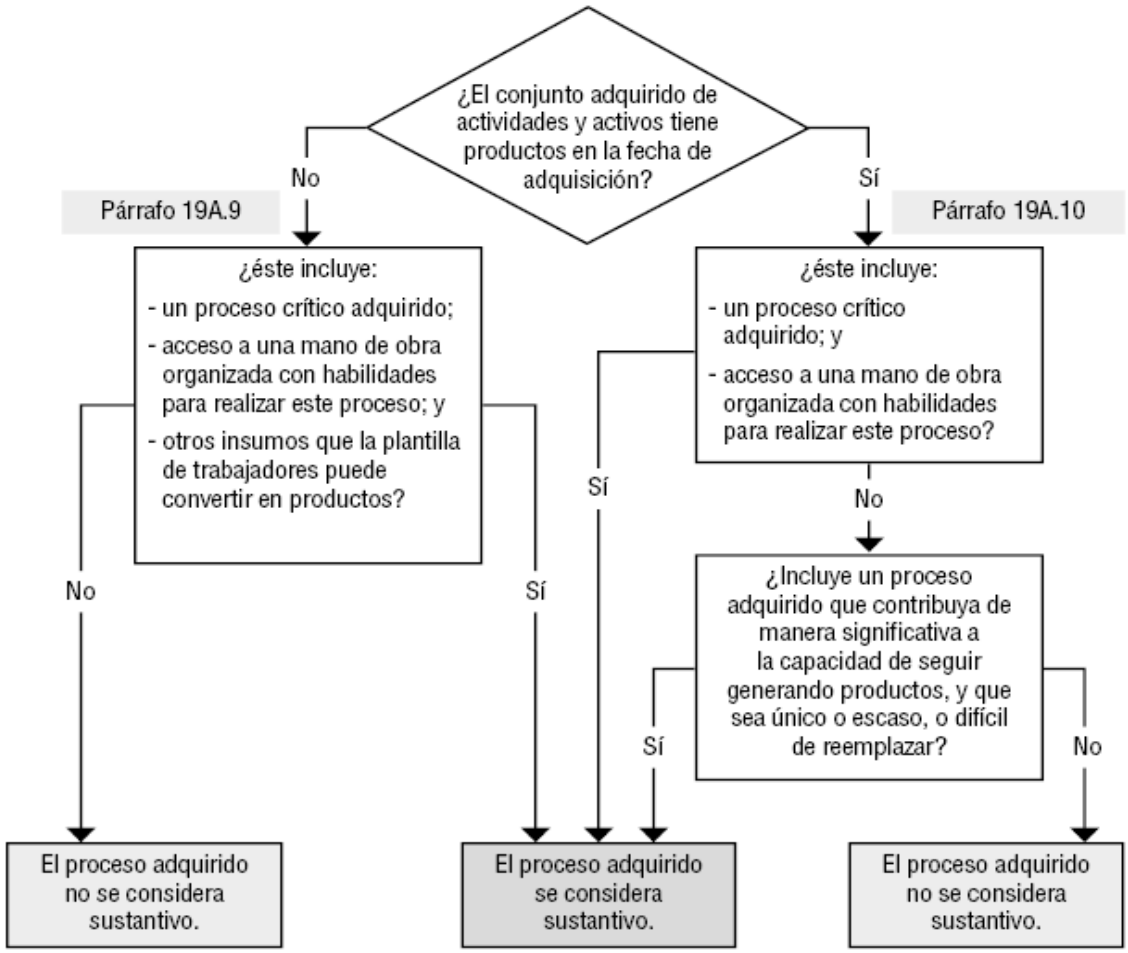
19A.5 Si un conjunto adquirido de actividades y activos tiene productos, la continuación de los **ingresos** de actividades ordinarias no demuestra por sí sola que la adquirente haya adquirido tanto datos de entrada como un proceso sustantivo.

19A.6 La determinación de si un conjunto particular de actividades y activos constituye un negocio se basa en si el conjunto integrado puede ser llevado a cabo y gestionado como un negocio por un participante en el mercado. No es relevante si un vendedor operó el conjunto como un negocio o si una adquirente tiene la intención de operar el conjunto como un negocio.

Evaluación de si un proceso adquirido es sustantivo

19A.7 Los párrafos 19A.8 a 19A.10 explican cómo evaluar si un proceso adquirido es sustantivo dependiendo de si el conjunto adquirido de actividades y activos no tiene productos (párrafo 19A.9) o tiene productos (párrafo 19A.10). La Figura 19.1 resume cómo una entidad evalúa si un proceso adquirido es sustantivo.

Figura 19.1—Cómo una entidad evalúa si un proceso adquirido es sustantivo



19A.8 Un ejemplo de un conjunto adquirido de actividades y activos que no tiene productos en la fecha de la adquisición es una entidad en su etapa inicial que no ha comenzado a generar ingresos de actividades ordinarias. Si un conjunto adquirido de actividades y activos genera ingresos de actividades ordinarias en la fecha de adquisición, se considera que tiene resultados en esa fecha. El conjunto adquirido tiene resultados incluso si posteriormente ya no generará ingresos de actividades ordinarias de clientes externos—por ejemplo, porque resultará integrado por un eventual adquirente.

19A.9 Si un conjunto de actividades y activos no tiene productos en la fecha de la adquisición, un proceso adquirido (o grupo de procesos) se considera sustantivo solo si:

(a) es fundamental respecto a la capacidad de desarrollar o convertir un insumo o insumos adquiridos en productos; y

(b) los insumos adquiridos incluyen acceso a una plantilla de trabajadores organizada que tiene la necesaria formación conocimiento o experiencia para realizar esos procesos (o grupo de procesos) y otros insumos que la plantilla de trabajadores organizada podría desarrollar o convertir en productos. Esos otros insumos podrían incluir:

(i) propiedad intelectual que podría usarse para desarrollar un bien o servicio;

(ii) otros recursos económicos—por ejemplo, tecnología o bienes inmuebles—que podrían desarrollarse para crear productos; o

(iii) derechos a obtener acceso a los materiales necesarios o derechos que permitan la creación de productos futuros.

19A.10 Si un conjunto de actividades y activos tiene productos en la fecha de la adquisición, un proceso adquirido (o grupo de procesos) se considera sustantivo si, al aplicarlo a un insumo o insumos adquiridos:

(a) es fundamental respecto a la capacidad de continuar elaborando productos, y los productos adquiridos incluyen el acceso a una plantilla de trabajadores organizada con la necesaria formación, conocimiento o experiencia para realizar ese proceso (o grupo de procesos); o

(b) contribuye de forma significativa a la capacidad de continuar elaborando productos y:

(i) se considera único o escaso; o

(ii) no puede sustituirse sin costo, esfuerzo, o retraso significativo en la capacidad de continuar elaborando productos.

Identificación de la adquirente (aplicación de los párrafos 19.8 a 19.10)

19A.11 En una combinación de negocios efectuada principalmente mediante la transferencia de efectivo u otros activos o incurriendo en pasivos, la adquirente será generalmente la entidad que transfiere el efectivo u otros activos o que incurre en los pasivos.

19A.12 En una combinación de negocios efectuada principalmente por intercambio de instrumentos de patrimonio, la adquirente será generalmente la entidad que emita sus instrumentos de patrimonio. Una entidad considera otros hechos y circunstancias pertinentes para identificar a la adquirente en una combinación de negocios efectuada mediante el intercambio de instrumentos de patrimonio. Por ejemplo, la adquirente suele ser la entidad, de entre las que se combinan:

(a) cuyos propietarios, como grupo, retienen o reciben después de la combinación de negocios la mayor parte de los derechos de voto en la entidad combinada;

(b) cuyo único propietario o grupo organizado de propietarios tenga la mayor participación minoritaria de voto en la entidad combinada, si ningún otro propietario o grupo organizado de propietarios tiene una participación de voto significativa;

(c) cuyos propietarios tienen la capacidad de elegir, nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de gobernanza entidad combinada;

(d) cuya (anterior) gerencia domina la alta gerencia de la entidad combinada; o

(e) que paga una prima sobre el valor razonable previo a la combinación de los instrumentos de patrimonio de la otra entidad o entidades que se combinan.

19A.13 La adquirente es generalmente la entidad que se combina cuyo tamaño (medido, por ejemplo en forma de activos, ingresos de actividades ordinarias o beneficios) es significativamente mayor que el de la otra u otras entidades que se combinan.

19A.14 En una combinación de negocios que involucre a más de dos entidades, una entidad identifica a la adquirente considerando, entre otras cosas, cuál de las entidades que se combinan inició la combinación y el tamaño relativo de las entidades que se combinan.

19A.15 Una nueva entidad formada para llevar a cabo una combinación de negocios no es necesariamente la adquirente. Si se forma una nueva entidad para emitir instrumentos de patrimonio con el fin de efectuar una combinación de negocios, una de las entidades que se combinan y que existía antes de la combinación de negocios es la adquirente, de acuerdo con el párrafo 19.10 y la guía de los párrafos 19A.11 a 19A.14. Por el contrario, una nueva entidad que transfiere efectivo u otros activos o incurre en pasivos como contraprestación puede ser la adquirente.

Sección 20
Arrendamientos

Alcance de esta sección

20.1 Esta sección trata la contabilización de todos los **arrendamientos**, distintos de:

(a) los arrendamientos para la exploración o uso de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares (véase la Sección 34 *Actividades Especializadas*);

(b) los acuerdos de licencia para productos como películas, grabaciones en vídeo, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos de autor (véase la Sección 18 *Activos Intangibles distintos a la Plusvalía*);

(c) medición de los inmuebles mantenidos por arrendatarios que se contabilicen como **propiedades de inversión** y la medición de las propiedades de inversión suministradas por arrendadores bajo **arrendamientos operativos** (véase la Sección 16 *Propiedades de Inversión*);

(d) la medición de **activos biológicos** mantenidos por arrendatarios bajo **arrendamientos financieros** y activos biológicos suministrados por arrendadores bajo arrendamientos operativos (véase la Sección 34);

(e) los arrendamientos que pueden dar lugar a una pérdida para el arrendador o el arrendatario como consecuencia de cláusulas contractuales que no estén relacionadas con cambios en el precio del **activo** arrendado, con variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera, con cambios en los pagos por arrendamiento basados en tasas de interés de mercado variable o con incumplimientos por una de las contrapartes (véase el párrafo 11.49(f)); y

(f) los arrendamientos operativos que son onerosos.

20.2 Esta sección se aplicará a los acuerdos que transfieren el derecho de uso de activos, incluso en el caso de que el arrendador quede obligado a suministrar servicios de cierta importancia en relación con la operación o el mantenimiento de estos activos. Esta sección no se aplicará a los acuerdos que tienen la naturaleza de contratos de servicios, pero no transfieren el derecho a utilizar activos desde una de las contrapartes a la otra.

20.3 Ciertos acuerdos, tales como algunos de subcontratación, los contratos de telecomunicaciones que proporcionan derechos sobre capacidad y los contratos de compra obligatoria, no toman la forma legal de un arrendamiento, pero transmiten derechos de utilización de activos a cambio de pagos. Estos acuerdos son en esencia arrendamientos de activos y deben contabilizarse según lo establecido en esta sección.

Clasificación de los arrendamientos

20.4 Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando transfiera sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad. Un arrendamiento se clasificará como operativo si no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad.

20.5 Si un arrendamiento es un arrendamiento financiero u operativo depende de la esencia de la transacción y no de la forma del contrato. Ejemplos de situaciones que, individuamente o en combinación, normalmente levarían a clasificar un arrendamiento como financiero son:

(a) el arrendamiento transfiere la propiedad del activo al arrendatario a la finalización de su plazo;

(b) el arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente inferior al **valor razonable** en el momento en que la opción sea ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevea con razonable certeza que tal opción será ejercida;

(c) el plazo del arrendamiento es por la mayor parte de la vida económica del activo, incluso si no se transfiere la propiedad;

(d) al inicio del arrendamiento, el **valor presente** de los **pagos mínimos por el arrendamiento** es, al menos, equivalente a la práctica totalidad del valor razonable del activo objeto de la operación; y

(e) los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que sólo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar en ellos modificaciones importantes.

20.6 Otros indicadores de situaciones que podrían llevar, por sí solas o de forma conjunta con otras, a la clasificación de un arrendamiento como de carácter financiero, son las siguientes:

 © IFRS Foundation

(a) si el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento, y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación fueran asumidas por el arrendatario;

(b) las ganancias o pérdidas por la fluctuación del **valor residual** del activo arrendado se acumulan o devengan para el arrendatario (por ejemplo, en forma de una rebaja en el alquiler equivalente a la mayor parte de los recursos procedentes de ventas al final del arrendamiento); y

(c) el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo periodo, con unos pagos por arrendamiento que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.

20.7 Los ejemplos e indicadores contenidos en los párrafos 20.5 y 20.6 no son siempre concluyentes. Si resulta claro, por otras características, que el arrendamiento no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad, se clasificará como operativo. Por ejemplo, este podría ser el caso si, al término del arrendamiento, se transfiere la propiedad del activo al arrendatario por un pago variable que sea igual a su valor razonable en ese momento, o si existen cuotas contingentes como consecuencia de los cuales el arrendatario no tiene sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad.

20.8 La clasificación de un arrendamiento se hace al inicio del mismo y no se cambia durante su plazo de vigencia, salvo que el arrendatario y el arrendador acuerden cambiar las cláusulas del arrendamiento (distintas de la simple renovación del mismo), en cuyo caso la clasificación del arrendamiento deberá ser evaluada nuevamente.

Estados financieros de los arrendatarios—arrendamientos financieros

Reconocimiento inicial

20.9 Al comienzo del plazo del arrendamiento financiero, un arrendatario reconocerá sus derechos de uso y obligaciones bajo el arrendamiento financiero como activos y **pasivos** en su **estado de situación financiera** por el importe igual al valor razonable del bien arrendado, o al valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, si éste fuera menor, determinados al inicio del arrendamiento. Cualquier costo directo inicial del arrendatario (costos incrementales que se atribuyen directamente a la negociación y acuerdo del arrendamiento) se añadirá al importe reconocido como activo.

20.10 El valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento debe calcularse utilizando la **tasa de interés implícita en el arrendamiento**. Si no se puede determinar, se usará la **tasa de interés incremental de los préstamos del arrendatario**.

Medición posterior

20.11 Un arrendatario repartirá los pagos mínimos del arrendamiento entre las cargas financieras y la reducción de la deuda pendiente utilizando el **método del interés efectivo** (véanse los párrafos 11.15 a 11.20). El arrendatario distribuirá la carga financiera a cada periodo a lo largo del plazo del arrendamiento, de manera que se obtenga una tasa de interés constante en cada periodo, sobre el saldo de la deuda pendiente de amortizar. Un arrendatario cargará las cuotas contingentes como **gastos** en los periodos en los que se incurran.

20.12 Un arrendatario depreciará un activo arrendado bajo un arrendamiento financiero de acuerdo con la sección correspondiente de esta Norma para ese tipo de activo, por ejemplo, la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo* o la Sección 18. Si no existiese certeza razonable de que el arrendatario obtendrá la propiedad al término del plazo del arrendamiento, el activo será depreciado totalmente a lo largo de su **vida útil** o en el plazo del arrendamiento, según cuál sea menor. Un arrendatario también evaluará en cada **fecha sobre la que se informa** si se ha deteriorado el valor de un activo arrendado mediante un arrendamiento financiero (véase la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*).

Información a revelar

20.13 Un arrendatario revelará la siguiente información sobre los arrendamientos financieros:

(a) para cada **clase de activos**, el **importe** neto en libros al final del **periodo sobre el que se informa**;

(b) el total de pagos mínimos futuros del arrendamiento al final del periodo sobre el que se informa, para cada uno de los siguientes periodos:

(i) hasta un año;

(ii) a más de un año y no más de cinco años; y

(iii) más de cinco años.

(c) una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos incluyendo, por ejemplo, información sobre cuotas contingentes, opciones de renovación o adquisición y cláusulas de revisión, subarrendamientos y restricciones impuestas por los acuerdos de arrendamiento.

20.14 Además, los requerimientos de información a revelar sobre activos de acuerdo con las Secciones 17, 18, 27 y 34 aplican a los arrendatarios de activos arrendados bajo arrendamientos financieros.

Estados financieros de los arrendatarios—arrendamientos operativos

Reconocimiento y medición

20.15 Un arrendatario reconocerá los pagos por arrendamientos bajo arrendamientos operativos (excluyendo los costos por servicios tales como seguros o mantenimiento) como un gasto a lo largo del periodo de arrendamiento de forma lineal a menos que:

(a) otra base sistemática sea más representativa del patrón que siguen en el tiempo los beneficios del usuario, incluso si los pagos no se realizan sobre esa base; o

(b) los pagos al arrendador se estructuren para incrementarse en línea con la inflación general esperada (basada en índices o estadísticas publicadas) para compensar los incrementos del costo por inflación esperados del arrendador.

Si los pagos al arrendador varían debido a factores distintos de la inflación general, la condición (b) no se cumplirá.

Ejemplo de aplicación del párrafo 20.15(b):

X opera en una jurisdicción en la que la previsión de consenso de los bancos locales es que el índice de nivel de general precios, que publica el gobierno, se incrementará en una media del 10 por ciento anual durante los próximos cinco años.
X arrienda a Y espacio para oficinas bajo arrendamiento operativo para cinco años.
Los pagos del arrendamiento se estructuran para reflejar la inflación general anual esperada del 10 por ciento a lo largo del plazo de cinco años del arrendamiento de la siguiente forma

Año 1	100.000 u. m.
Año 2	110.000 u. m.
Año 3	121.000 u. m.
Año 4	133.000 u. m.
Año 5	146.000 u. m.

X reconoce un gasto por arrendamiento anual igual a los importes debidos al arrendador.
Si los pagos crecientes no se estructuran con claridad para compensar al arrendador por los incrementos del costo por inflación esperados basados en los índices o estadísticas publicadas, X reconoce el gasto por arrendamiento anual de forma lineal: 122.000 u.m. cada año (suma de las cantidades por pagar en virtud del arrendamiento dividida por cinco años).

Información a revelar

20.16 Un arrendatario revelará la siguiente información para los arrendamientos operativos:

(a) el total de pagos futuros mínimos del arrendamiento, bajo contratos de arrendamiento operativo no cancelables para cada uno de los siguientes periodos:

(i) hasta un año;

(ii) a más de un año y no más de cinco años; y

(iii) más de cinco años.

(b) los pagos por arrendamiento reconocidos como un gasto; y

(c) una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos incluyendo, por ejemplo, información sobre cuotas contingentes, opciones de renovación o adquisición y cláusulas de revisión, subarrendamientos y restricciones impuestas por los acuerdos de arrendamiento.

Estados financieros de los arrendatarios—arrendamientos financieros

Reconocimiento inicial y medición

20.17 Un arrendador reconocerá en su estado de situación financiera los activos que mantengan en arrendamientos financieros, y los presentará como una partida por cobrar, por un importe igual al de la **inversión neta en el arrendamiento**. La inversión neta en el arrendamiento es la **inversión bruta en el arrendamiento** del arrendador descontada a la tasa de interés implícita en el arrendamiento. La inversión bruta en el arrendamiento es la suma de:

(a) los pagos mínimos a recibir por el arrendador por el arrendamiento financiero; y

(b) cualquier valor residual no garantizado que corresponda al arrendador.

20.18 Para arrendamientos financieros distintos de los que involucran a un fabricante o distribuidor que también es arrendador, los costos directos iniciales (costos que son incrementales y directamente imputables a la negociación y contratación de un arrendamiento) se incluirán en la medición inicial de los derechos de cobro por el arrendamiento financiero, y reducirán el importe de **ingresos** reconocidos a lo largo del plazo de arrendamiento.

Medición posterior

20.19 El **reconocimiento** de los ingresos financieros se basará en una pauta que refleje, en cada uno de los periodos, una tasa de rendimiento constante sobre la **inversión financiera neta** que el arrendador ha realizado en el arrendamiento financiero. Los pagos del arrendamiento relativos al periodo, excluidos los costos por servicios, se aplicarán contra la inversión bruta en el arrendamiento, para reducir tanto el principal como los ingresos financieros no ganados. Si hubiera una indicación de que ha cambiado significativamente el valor residual no garantizado estimado, utilizado al calcular la inversión bruta del arrendador en el arrendamiento, se revisará la distribución del ingreso a lo largo del plazo del arrendamiento, y cualquier reducción respecto a los importes acumulados (devengados) se reconocerá inmediatamente en **resultados del periodo**.

Fabricantes o distribuidores que son también arrendadores

20.20 Los fabricantes o distribuidores ofrecen a menudo a sus clientes la posibilidad de comprar o alquilar un activo. Un arrendamiento financiero de un activo, cuando el fabricante o distribuidor es también arrendador, dará lugar a dos tipos de resultados:

(a) el resultado del periodo equivalente al resultado que se obtendría de la venta en firme del activo objeto de arrendamiento, a precios de mercado, reflejando los descuentos por volumen o comerciales aplicables; y

(b) la ganancia financiera a lo largo del plazo del arrendamiento.

20.21 El **ingreso de actividades ordinarias** por venta registrado al comienzo del plazo del arrendamiento financiero, por un arrendador que sea fabricante o distribuidor, es igual al valor razonable del activo o, si fuera menor, al valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, descontados a una tasa de interés de mercado. El costo de ventas reconocido al comienzo del plazo del arrendamiento es el costo, o el importe en libros si fuera diferente, del activo arrendado menos el valor presente del valor residual no garantizado. La diferencia entre el ingreso de actividades ordinarias y el costo de la venta es la ganancia en la venta, que se reconocerá como tal de acuerdo con las políticas seguidas por la entidad para las operaciones de venta directa.

20.22 Si se han aplicado tasas de interés artificialmente bajas, el resultado por la venta se limitará al que se hubiera obtenido de haber aplicado tasas de interés de mercado. Los costos incurridos por el fabricante o el distribuidor que sea también arrendador, y estén relacionados con la negociación o la contratación del arrendamiento, se reconocerán como un gasto cuando se reconozca el resultado en la venta.

Información a revelar

20.23 Un arrendador revelará la siguiente información para los arrendamientos financieros:

(a) una conciliación entre la inversión bruta en el arrendamiento al final del periodo sobre el que se informa y el valor presente de los pagos mínimos por cobrar en esa misma fecha. Además, el arrendador revelará, al final del periodo sobre el que se informa, la inversión bruta en el arrendamiento y el valor presente de los pagos mínimos por cobrar en esa misma fecha, para cada uno de los siguientes plazos:

(i) hasta un año;

(ii) a más de un año y no más de cinco años; y

(iii) más de cinco años.

(b) los ingresos financieros no ganados.

(c) el importe de los valores residuales no garantizados acumulables (o que se puedan devengar) a favor del arrendador.

(d) la estimación de incobrables relativa a los pagos mínimos por el arrendamiento pendientes de cobro.

(e) las cuotas contingentes reconocidas como ingresos en el periodo.

(f) una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos del arrendador incluyendo, por ejemplo, información sobre cuotas contingentes, opciones de renovación o adquisición y cláusulas de escalación, subarrendamientos y restricciones impuestas por los acuerdos de arrendamiento.

Estados financieros de los arrendatarios—arrendamientos operativos

Reconocimiento y medición

20.24 Un arrendador presentará en su **estado de situación financiera** los activos sujetos a arrendamiento operativos de acuerdo con la naturaleza del activo.

20.25 Un arrendador reconocerá los ingresos por arrendamientos operativos (excluyendo los importes por servicios tales como seguros o mantenimiento) en los resultados sobre una base lineal a lo largo del plazo del arrendamiento, a menos que:

(a) otra base sistemática sea representativa del patrón de tiempo de beneficios del arrendatario procedentes del activo arrendado, incluso si el cobro de los pagos no se realiza sobre esa base; o

(b) los pagos al arrendador se estructuren para incrementarse en línea con la inflación general esperada (basada en índices o estadísticas publicadas) para compensar los incrementos del costo por inflación esperados del arrendador.

Si los pagos al arrendador varían de acuerdo con factores distintos de la inflación, la condición (b) no se cumplirá.

20.26 Un arrendador reconocerá como un gasto los costos, incluyendo la **depreciación**, incurridos para la obtención de ingresos por arrendamiento. La política de depreciación de los activos depreciables arrendados será coherente con la política normal de depreciación del arrendador para activos similares.

20.27 Un arrendador añadirá al importe en libros del activo arrendado cualesquiera costos directos iniciales incurridos en la negociación y contratación de un arrendamiento operativo y reconocerá estos costos como un gasto a lo largo del plazo de arrendamiento, sobre la misma base que los ingresos del arrendamiento.

20.28 Para determinar si el activo arrendado ha visto deteriorado su valor, el arrendador aplicará la Sección 27.

20.29 Un fabricante o distribuidor que sea también arrendador, no reconocerá ningún resultado por la venta en el momento de realizar un arrendamiento operativo, puesto que no es equivalente a una venta.

Información a revelar

20.30 Un arrendador revelará la siguiente información para los arrendamientos operativos:

(a) Los pagos futuros mínimos del arrendamiento en arrendamientos operativos no cancelables, para cada uno de los siguientes periodos:

(i) hasta un año;

(ii) a más de un año y no más de cinco años; y

(iii) más de cinco años.

(b) las cuotas contingentes totales reconocidas como ingreso; y

(c) una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos del arrendador, incluyendo, por ejemplo, información sobre cuotas contingentes, opciones de renovación o adquisición y cláusulas de revisión, y restricciones impuestas por los acuerdos de arrendamiento.

20.31 Además, se aplicarán los requerimientos sobre información a revelar sobre activos de acuerdo con las Secciones 17, 18, 27 y 34 a los arrendadores por los activos suministrados en arrendamiento operativo.

Transacciones de venta con arrendamiento posterior

20.32 Una venta con arrendamiento posterior es una transacción que implica la enajenación de un activo y su posterior arrendamiento al vendedor. Las cuotas del arrendamiento y el precio de venta son usualmente interdependientes, puesto que se negocian simultáneamente. El tratamiento contable de una venta con arrendamiento posterior depende del tipo de arrendamiento.

Venta con arrendamiento posterior que da lugar a un arrendamiento financiero

20.33 Si una venta con arrendamiento posterior da lugar a un arrendamiento financiero, el arrendatario vendedor no reconocerá inmediatamente como ingreso cualquier exceso del producto de la venta sobre el importe en libros. En su lugar, el arrendatario vendedor diferirá este exceso y lo amortizará a lo largo del plazo del arrendamiento.

Venta con arrendamiento posterior que da lugar a un arrendamiento operativo

20.34 Si una venta con arrendamiento posterior da lugar a un arrendamiento operativo y está claro que la transacción se ha establecido a su valor razonable, el arrendatario vendedor reconocerá cualquier resultado inmediatamente. Si el precio de venta es inferior al valor razonable, el arrendatario vendedor reconocerá cualquier resultado inmediatamente, a menos que la pérdida se compense por pagos futuros de arrendamiento a precios inferiores de los de mercado. En ese caso el arrendatario vendedor diferirá y amortizará estas pérdidas en proporción a los pagos por arrendamiento, a lo largo del periodo en el que se espera utilizar el activo. Si el precio de venta es superior al valor razonable, el vendedor-arrendatario diferirá el exceso sobre el valor razonable y lo amortizará a lo largo del periodo en el que se espera utilizar el activo.

Información a revelar

20.35 Los requerimientos de información a revelar para arrendatarios y arrendadores se aplicarán igualmente a las ventas con arrendamiento posterior. La descripción requerida sobre los acuerdos sobre arrendamientos significativos incluye la descripción de las disposiciones únicas o no habituales de los acuerdos o términos de las transacciones de venta con arrendamiento posterior.

Sección 21
Provisiones y Contingencias

Alcance de esta sección

21.1 Esta sección se aplicará a todas las **provisiones** (es decir, pasivos de cuantía o vencimiento inciertos), **pasivos contingentes** y **activos contingentes,** excepto a las provisiones tratadas en otras secciones de esta Norma, que incluye disposiciones relacionadas con:[5]

(a) **arrendamientos** (Sección 20 *Arrendamientos*). No obstante, esta sección trata los **arrendamientos operativos** que pasan a ser onerosos.

(b) **ingresos** de actividades ordinarias procedentes de **contratos** con **clientes** (Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*). No obstante, esta sección trata los contratos con clientes que se han convertido en onerosos.

(c) obligaciones por **beneficios a los empleados** (Sección 28 *Beneficios a los Empleados*).

(d) **impuesto a las ganancias** (Sección 29 *Impuesto a las Ganancias*).

(e) **contraprestación contingente** de una **adquiriente** en una **combinación de negocios** (Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía*).

21.1A Esta sección es de aplicación a los **contratos de garantía financiera** emitidos a título gratuito cuando el deudor especificado es otra entidad del **grupo**. Otros contratos de garantía financiera emitidos están incluidos en el ámbito de aplicación de la Parte II de la Sección 11 *Instrumentos Financieros*.

21.2 Los requerimientos de esta sección no se aplicarán a los **contratos pendientes de ejecución**, a menos que sean **contratos de onerosos**. Los contratos pendientes de ejecución son aquellos en los que las partes no han cumplido ninguna de las obligaciones a las que se comprometieron, o bien que ambas partes han ejecutado parcialmente, y en igual medida, sus obligaciones.

21.3 La palabra “provisión” se utiliza, en ocasiones, en el contexto de partidas tales como **depreciación**, deterioro del valor de **activos** y cuentas por cobrar incobrables. Estas situaciones son ajustes en el **importe en libros** de activos en lugar de un **reconocimiento** de pasivos y por ello no se tratan en esta sección.

Reconocimiento inicial

21.4 Una entidad solo reconocerá una provisión cuando:

(a) una entidad tiene una obligación en la **fecha de presentación** como resultado de un suceso pasado;

(b) es **probable** (es decir, más posible que no) que se requiera a la entidad transferir beneficios económicos a la cancelación; y

(c) el importe de la obligación pueda ser estimado de forma fiable.

21.5 La entidad reconocerá la provisión como un pasivo en el **estado de situación financiera** y reconocerá el importe de la provisión como un **gasto**, a menos que otra sección de esta Norma requiera que se reconozcan los costos como parte del costo de un activo, tales como **inventarios** o **propiedades, planta y equipo**.

21.6 La condición del párrafo 21.4(a) (obligación en la fecha sobre la que se informa que surge de un suceso pasado) implica que la entidad no tiene otra alternativa más realista que liquidar la obligación. Esto puede ocurrir cuando la entidad tiene una obligación legal que puede ser exigida por ley, o cuando la entidad tiene una **obligación implícita** porque el suceso pasado (que puede ser una acción de la entidad) ha creado una expectativa válida ante terceros de que cumplirá con sus compromisos o responsabilidades. Las obligaciones que surgirán como consecuencia de las acciones futuras de la entidad (es decir, de la gestión futura) no satisfacen la condición del párrafo 21.4(a), con independencia de lo probable que sea su ocurrencia y aunque surjan de un contrato. Por ejemplo, por causas de tipo comercial o requerimientos legales, una entidad puede pretender o necesitar realizar desembolsos para operar de una manera determinada en el futuro (un ejemplo es la colocación de filtros de humos en un determinado tipo de fábrica). Puesto que la entidad puede evitar el desembolso futuro mediante actuaciones futuras, por ejemplo, cambiando su método de llevar a cabo la

[5] En este párrafo se utiliza el término "pasivo" de una manera que difiere en algunos aspectos de la definición del párrafo 2.49 y del Glosario. A efectos de esta sección, un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

 © IFRS Foundation

fabricación o vendiendo la fábrica, no existe una obligación presente de realizar esos desembolsos y, por tanto, no reconocerá provisión alguna para ellos.

21.6A Una reestructuración es un programa planificado y controlado por la gerencia y que cambia significativamente el alcance de un negocio emprendido por una entidad o en la manera en que ese negocio se gestiona. Ejemplos de eventos que pueden entrar en la definición de reestructuración:

(a) venta o terminación de una línea de negocio;

(b) el cierre de sedes empresariales en un país o región o el traslado de actividades de negocio de un país o región a otro;

(c) cambios en la estructura de gestión, por ejemplo, la eliminación de un nivel de gerencia; y

(d) reorganizaciones fundamentales que tengan un efecto material o con importancia relativa sobre la naturaleza y el enfoque de las operaciones de la entidad.

21.6B Una obligación implícita de reestructuración surge solo cuando una entidad:

(a) Tiene un plan formal y detallado para reestructurar identificando, al menos:

(i) las actividades empresariales, o la parte de las mismas, implicadas;

(ii) las principales ubicaciones afectadas;

(iii) la ubicación la función y el número aproximado de empleados que serán indemnizados por terminación de sus servicios;

(iv) los desembolsos que se llevarán a cabo; y

(v) las fechas en las que el plan será implementado.

(b) se haya creado una expectativa real, entre los afectados, respecto a la que se llevará a cabo la reestructuración, ya sea por haber comenzado a ejecutar el plan o por haber anunciado sus principales características a los que se van a ver afectados por el mismo.

Medición inicial

21.7 Una entidad medirá una provisión como la mejor estimación del importe requerido para cancelar la obligación, en la fecha sobre la que se informa. La mejor estimación es el importe que una entidad pagaría racionalmente para liquidar la obligación al final del **periodo sobre el que se informa** o para transferirla a un tercero en esa fecha.

(a) cuando la provisión involucra a un número importante de partidas, la estimación del importe reflejará una ponderación de todos los posibles desenlaces por sus probabilidades asociadas. En el caso de que el rango de desenlaces posibles sea un continuo, y cada punto de este tenga la misma probabilidad que otro, se utilizará el valor medio del intervalo.

(b) cuando la provisión surja de una única obligación, la mejor estimación del importe requerido para cancelar la obligación puede ser el desenlace individual que resulte más probable. No obstante, también en este caso la entidad considerará otros desenlaces posibles. Cuando otros desenlaces posibles sean mucho más caros o mucho más baratos que el desenlace más probable, la mejor estimación será un importe mayor o menor que el resultado más probable.

Cuando el efecto del valor en el tiempo del dinero resulte **material o con importancia relativa**, el importe de la provisión será el **valor presente** de los importes que se espera sean requeridos para liquidar la obligación. La tasa (o tasas) de descuento será una tasa antes de impuestos que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo. Los riesgos específicos del pasivo deben reflejarse en la tasa de descuento utilizada o en la estimación de los importes requeridos para liquidar la obligación, pero no en ambos.

21.8 Una entidad excluirá las ganancias por la disposición prevista de activos de la medición de una provisión.

21.9 Cuando una parte o la totalidad del importe requerido para cancelar una provisión pueda ser reembolsado por un tercero (por ejemplo, a través de una reclamación a un seguro), la entidad reconocerá el reembolso como un activo separado solo cuando sea prácticamente seguro que la entidad recibirá dicho reembolso al cancelar la obligación. El importe reconocido para el activo no debe exceder al importe de la provisión. El reembolso por cobrar se presentará en el estado de situación financiera como un activo y no se compensará con la provisión. En el **estado del resultado integral,** la entidad puede compensar cualquier reembolso de terceros contra el gasto relacionado con la provisión.

Medición posterior

21.10 Una entidad cargará contra una provisión únicamente los desembolsos para los que fue originalmente reconocida.

21.11 Una entidad revisará y ajustará las provisiones en cada fecha sobre la que se informa para reflejar la mejor estimación actual del importe que sería requerido para cancelar la obligación en esa fecha. Cualquier ajuste a los importes previamente reconocidos se reconocerá en los **resultados del periodo**, a menos que la provisión se hubiera reconocido originalmente como parte del costo de un activo (véase el párrafo 21.5). Cuando una provisión se mida por el valor presente del importe que se espera que sea requerido para cancelar la obligación, la reversión del descuento se reconocerá como un costo financiero en los resultados del periodo en que surja.

Pasivos contingentes

21.12 Un pasivo contingente es una obligación posible pero incierta o una obligación presente que no está reconocida porque no cumple una o las dos condiciones de los apartados (b) y (c) del párrafo 21.4. Una entidad no reconocerá un pasivo contingente como un pasivo, excepto los pasivos contingentes asumidos en una combinación de negocios, en aplicación del párrafo 19.19. El párrafo 21.15 requiere revelar un pasivo contingente a menos que la posibilidad de tener una salida de recursos sea remota. Cuando una entidad sea responsable, de forma conjunta y solidaria, de una obligación, la parte de la deuda que se espera que cubran las otras partes se tratará como un pasivo contingente.

Activos contingentes

21.13 Una entidad no reconocerá un activo contingente como un activo. El párrafo 21.16 requiere que se revele información sobre un activo contingente, cuando sea probable la entrada de beneficios económicos a la entidad. Sin embargo, cuando el flujo de beneficios económicos futuros sea prácticamente cierto, el activo correspondiente no es un activo contingente y, por tanto, su reconocimiento es apropiado.

Información a revelar

Información a revelar sobre provisiones

21.14 Para cada clase de provisión, una entidad revelará lo siguiente:

(a) una conciliación que muestre:

(i) el importe en libros al principio y al final del periodo;

(ii) las adiciones realizadas durante el periodo, incluyendo los ajustes procedentes de los cambios en la medición del importe descontado;

(iii) los importes cargados contra la provisión durante el periodo; y

(iv) los importes no utilizados revertidos en el periodo.

(b) una breve descripción de la naturaleza de la obligación y del importe y calendario esperados de cualquier pago resultante;

(c) una indicación acerca de las incertidumbres relativas al importe o al calendario de las salidas de recursos; y

(d) el importe de cualquier reembolso esperado, indicando el importe de los activos que hayan sido reconocidos por esos reembolsos esperados.

No se requiere información comparativa para los periodos anteriores.

Información a revelar sobre pasivos contingentes

21.15 A menos de que la posibilidad de una eventual salida de recursos para liquidarlo sea remota, una entidad revelará para cada clase de pasivo contingente, en la fecha sobre la que se informa, una breve descripción de la naturaleza del mismo y, cuando fuese practicable:

(a) una estimación de sus efectos financieros, medidos de acuerdo con los párrafos 21.7 a 21.11;

(b) una indicación de las incertidumbres relacionadas con el importe o el calendario de las salidas de recursos correspondientes; y

(c) la posibilidad de cualquier reembolso.

Si resulta **impracticable** revelar una o más de estas informaciones, este hecho deberá indicarse.

Información a revelar sobre activos contingentes

21.16 Si una entrada de beneficios económicos es probable (más probable que no) pero no prácticamente segura, la entidad revelará una descripción de la naturaleza de los activos contingentes al final del periodo sobre el que se informa y, a menos que suponga un costo o esfuerzo indebido, una estimación de su efecto financiero, medido según los principios establecidos en los párrafos 21.7 a 21.11. Si esta estimación involucrara esfuerzo o costo desproporcionado, la entidad revelará ese hecho y las razones por las que la estimación del efecto financiero involucraría dicho esfuerzo o costo desproporcionado.

Información a revelar perjudicial

21.17 En casos extremadamente excepcionales, puede esperarse que la revelación de información, total o parcial, requerida por los párrafos 21.14 a 21.16 pueda esperarse que perjudique seriamente la posición de la entidad, en disputas con terceros sobre las situaciones que contemplan las provisiones, los pasivos contingentes o los activos contingentes. En estos casos, una entidad no necesita revelar la información, pero revelará la naturaleza genérica de la disputa, junto con el hecho de que la información no se ha revelado y las razones por las que han llevado a tomar tal decisión.

Información a revelar sobre contratos de garantía financiera

21.18 Una entidad revelará para los contratos de garantía financiera emitidos en el ámbito de esta sección (véase el párrafo 21.1A):

(a) la naturaleza y el propósito de negocio de estos contratos;

(b) una indicación de las incertidumbres relacionadas con el importe o el calendario de cualquier salida de recursos; y

(c) el importe máximo que la entidad podría tener que pagar si se ejecutan las garantías.

21.19 Una entidad también revelará la información requerida por la Sección 33 *Información de Partes Relacionadas*, y, si corresponde, la información requerida por los párrafos 21.14 y 21.15.

Apéndice de la Sección 21
Ejemplos ilustrativos

Este apéndice acompaña a la Sección 21, pero no forma parte de esta. Los ejemplos ilustran cómo aplicar los requerimientos de la Sección 21 al reconocer y medir las provisiones.

Todas las entidades en los ejemplos de este Apéndice tienen el 31 de diciembre como fecha de presentación. En todos los casos existe la suposición de que puede hacerse una estimación fiable de todas las salidas de recursos esperadas. En algunos ejemplos, las circunstancias descritas pueden haber dado lugar a un deterioro de valor de los activos; este aspecto no se trata en los ejemplos. Cuando el efecto del valor temporal del dinero es material o con importancia relativa, las referencias a la "mejor estimación" son al importe del valor presente.

Ejemplo 1 Pérdidas de operación futuras

21A.1 Una entidad determina que es probable que un segmento de sus operaciones incurrirá en pérdidas de operación futuras durante varios años.

Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que obliga—no hay ningún suceso pasado que obligue a la entidad a pagar recursos.

Conclusión—la entidad no reconoce ninguna provisión por pérdidas de operación futuras. Las pérdidas futuras esperadas no cumplen la definición de pasivo. La expectativa de pérdidas de operación futuras puede ser indicativa de que uno o más activos están deteriorados—véase la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*.

Ejemplo 2 Contratos de carácter oneroso

21A.2 Un contrato de carácter oneroso es aquél en el que los costos inevitables de cumplir con las obligaciones establecidas en el contrato son mayores que los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo. Los costos inevitables del contrato reflejarán los menores costos netos del contrato mismo, o lo que es igual, el importe menor entre el costo de su cumplimiento y la cuantía de las compensaciones o multas que se deriven de su incumplimiento. Por ejemplo, una entidad puede estar requerida contractualmente, en virtud de un arrendamiento operativo, a efectuar pagos para arrendar un activo que ya no utiliza.

Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que obliga—la entidad está contractualmente requerida a pagar recursos por los cuales no recibirá beneficios comparables a cambio.

Conclusión—si una entidad tiene un contrato de carácter oneroso, la entidad reconocerá y medirá la obligación actual resultante del contrato como una provisión.

Ejemplo 3 Reestructuraciones

21A.3 [Eliminado]

Ejemplo 4 Garantías

21A.4 Una entidad de manufacturas ofrece, a los compradores de su producto, garantías en el momento de realizar sus adquisiciones. En virtud de las condiciones del contrato de venta, el fabricante se compromete a subsanar, por medio de la reparación o de la sustitución de los productos, los defectos de fabricación que se pongan de manifiesto en el transcurso de tres años a partir de la fecha de la venta. Sobre la base de la experiencia, es probable (es decir, hay mayor probabilidad de que ocurra que de lo contrario) que se presenten algunas reclamaciones en el periodo de garantía.

Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que obliga—el suceso que obliga es la venta del producto con garantía, la cual da lugar a una obligación legal.

Una salida de recursos que incorporan beneficios económicos en su liquidación—resulta probable para el conjunto de las garantías.

Conclusión—la entidad reconocerá una provisión por el importe de la mejor estimación de los costos de reparar los productos en garantía vendidos antes de la fecha sobre la que se informa.

Ilustración de los cálculos:

 © IFRS Foundation

En 20X0, se venden productos por 1.000.000 de u. m.. La experiencia indica que el 90% de los productos vendidos no requieren reparaciones en garantía; el 6% de los productos vendidos requieren reparaciones menores que cuestan el 30% del precio de venta; y el 4% de los productos vendidos requieren reparaciones o sustituciones importantes que cuestan el 70% del precio de venta. Por tanto, los costos estimados de las garantías son los siguientes:

1.000.000 u. m. × 90% × 0	= 0 u. m.
1.000.000 u. m. × 6% × 30%	= 18.000 u. m.
1.000.000 u. m. × 4% × 70%	= 28.000 u. m.
Total	= 46.000 u. m.

Los desembolsos por reparaciones y sustituciones de productos en garantía vendidos en 20X0 se espera que produzcan lo siguiente al final de cada periodo: el 60% en 20X1, el 30% en 20X2, y el 10% en 20X3. Puesto que los flujos de efectivo estimados ya reflejan la probabilidad de las salidas de efectivo, y si se supone que no hay otros riesgos o incertidumbre que deban reflejarse, para determinar el valor presente de esos flujos de efectivo la entidad utilizará una tasa de descuento "libre de riesgo" basada en bonos del estado con el mismo plazo que las salidas de efectivo esperadas (6% para bonos a un año y 7% para bonos a dos y tres años). El cálculo del valor presente, a finales de 20X0, de las salidas de efectivo estimadas con relación a las garantías por los productos vendidos en 20X0 es el siguiente:

Año		Pagos de efectivo esperados (u. m.)	Tasa de descuento	Factor de descuento	Valor presente u.m.
1	60% × 46.000 u. m.	27.600	6%	0,9434 (al 6% para 1 año)	26.038
2	30% × 46.000 u. m.	13.800	7%	0,8734 (al 7% para 2 años)	12.053
3	10% × 46.000 u. m.	4.600	7%	0,8163 (al 7% para 3 años)	3.755
Total					41.846

La entidad reconocerá una obligación por garantías de 41.846 u. m., al final de 20X0, por los productos vendidos en 20X0.

Ejemplo 5 Reembolso de las ventas a voluntad del cliente

21A.5 [Eliminado]

Ejemplo 6 Cierre de una división—que no se llevará a cabo antes del final del periodo sobre el que se informa

21A.6 El 12 de diciembre del año 20X0, el órgano de administración de la entidad decidió cerrar una de sus divisiones. Con anterioridad al final del periodo sobre el que se informa (que tuvo lugar el 31 de diciembre del año 20X0), ni se comunicó la decisión a ninguno de los afectados ni se tomó ninguna otra medida para llevar a cabo la clausura decidida.

Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que obliga—no ha habido ningún suceso que obligue y, por tanto, no existe obligación alguna.

Conclusión—la entidad no reconocerá una provisión.

Ejemplo 7 Cierre de una división—comunicación e implementación antes del final del periodo sobre el que se informa

21A.7 El 12 de diciembre de 20X0, el órgano de administración de una entidad tomó la decisión de cerrar una división que fabricaba un determinado producto. El 20 de diciembre de ese 20X0 se acordó, por parte del

órgano de administración, un plan detallado para cerrar; se mandaron cartas a los clientes avisándoles que buscaran una fuente alternativa de suministro, a la vez que se mandaron los correspondientes avisos de despido al personal que prestaba sus servicios en la división.

Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que obliga—el suceso que obliga es la comunicación de la decisión a los clientes y empleados, lo cual ha dado lugar a una obligación implícita desde esa fecha, puesto que ha creado una expectativa válida respecto al cierre de la división.

Una salida de recursos que incorporan beneficios económicos en su liquidación—probable.

Conclusión—la entidad reconocerá una provisión el 31 de diciembre de 20X0 por el importe de la mejor estimación de los costos incurridos para cerrar la división.

Ejemplo 8 Actualización formativa del personal como consecuencia de cambios en el sistema del impuesto a las ganancias

21A.8 El gobierno ha introducido cambios en el sistema del impuesto a las ganancias. Como consecuencia de esos cambios, una entidad del sector de servicios financieros necesitará los conocimientos de una gran parte de sus empleados de las áreas comercial y administrativa, para asegurarse de que se seguirán observando las regulaciones fiscales. Al final del periodo sobre el que se informa, no se han llevado a cabo acciones formativas.

Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que obliga—el cambio de la ley fiscal no impone una obligación sobre una entidad de realizar alguna actualización de capacitación. No se ha producido ningún suceso que obligue a reconocer la provisión (la propia capacitación).

Conclusión—la entidad no reconocerá una provisión.

Ejemplo 9 Un caso judicial

21A.9 Un cliente ha demandado a la Entidad X, solicitando una indemnización por daños sufridos, según dice el cliente, por utilizar un producto vendido por la Entidad X. Ésta no acepta su responsabilidad argumentando que el cliente no siguió las instrucciones de utilización de dicho producto. Hasta la fecha de autorización de los estados financieros del ejercicio cerrado el 31 de diciembre de 20X1 para su emisión, los abogados de la entidad eran de la opinión de que la entidad probablemente no sería declarada culpable. Sin embargo, cuando la entidad estaba elaborando sus estados financieros correspondientes al periodo contable cerrado el 31 de diciembre del año 20X2, los abogados opinaban que, tras los últimos desarrollos del proceso judicial, era probable que la entidad fuera declarada culpable:

(a) al 31 de diciembre de 20X1

Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que obliga—según la evidencia disponible en la fecha de aprobación de los estados financieros, no existe obligación alguna a consecuencia de sucesos pasados.

Conclusión—no se reconocerá una provisión. La cuestión se revelará como un pasivo contingente, a menos que la probabilidad de salida de recursos se considere remota.

(b) al 31 de diciembre de 20X2

Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que obliga—según la evidencia disponible, existe una obligación presente. El suceso que obliga es la venta del producto al cliente.

Una salida de recursos que incorporan beneficios económicos en su liquidación—probable.

Conclusión—se reconocerá una provisión por la mejor estimación del importe para cancelar la obligación a y el gasto se reconocerá en resultados del periodo. No es una corrección de un error de 20X1 porque, según la evidencia disponible en la fecha de aprobación de los estados financieros de 20X1, no se debería haber reconocido ninguna provisión en esa fecha.

Sección 22
Pasivos y Patrimonio

Alcance de esta sección

22.1 Esta Sección establece los principios para clasificar los **instrumentos financieros** como pasivos o como **patrimonio**, y trata la contabilización de los instrumentos de patrimonio emitidos para individuos u otras partes que actúan en capacidad de inversores en instrumentos de patrimonio (es decir, en calidad de **propietarios**). La Sección 26 *Pagos basados en Acciones* trata la contabilización de una transacción en la que la entidad recibe bienes o servicios de empleados y de otros vendedores que actúan en calidad de vendedores de bienes y servicios (incluyendo los servicios a los empleados) como contraprestación por los instrumentos de patrimonio (incluyendo acciones u opciones sobre acciones).

22.2 Esta sección se aplicará cuando se clasifiquen todos los tipos de instrumentos financieros, excepto a:

(a) esas participaciones en **subsidiarias**, **asociadas** y **acuerdos conjuntos** que se contabilicen de acuerdo con la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados*, la Sección 14 *Inversiones en Asociadas* o la Sección 15 *Inversiones en Acuerdos Conjuntos*.

(b) los derechos y obligaciones de los empleadores derivados de planes de **beneficios a los empleados**, a los que se aplique la Sección 28 *Beneficios a los Empleados*.

(c) [eliminado]

(d) los instrumentos financieros, contratos y obligaciones derivados de **transacciones con pagos basados en acciones** a los que se aplica la Sección 26, excepto por lo dispuesto en los párrafos 22.3 a 22.6, que serán de aplicación a las **acciones propias en cartera** adquiridas, vendidas, emitidas o liquidadas que tengan relación con planes de opciones sobre acciones para los empleados, planes de compra de acciones para los empleados y todos los demás **acuerdos con pagos basados en acciones**.

Clasificación de un instrumento financiero como pasivo o patrimonio

22.3 El patrimonio es la participación residual en los **activos** de una entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. A efectos de esta sección, un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos. El patrimonio incluye las inversiones hechas por los propietarios de la entidad, más los incrementos de esas inversiones, ganados a través de operaciones rentables y conservados para el uso en las operaciones de la entidad, menos las reducciones de las inversiones de los propietarios como resultado de operaciones no rentables y las distribuciones a los propietarios.

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

22.4 Algunos instrumentos financieros que cumplen la definición de pasivo se clasifican como patrimonio porque representan el interés residual de los activos netos de la entidad:

(a) un instrumento con opción de venta es un instrumento financiero que proporciona al tenedor el derecho de volver a vender el instrumento al emisor a cambio de efectivo o de otro activo financiero o que el emisor vuelve a rescatar o recomprar automáticamente en el momento en que tenga lugar un suceso futuro incierto o la muerte o retiro del tenedor de dicho instrumento. Un instrumento con opción de venta se clasificará como un instrumento de patrimonio si tiene todas las características siguientes:

(i) otorga al tenedor el derecho a una participación proporcional de los activos netos de la entidad en caso de su liquidación. Los activos netos de la entidad son los que se mantienen después de deducir todos los demás derechos sobre la entidad sobre sus activos.

(ii) el instrumento se encuentra en la clase de instrumentos que está subordinada a todas las demás clases de instrumentos.

(iii) todos los instrumentos financieros de la clase de instrumentos que está subordinada a todas las demás clases de instrumentos tienen características idénticas.

(iv) además de la obligación contractual para el emisor de recomprar o rescatar el instrumento a cambio de efectivo o de otro activo financiero, el instrumento no incluye ninguna obligación contractual de entregar a otra entidad efectivo u otro activo financiero, ni de intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad en condiciones que sean potencialmente desfavorables para la entidad, y no constituye un contrato que sea o pueda ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propio de la entidad.

(v) los flujos de efectivo totales esperados atribuibles al instrumento a lo largo de su vida se basan sustancialmente en los **resultados**, en el cambio en los activos netos reconocidos o en el cambio en el **valor razonable** de los activos netos reconocidos y no reconocidos de la entidad a lo largo de la vida del instrumento (excluyendo cualesquiera efectos producidos por el instrumento).

(b) los instrumentos, o los componentes de instrumentos, que están subordinados a todas las demás clases de instrumentos se clasifican como patrimonio si imponen a la entidad una obligación de entregar a terceros una participación proporcional de los activos netos de la entidad solo en el momento de la liquidación.

22.5 Los siguientes son ejemplos de instrumentos que se clasifican como pasivos en lugar de como patrimonio:

(a) un instrumento se clasifica como pasivo si la distribución de activos netos en el momento de la liquidación está sujeta a un importe máximo (un techo). Por ejemplo, en la liquidación, si los tenedores del instrumento reciben una participación proporcional de los activos netos, pero este importe está sujeto a un techo y los activos netos en exceso se distribuyen a una institución benéfica o al gobierno, el instrumento no se clasifica como patrimonio.

(b) un instrumento con opción de venta se clasifica como patrimonio si, al ejercer la opción de venta, el tenedor recibe una participación proporcional de los activos netos de la entidad que se mide de acuerdo con esta Norma. Sin embargo, si el tenedor tiene derecho a un importe medido sobre alguna otra base (tal como los PCGA locales), el instrumento se clasifica como pasivo.

(c) un instrumento se clasificará como un pasivo si obliga a la entidad a realizar pagos al tenedor antes de la liquidación, tales como un dividendo obligatorio.

(d) un instrumento con opción de venta clasificado como patrimonio en los **estados financieros** de la subsidiaria se clasificará como un pasivo en los estados financieros de su entidad controladora.

(e) una acción preferente que estipula un rescate obligatorio por el emisor por un importe fijo o determinable en una fecha futura fija o determinable, o que da al tenedor el derecho de requerir al emisor el rescate de instrumento en o después de una fecha en particular por un importe fijo o determinable es un pasivo financiero.

22.6 Las participaciones de socios de entidades cooperativas e instrumentos similares son patrimonio si:

(a) la entidad tiene un derecho incondicional para rechazar el rescate de las participaciones de los socios; o

(b) el rescate está incondicionalmente prohibido por la ley local, por el reglamento o por los estatutos de la entidad.

Emisión inicial de acciones u otros instrumentos de patrimonio

22.7 Una entidad reconocerá la emisión de acciones o de otros instrumentos de patrimonio como patrimonio cuando emita esos instrumentos y otra parte esté obligada a proporcionar efectivo u otros recursos a la entidad a cambio de éstos:

(a) si los instrumentos de patrimonio se emiten antes de que la entidad reciba el efectivo u otros recursos, la entidad presentará el importe a cobrar como una compensación del patrimonio en su **estado de situación financiera**, a menos que las leyes o regulaciones locales prohíban dicha presentación (en cuyo caso la entidad deberá cumplir con los requerimientos de presentación de las leyes o regulaciones locales);

(b) si la entidad recibe el efectivo u otros recursos antes de que se emitan los instrumentos de patrimonio, y no se puede requerir a la entidad el reembolso del efectivo o de los otros recursos

recibidos, la entidad reconocerá el correspondiente incremento en el patrimonio en la medida de la contraprestación recibida; y

(c) en la medida en que los instrumentos de patrimonio hayan sido suscritos pero no emitidos y la entidad no haya todavía recibido el efectivo o los otros recursos, dicha entidad no reconocerá un incremento en el patrimonio.

22.8 Una entidad medirá los instrumentos de patrimonio, distintos a los emitidos como parte de una **combinación de negocios** o los contabilizados de acuerdo con los párrafos 22.13 a 22.15B, al valor razonable del efectivo u otros recursos recibidos o por recibir, neto de **costos de transacción**. Si se aplaza el pago y el valor del dinero en el tiempo es **material o tiene importancia relativa**, la medición inicial se hará sobre la base del **valor presente**.

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

22.10 Las leyes que sean aplicables determinarán cómo se presenta, en el estado de situación financiera, el incremento en el patrimonio que surge de la emisión de acciones u otros instrumentos de patrimonio. Por ejemplo, puede requerirse que el valor a la par (u otro valor nominal) de las acciones y el importe pagado en exceso del valor a la par se presenten de forma separada.

Venta de opciones, derechos y certificados de opciones para compra de acciones (warrants)

22.11 Una entidad aplicará los principios de los párrafos 22.7 a 22.10 a las emisiones de patrimonio por medio de ventas de opciones, derechos, certificados de opciones para compra de acciones (warrants) e instrumentos de patrimonio similares.

Capitalización de ganancias o emisiones gratuitas y división de acciones

22.12 Una capitalización de ganancias o una emisión gratuita (conocida algunas veces como dividendo en forma de acciones) consiste en la entrega de nuevas acciones a los accionistas en proporción a sus acciones antiguas. Por ejemplo, una entidad puede dar a sus accionistas un dividendo de una acción por cada cinco acciones antiguas que tengan. Una división de acciones (conocido algunas veces como una subdivisión de acciones) es el fraccionamiento de cada una las acciones existentes en múltiples acciones. Por ejemplo, en una división de acciones, cada accionista puede recibir una acción adicional por cada acción poseída. En algunos casos, las acciones previamente en circulación se cancelan y son reemplazadas por nuevas acciones. La capitalización de ganancias y emisiones gratuitas, así como las divisiones de acciones no cambian el patrimonio total. Una entidad reclasificará los importes dentro del patrimonio como lo requiera la legislación aplicable.

Deuda convertible o instrumentos financieros compuestos similares

22.13 En la emisión de deuda convertible o de **instrumentos financieros compuestos** similares que contengan un componente de pasivo y un componente de patrimonio, una entidad distribuirá el producto entre el componente de pasivo y el componente de patrimonio. Para realizar la distribución, la entidad determinará primero el importe del componente de pasivo como el valor razonable de un pasivo similar que no tenga un componente de conversión o un componente de patrimonio asociado similar. La entidad distribuirá el importe residual como el componente de patrimonio. Los costos de la transacción se distribuirán entre el componente de deuda y el componente de patrimonio sobre la base de sus valores razonables relativos.

22.14 La entidad no revisará la distribución en un periodo posterior.

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

(a) de acuerdo con la Parte I de la Sección 11 *Instrumentos Financieros* si el componente de pasivo cumple las condiciones del párrafo 11.9 o párrafo 11.9ZA. En estos casos la entidad reconocerá sistemáticamente cualquier diferencia entre el componente de pasivo y el importe principal por pagar al vencimiento como un **gasto** por intereses adicional utilizando el **método del interés efectivo** (véanse los párrafos 11.15 a 11.20).

(b) de acuerdo con la Parte II de la Sección 11 si el componente de pasivo cumple las condiciones del del párrafo 11.9 o 11.9ZA.

Cancelación de pasivos financieros con instrumentos de patrimonio

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

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

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

(a) el acreedor sea también un accionista directo o indirecto y esté actuando en tal condición;

(b) el acreedor y la entidad están controlados por la misma parte o partes antes y después de la transacción y la esencia de la transacción incluye una distribución de patrimonio por parte de la entidad, o una contribución de patrimonio a ésta; o

(c) la cancelación del pasivo financiero mediante la emisión de instrumentos de patrimonio es acorde con las condiciones iniciales del pasivo financiero (véanse los párrafos 22.13 a 22.15).

Acciones propias en cartera

22.16 Las acciones propias en cartera son instrumentos del patrimonio de una entidad que han sido emitidos y posteriormente readquiridos por ésta. Una entidad deducirá del patrimonio el valor razonable de la contraprestación entregada por las acciones propias en cartera. La entidad no reconocerá una ganancia o pérdida en resultados por la compra, venta, emisión o cancelación de acciones propias en cartera.

Distribuciones a los propietarios

22.17 Una entidad reducirá del patrimonio el importe de las distribuciones a los propietarios (tenedores de sus instrumentos de patrimonio). El impuesto a las ganancias relacionado con la distribución a los propietarios se contabilizará de acuerdo con la Sección 29.

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

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

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

22.19 [Eliminado]

Información a revelar

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

Apéndice a la Sección 22
Ejemplo Ilustrativo de la contabilización de deuda convertible por parte del emisor

Este apéndice acompaña a la Sección 22, pero no forma parte de esta. Proporciona una guía para aplicar los requerimientos de los párrafos 22.13 a 22.15.

El 1 de enero de 20X5, una entidad emite 500 bonos convertibles. Los bonos son emitidos a la par con un valor nominal de 100 u. m. por título y son por cinco años, sin costos de transacción. El importe total de la emisión es de 50.000 u. m. El interés es pagadero anualmente al final del periodo, a una tasa de interés anual del 4 por ciento. Cada bono es convertible, a discreción del emisor, en 25 acciones ordinarias acciones ordinarias en cualquier momento hasta el vencimiento. En el momento de la emisión de los bonos, la tasa de interés de mercado, para una deuda similar sin posibilidad de conversión, es del 6 por ciento.

Cuando se emite el instrumento, primero se debe valorar el componente de pasivo, y la diferencia entre el importe total de la emisión (que es el valor razonable del instrumento en su totalidad) y el valor razonable del componente de pasivo se asigna al componente de patrimonio. El valor razonable del componente de pasivo se calcula mediante la determinación de su valor presente usando la tasa de descuento del 6 por ciento. Se ilustran los cálculos y los asientos en el libro diario:

	u. m.
Importe de la emisión del bono (A)	50.000
Valor presente del principal al final de cinco años (véanse los cálculos)	37.363
Valor presente del interés pagadero anualmente al final del periodo de cinco años	8.425
Valor presente del pasivo, que es el valor razonable del componente de pasivo (B)	45.788
Valor residual, que es el valor razonable del componente de patrimonio(A) — (B)	4.212

El emisor de los bonos realiza el siguiente asiento en el libro diario por la emisión efectuada el 1 de enero de 20X5:

Dr Efectivo	50.000 u. m.	
Cr Pasivo financiero – Bono convertible		45.788 u. m.
Cr Patrimonio		4.212 u. m.

El importe de 4.212 u. m. representa un descuento sobre la emisión de los bonos, de modo que el asiento también podría mostrarse como “bruto”:

Dr Efectivo	50.000 u. m.	
Dr Descuento del bono	4.212 u. m.	
Cr Pasivo financiero – Bono convertible		50.000 u. m.
Cr Patrimonio		4.212 u. m.

 © IFRS Foundation

Después de la emisión, el emisor amortizará el descuento del bono de acuerdo con la siguiente tabla:

	(a) Pago por intereses (u.m.)	(b) Total Gastos por intereses (u. m.) = 6% x (e)	(c) Amortización de descuento del bono ((u. m.) = (b) – (a)	(d) Descuento del bono (u. m.) = (d) – (c)	(e) Pasivo neto (u. m.) = 50.000 – (d)
1/1/20X5				4.212	45.788
31/12/20X5	2.000	2.747	747	3.465	46.535
31/12/20X6	2.000	2.792	792	2.673	47.327
31/12/20X7	2.000	2.840	840	1.833	48.167
31/12/20X8	2.000	2.890	890	943	49.057
31/12/20X9	2.000	2.943	943	0	50.000
Totales	10.000	14.212	4.212		

Al final de 20X5, el emisor realizaría el siguiente asiento en el libro diario:

Dr Gastos por intereses	2.747 u. m.	
Cr Descuento del bono		747 u. m.
Cr Efectivo		2.000 u. m.

Cálculos

Valor presente del principal de 50.000 u. m. al 6 por ciento

50.000 u. m./(1,06)^5 = 37.363 u. m.

Valor presente de la anualidad por intereses de 2.000 u. m. (= 50.000 u. m. × 4 por ciento) a pagar al final de cada uno de los cinco años

Los pagos de intereses anuales de 2.000 u. m. son una anualidad, un flujo de efectivo con un número limitado (n) de pagos periódicos (C), a cobrar en las fechas hasta a n. Para calcular el valor actual de esta anualidad, los pagos futuros se descuentan por la tasa de interés periódica (i) utilizando la siguiente fórmula:

$$PV = \frac{C}{i} \times [1 - \frac{1}{(1+i)^{\wedge}n}]$$

Por lo tanto, el valor actual de los pagos de intereses de 2.000 u. m. es

(2.000/,06) × [1 – [(1/1,06)^5] = 8.425 u. m.

Este es equivalente a la suma de los valores presentes de los cinco pagos de 2.000 u. m. individuales, como sigue:

	u. m.
Valor presente del pago por intereses a 31 de diciembre de 20X5 = 2.000/1,06	1.887
Valor presente del pago por intereses a 31 de diciembre de 20X6 = 2.000/1,06^2	1.780
Valor presente del pago por intereses a 31 de diciembre de 20X7 = 2.000/1,06^3	1.679
Valor presente del pago por intereses a 31 de diciembre de 20X8 = 2.000/1,06^4	1.584
Valor presente del pago por intereses a 31 de diciembre de 20X9 = 2.000/1,06^5	1.495
Total	8.425

Otra forma alternativa de hacer los cálculos es utilizar una tabla de valor presente de una anualidad ordinaria al final del periodo, cinco periodos, tasa de interés del 6 por ciento por periodo. (En Internet se pueden encontrar fácilmente estas tablas.) El factor del valor presente es 4.2124. La multiplicación de este factor por el pago anual de 2.000 u. m. determina el valor presente de 8.425 u. m.

 © IFRS Foundation

Sección 23
Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes

Alcance de esta sección

23.1 Esta sección se aplica a todos los **contratos** con **clientes**, excepto:

(a) contratos de **arrendamiento** dentro del alcance de la Sección 20 *Arrendamientos*;

(b) **contratos de seguro**;

(c) **instrumentos financieros** y otros derechos u obligaciones contractuales dentro del alcance de la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados*, la Sección 11 *Instrumentos Financieros*, la Sección 14 *Inversiones en Asociadas* y la Sección 15 *Acuerdos Conjuntos*; e

(d) intercambios de productos no monetarios entre entidades del mismo sector de negocio para ayudar a realizar ventas a los clientes.

23.2 Un contrato con un cliente puede estar en parte dentro del alcance de esta sección y en parte dentro del alcance de otras secciones enumeradas en el párrafo 23.1. Si una de las otras secciones especifica cómo medir inicialmente cualquier parte del contrato, entonces una entidad aplicará primero los requerimientos de medición en esa sección. En caso contrario, la entidad aplicará esta sección para medir inicialmente esas partes del contrato.

Modelo de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias

23.3 Esta sección describa modelo de reconocimiento de **ingresos de actividades ordinarias** que una entidad aplicará para contabilizar los ingresos procedentes de contratos con clientes. La aplicación del modelo requiere que una entidad reconozca un importe de ingresos de actividades ordinarias que represente los bienes o servicios que la entidad ha transferido a los clientes y que refleje la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho a cambio de esos bienes o servicios. Una entidad aplicará el modelo en cinco pasos:

(a) Paso 1—Identificación del contrato (o contratos) con un cliente (véanse los párrafos 23.6 a 23.13);

(b) Paso 2—Identificación de los **compromisos** en el contrato (véanse los párrafos 23.14 a 23.22);

(c) Paso 3—Determinación del **precio de la transacción** (véanse los párrafos 23.23 a 23.38);

(d) Paso 4—Asignación del precio de la transacción a los compromisos en el contrato (véanse los párrafos 23.39 a 23.48); y

(e) Paso 5—Reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) la entidad satisface un compromiso (véanse los párrafos 23.49 a 23.67).

23.4 Una entidad aplicará esta sección de forma congruente a los contratos con características similares y circunstancias parecidas.

23.5 Esta sección especifica cómo una entidad contabiliza un contrato individual con un cliente. Se permite que una entidad aplique esta sección a una cartera de contratos (o compromisos) similares si la entidad espera razonablemente que el resultado de hacerlo no difiera **materialmente o con importancia relativa** del resultado de aplicar esta sección cada contrato (o compromiso) individual.

Paso 1—Identificación del contrato (o contratos) con el cliente

23.6 Un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles. Los contratos pueden ser escritos, orales o estar implícitos en las prácticas tradicionales del negocio de una entidad.

23.7 Una entidad aplicará el modelo de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias para contabilizar un contrato con un cliente que esté dentro del alcance de esta sección solo cuando se cumplan todos los criterios siguientes:

(a) las partes del contrato han aprobado el contrato y se han comprometido a cumplir sus respectivas obligaciones;

(b) la entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir;

(c) la entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir;

(d) el contrato tiene esencia comercial; y

(e) es **probable** que la entidad reciba la contraprestación a la que tiene derecho, cuando esta sea exigible.

23.8 Si un contrato con un cliente reúne los criterios del párrafo 23.7 al inicio del contrato, una entidad volverá a evaluar si el contrato reúne los criterios solo si se produce un cambio significativo en los hechos y circunstancias relevantes.

23.9 Si un contrato con un cliente no cumple los criterios del párrafo 23.7, una entidad reevaluará el contrato para comprobar si se cumplen esos criterios.

23.10 Cuando un contrato con un cliente no cumpla los criterios del párrafo 23.7, una entidad reconocerá como **pasivo** cualquier contraprestación recibida del cliente. Si la contraprestación no es reembolsable, la entidad dará de baja el pasivo y reconocerá la contraprestación como ingreso de actividades ordinarias cuando:

(a) el contrato se ha completado y la entidad ha recibido la totalidad, o casi la totalidad, de la contraprestación prometida por el cliente; o

(b) el contrato se ha cancelado.

23.11 Algunos contratos con clientes pueden no tener una duración fija o pueden renovarse automáticamente de forma periódica. Una entidad aplicará esta sección a la duración del contrato en el que las partes del contrato tienen derechos y obligaciones exigibles en el presente.

23.12 Si se modifica un contrato, una entidad contabilizará la modificación del contrato mediante la aplicación de los párrafos 23A.2 a 23A.4.

Combinación de contratos

23.13 Una entidad combinará dos o más contratos celebrados al mismo tiempo o casi al mismo tiempo con el mismo cliente (o con partes relacionadas del cliente) y contabilizará los contratos como un único contrato si se cumplen uno o más de los siguientes criterios:

(a) los contratos se negocian como un paquete con un objetivo comercial único;

(b) los importes que el cliente pagará en uno de los contratos dependen del precio o del rendimiento del otro contrato; o

(c) los bienes o servicios comprometidos en los contratos (o algunos bienes o servicios comprometidos en cada uno de los contratos) son un compromiso único de acuerdo con el Paso 2.

Paso 2—Identificación de los compromisos del contrato

23.14 Un compromiso es una obligación de transferir un bien o servicio distinto (o un paquete distinto de bienes o servicios). Un contrato con un cliente puede contener más de un compromiso. Al inicio de un contrato, una entidad identificará los bienes y servicios prometidos en el contrato y determinará qué bienes o servicios son distintos.

23.15 Una entidad puede transferir a un cliente bienes o servicios distintos que son esencialmente los mismos, pero en momentos discretos a lo largo del tiempo (es decir, transferir una serie de bienes o servicios distintos). La entidad contabilizará esos bienes o servicios como un compromiso único si:

(a) cada bien o servicio distinto de la serie cumple los criterios para ser un compromiso cumplido a lo largo del tiempo (véase el párrafo 23.54); y

(b) la entidad utilizaría el mismo método para medir su progreso en la transferencia del control de cada bien o servicio distinto de la serie al cliente (véanse los párrafos 23.62 a 23.67).

23.16 Un contrato con un cliente generalmente señala de forma explícita los bienes o servicios que una entidad se compromete a transferir. Sin embargo, los compromisos pueden estar implícitos en las prácticas comerciales habituales de una entidad, en las políticas publicadas o en declaraciones específicas si éstas crean una expectativa válida en el cliente de que la entidad le transferirá un bien o servicio.

23.17 El compromiso no incluye las actividades que una entidad debe llevar a cabo para cumplir un contrato, como las actividades de configuración y las tareas administrativas, a menos que dichas actividades impliquen la

transferencia de un bien o servicio a un cliente. Las tarifas no reembolsables cobradas a los clientes al inicio de un contrato o cerca de este a menudo están relacionadas con actividades que no transfieren un bien o servicio al cliente y, por lo tanto, no dan lugar a un compromiso. En tales casos, la tarifa inicial no reembolsable se incluye en el precio de la transacción y se asigna a los compromisos del contrato de acuerdo con los Pasos 3 y 4.

Distintos bienes o servicios

23.18 Un bien o servicio es distinto si se cumplen los dos criterios siguientes:

(a) si el cliente puede beneficiarse del bien o servicio por sí solo o junto con otros recursos que estén a su disposición. Un bien o servicio que una entidad vende regularmente por separado es un ejemplo de bien o servicio que cumple este criterio.

(b) la obligación de la entidad de transferir el bien o el servicio es independiente de otras obligaciones del contrato.

23.19 Si un bien o servicio comprometido con un cliente no es distinto, la entidad combinará ese bien o servicio con otros bienes o servicios en el contrato hasta identificar un conjunto de bienes o servicios que sea distinto. En algunos casos, la entidad contabilizará todos los bienes o servicios de un contrato como un único compromiso.

23.20 Para el propósito de la aplicación del criterio en el párrafo 23.18(a), los recursos fácilmente disponibles para el cliente son:

(a) bienes o servicios vendidos por separado, por la entidad o por otra entidad; o

(b) bienes o servicios el cliente ya ha obtenido de la entidad, incluidos los bienes o servicios transferidos al cliente en virtud del contrato, o de otras transacciones o sucesos.

23.21 A efectos de la aplicación del criterio del párrafo 23.18(b), los factores que sugieren que la obligación de la entidad de transferir un bien o servicio no está separada de otras obligaciones del contrato incluyen:

(a) la entidad integra los bienes o servicios en el contrato de una manera que los transforma en un producto (o productos) combinado para el cual los bienes o servicios son insumos. Por ejemplo, un contrato de construcción en el que una entidad proporciona un servicio de gestión de contratos que integra diversos bienes o servicios de una manera que los transforma en el activo o activos que se van a construir.

(b) el bien o servicio que se modifica o personaliza por otro bien o servicio en el contrato en la medida en que se transforma. Por ejemplo, un contrato en el que una entidad se compromete a proporcionar un software existente y a personalizarlo, si el servicio de personalización transforma el software.

(c) el bien o servicio que depende en gran medida de otro bien o servicio del contrato, está muy relacionado con él o se ve muy afectado por él. Por ejemplo, en algunos casos, dos o más bienes o servicios se ven muy afectados entre sí porque una entidad no podría cumplir su compromiso transfiriendo cada uno de los bienes o servicios por separado.

23.22 Los bienes o servicios diferenciados pueden incluir:

(a) garantías (véanse los párrafos 23A.5 a 23A.7);

(b) opciones para adquirir bienes o servicios adicionales (véanse los párrafos 23A.8 a 23A.13);

(c) acuerdos para que un tercero transfiera bienes o servicios al cliente si la entidad actúa como agente (véanse los párrafos 23A.14 a 23A.20); y

(d) licencias (véanse los párrafos 23A.28 a 23A.37).

Paso 3—Determinación del precio de la transacción

23.23 El precio de la transacción es el importe de la contraprestación que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con cliente, excluyendo los importes recaudados por la entidad en nombre de terceros (por ejemplo, algunos impuestos sobre las ventas).

23.24 Una entidad determinará el precio de la transacción basándose en los términos del contrato y en sus prácticas comerciales habituales. Al determinar el precio de la transacción, una entidad asumirá que los bienes o servicios serán transferidos al cliente de acuerdo con el contrato. La entidad también asumirá que el contrato no será cancelado, renovado o modificado.

23.25 Si la contraprestación comprometida por el cliente es en una forma distinta al **efectivo**, una entidad medirá la contraprestación no monetaria mediante la aplicación de los párrafos 23A.21 a 23A.23.

Contraprestación variable

23.26 La contraprestación comprometida por un cliente puede variar debido a factores como descuentos, rebajas, reembolsos, penalizaciones o bonificaciones por desempeño.

23.27 Si la contraprestación incluye un importe variable, una entidad medirá el importe de la contraprestación variable que se incluirá en el precio de la transacción mediante:

(a) la estimación del importe de la contraprestación variable (véanse los párrafos 23.28 y 23.29); y

(b) la restricción de esa estimación (véase el párrafo 23.30).

23.28 Una entidad estimará el importe de la contraprestación variable utilizando uno de los dos métodos siguientes:

(a) el método del valor esperado—la suma de los importes ponderados por probabilidad en un rango de posibles importes de contraprestación. Este podría ser un método apropiado si una entidad tiene muchos contratos con características similares.

(b) el método del importe más probable—el importe más probable en un rango de posibles importes de contraprestación (es decir, el resultado más probable del contrato). Este podría ser un método apropiado si el contrato solo tiene dos resultados posibles (por ejemplo, una entidad logra una bonificación por desempeño o no).

23.29 Una entidad aplicará un método para estimar el importe de la contraprestación variable de manera congruente a lo largo del contrato.

23.30 Una entidad incluirá en el precio de la transacción un importe de contraprestación variable estimado de acuerdo con el párrafo 23.28 solo en la medida en que sea **altamente probable** que una entidad tenga derecho a este importe cuando la incertidumbre asociada con la contraprestación variable se resuelva más adelante.

23.31 Al final de cada **periodo sobre el que se informa**, una entidad actualizará el importe de la contraprestación variable incluida en el precio de la transacción para reflejar cualquier cambio relevante en las circunstancias. Una entidad asignará cualquier cambio posterior en el precio de la transacción a los compromisos del contrato sobre la misma base que utilizó al inicio del contrato. Una entidad reconocerá los importes asignados a un compromiso cumplido como ingresos (o como una reducción de ingresos de actividades ordinarias) en el periodo en el que cambie la estimación.

23.32 Una entidad aplicará el párrafo 23A.37 para contabilizar la contraprestación en forma de regalía basada en las ventas o el uso que se reciba a cambio de una licencia de propiedad intelectual.

Pasivos por reembolsos

23.33 Si una entidad recibe una contraprestación de un cliente y espera devolverle una parte o la totalidad de esa contraprestación, la entidad reconocerá pasivo por devolución.

23.34 La entidad medirá un pasivo por reembolso, mediante la aplicación previa de los párrafos 23.27 a 23.30 para medir el importe de la contraprestación variable que se incluirá en el precio de la transacción. La entidad reconocerá entonces como un pasivo a reembolsar el importe de la contraprestación recibida (o por recibir) por los bienes o servicios transferidos que no esté incluido en el precio de la transacción. Al final de cada periodo sobre el que se informa, una entidad actualizará la estimación del pasivo por reembolso para reflejar la contraprestación recibida (o por recibir), los bienes o servicios transferidos y los cambios en el precio de la transacción de acuerdo con el párrafo 23.31.

23.35 Como excepción al párrafo 23.34, una entidad aplicará los párrafos 23A.23 a 23A.27 para contabilizar la contraprestación variable y el pasivo por reembolso relacionados con una venta con derecho de devolución.

Pago aplazado

23.36 Si el pago se aplaza y el acuerdo constituye una transacción de financiación (véase el párrafo 11.13B), una entidad descontará el importe de la contraprestación comprometida a una tasa de interés de mercado para un instrumento de deuda similar, determinada al inicio del contrato. Una entidad reconocerá la diferencia entre el compromiso de contraprestación y el valor descontado de ese importe como ingresos por intereses de acuerdo con el **método del interés efectivo** (véanse los párrafos 11.15 a 11.20).

23.37 Una entidad presentará los ingresos por intereses de forma separada de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes.

23.38 Una entidad puede no aplicar los párrafos 23.36 y 23.37 si, al inicio de un contrato, espera que un cliente pague bienes o servicios en el plazo de un año a partir de la transferencia de los bienes o servicios por parte de la entidad.

Paso 4—Asignación del precio de la transacción a los compromisos en el contrato

23.39 Una entidad asignará el precio de transacción a cada compromiso que haya identificado en un contrato de acuerdo con los párrafos 23.40 a 23.48.

23.40 El Paso 4 no se aplica si una entidad cumple todos los compromisos de un contrato:

(a) en el mismo periodo sobre el que se informa que el inicio del contrato; o

(b) en el mismo momento de acuerdo con el párrafo 23.58.

23.41 El Paso 4 no se aplica si un contrato contiene un único compromiso. Sin embargo, una entidad aplicará el párrafo 23.48 si contabiliza una serie de bienes o servicios distintos como un único compromiso, de acuerdo con el párrafo 23.15 y el precio de la transacción incluye un importe de contraprestación variable.

Asignación basada en precios de venta independientes

23.42 Al inicio de un contrato, una entidad determinará el precio de venta independiente del bien o servicio distinto (o paquete distinto de bienes o servicios) en cada compromiso del contrato. La entidad asignará el precio de la transacción en proporción a esos precios de venta independientes (es decir, sobre la base de un precio de venta independiente relativo). La entidad no reasignará el precio de la transacción para reflejar cambios en los precios de venta independientes después del inicio del contrato.

23.43 El "precio de venta independiente" es el precio al que una entidad vendería por separado un bien o servicio. La mejor evidencia de un precio de venta independiente es el precio observable de un bien o servicio cuando la entidad lo vende de forma separada en circunstancias similares y a clientes parecidos.

23.44 Si un precio de venta independiente no es directamente observable, una entidad estimará ese precio. Una entidad deberá tener en cuenta toda la información que esté razonablemente disponible para ella, incluidas las condiciones del mercado, los factores específicos de la entidad y la información sobre el cliente o la clase de cliente. Una entidad aplicará los métodos de estimación de forma congruente cuando se den circunstancias similares. Los métodos de estimación adecuados podrían incluir el uso de los precios de los competidores de la entidad para bienes o servicios similares, o los costos esperados del bien o servicio más un margen apropiado.

23.45 Como excepción al párrafo 23.42, una entidad podría asignar un descuento o una contraprestación variable utilizando un método alternativo (véanse los párrafos 23.46 a 23.48).

La asignación de un descuento y una contraprestación variable

23.46 En un contrato:

(a) un cliente recibe un descuento si la suma de los precios de venta independientes de los bienes o servicios prometidos en el contrato es mayor que la contraprestación comprometida; o

(b) el precio de la transacción podría incluir un importe de contraprestación variable (véanse los párrafos 23.26 a 23.32).

23.47 Una entidad asignará un descuento o un importe variable a cada compromiso del contrato sobre la base de un precio de venta independiente relativo. Sin embargo, si la asignación del descuento o importe variable sobre esta base no representa el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho a cambio del cumplimiento de cada compromiso del contrato, la entidad utilizará otro método para asignar el descuento o importe variable. Por ejemplo, la entidad podría asignar el descuento o importe variable a uno o varios de los compromisos del contrato.

23.48 Si una entidad contabiliza una serie de bienes o servicios distintos como un único compromiso de conformidad con el párrafo 23.15, asignará un importe variable a cada bien o servicio distinto sobre la base de un precio de venta independiente relativo. Sin embargo, si la asignación del importe variable sobre esta base no representa el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho a cambio de la transferencia de cada bien o servicio distinto en el compromiso, la entidad utilizará otro método para asignar el importe variable. Por ejemplo, la entidad podría asignar el importe variable a uno, o algunos, de los bienes o servicios distintos en el compromiso.

Paso 5—Reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) la entidad satisface un compromiso

23.49 Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) cumpla un compromiso. Una entidad cumple un compromiso al transferir el control del bien o servicio específico del compromiso al cliente.

23.50 Los bienes y servicios son **activos**, aunque sea momentáneamente, cuando se reciben y utilizan. Una entidad transfiere el control de un activo cuando el cliente tiene la capacidad presente de dirigir el uso del activo y obtener los beneficios económicos que podrían derivarse de él.

23.51 Al evaluar si un cliente obtiene el control de un activo, una entidad considerará cualquier acuerdo para recomprar el activo. El cliente no obtiene el control del activo si la entidad tiene el derecho y la obligación de recomprar el activo (un contrato a plazo) o el derecho de recomprar el activo (una opción de compra).

23.52 Al inicio de un contrato, una entidad determinará si transfiere el control del bien o servicio distinto en un compromiso con un cliente:

(a) a lo largo del tiempo, en cuyo caso la entidad cumple el compromiso (y reconoce los ingresos de actividades ordinarias) a lo largo del tiempo de acuerdo con los párrafos 23.54 a 23.56; o

(b) en un momento determinado, en cuyo caso la entidad cumple el compromiso (y reconoce los ingresos de actividades ordinarias) en un momento determinado de acuerdo con los párrafos 23.57 a 23.61.

23.53 Si un contrato con un cliente incluye una licencia que es distinta de los demás bienes o servicios del contrato, una entidad aplicará los párrafos 23A.28 a 23A.36 para determinar si el compromiso de conceder la licencia se cumple a lo largo del tiempo o en un momento determinado.

Compromisos satisfechos a lo largo del tiempo

23.54 Una entidad transfiere el control de un bien o servicio diferenciado a lo largo del tiempo y, por lo tanto, cumple un compromiso a lo largo del tiempo, si se cumple alguno de estos criterios:

(a) un cliente recibe y utiliza inmediatamente los beneficios del desempeño de la entidad a medida que la entidad lo realiza (por ejemplo, un servicio de limpieza rutinario o recurrente);

(b) un cliente controla el activo a medida que la entidad lo fabrica o mejora (por ejemplo, un contrato de construcción en el que el cliente controla el trabajo en curso); o

(c) el activo creado por la prestación de la entidad no puede ser fácilmente redirigido a otro cliente (véase el párrafo 23.55) y el cliente original está obligado a pagar a la entidad por el trabajo realizado hasta la fecha (véase el párrafo 23.56) (por ejemplo, un contrato de servicios en el que una entidad proporciona a un cliente una opinión profesional basada en hechos y circunstancias específicos del cliente, y está obligada a pagar a la entidad por el trabajo realizado hasta la fecha).

23.55 Un activo no puede ser fácilmente redirigido a otro cliente si:

(a) la entidad vendería el activo terminado a otro cliente a un precio significativamente menor que el pagado por el cliente original, o incurriría en costos significativos, en comparación con el costo del activo, para reelaborar el activo terminado para la venta (por ejemplo, si un activo fue altamente personalizado para un cliente en particular); o

(b) restricciones contractuales sustanciales prohíben a la entidad vender el activo a otro cliente a medida que se fabrica o mejora dicho activo (por ejemplo, si la entidad está legalmente obligada a vender el trabajo en curso al cliente).

23.56 Un cliente puede estar obligado a pagar a una entidad por el trabajo realizado hasta la fecha debido a términos específicos del contrato o a leyes que se aplican a ese contrato. El cliente está obligado a pagar a la entidad por el trabajo realizado hasta la fecha si la entidad tiene:

(a) un derecho incondicional presente al pago por el trabajo realizado hasta la fecha; o

(b) un derecho exigible a demandar o retener el pago por el trabajo realizado hasta la fecha si el contrato se cancela antes de su finalización por cualquier motivo que no sea el incumplimiento por parte de la entidad de lo acordado.

Compromisos satisfechos en un momento dado

23.57 Si una entidad no transfiere el control de un bien o servicio diferenciado a lo largo del tiempo, la entidad transfiere el control del bien o servicio en un momento determinado y, por lo tanto, cumple un compromiso en un momento determinado.

23.58 Para cada compromiso que una entidad cumpla en un momento determinado, la entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias en el momento específico en que un cliente obtenga el control del bien o servicio distinto. Para identificar este momento, una entidad considerará indicadores de la transferencia de control, que incluyen:

(a) la entidad tiene un derecho presente al pago del activo;

(b) el cliente tiene la titularidad legal del activo;

(c) el cliente tiene la posesión física del activo;

(d) el cliente tiene los riesgos y recompensas significativos de la propiedad del activo; y

(e) el cliente ha aceptado el activo (véanse los párrafos 23.60 y 23.61).

23.59 Los indicadores del párrafo 23.58 no siempre son concluyentes. En consecuencia, la ausencia de un indicador no impediría que el cliente obtuviera el control de un activo. Si de otras características de la transacción se desprende claramente que el cliente tiene la capacidad presente de remitir el uso del activo y obtener los beneficios económicos que podrían derivarse de él, el cliente ha obtenido el control del activo.

Aceptación del cliente

23.60 Las cláusulas de aceptación del cliente permiten a éste cancelar un contrato o requerir que una entidad tome acciones para remediar que un bien o servicio no cumpla las especificaciones acordadas.

23.61 Si un contrato incluye una cláusula de aceptación del cliente y la entidad no puede identificar si un bien o servicio cumple con las especificaciones acordadas en función de la información disponible para la entidad, esperará hasta recibir la aceptación del cliente antes de concluir que el cliente ha obtenido el control del bien o servicio.

Medir el progreso hacia el cumplimiento de un compromiso

23.62 Para cada compromiso cumplido a lo largo del tiempo de acuerdo con los párrafos 23.54 a 23.56, una entidad calculará la cantidad de ingresos de actividades ordinarias a reconocer en cada periodo sobre el que se informa midiendo su progreso hacia el cumplimiento de ese compromiso al final del periodo.

23.63 Una entidad elegirá un método de medición del progreso que refleje el desempeño de la entidad en la transferencia del control de los bienes o servicios prometidos al cliente. Una entidad aplicará un método de medición del progreso para cada compromiso cumplido a lo largo del tiempo y aplicará ese método de manera congruente a compromisos similares y en circunstancias similares.

23.64 Al final de cada periodo sobre el que se informa, una entidad deberá volver a medir su progreso hacia el cumplimiento de un compromiso para reflejar cualquier cambio en las circunstancias. La entidad contabilizará los cambios en la medición del progreso como un cambio en la **estimación contable** de acuerdo con la Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores*.

23.65 Al elegir el método que utilizará para medir su progreso, una entidad considerará la naturaleza del bien o servicio que transferirá a un cliente. Los métodos apropiados para medir el progreso incluyen métodos que reconocen los ingresos de actividades ordinarias basados en:

(a) el valor para el cliente de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha en relación con los bienes o servicios restantes que deben transferirse en virtud del contrato ("métodos producto"); y

(b) los esfuerzos o insumos de la entidad para la satisfacción de un compromiso en relación con el total de insumos esperados para satisfacer el compromiso ("métodos de recursos").

23.66 Los métodos más comunes, y las circunstancias en las que pueden ser apropiados, incluyen:

(a) un método de producto basado en encuestas de trabajo completado, si las encuestas dan una medida objetiva del rendimiento de la entidad hasta la fecha;

(b) un método de producto basado en las unidades entregadas, si cada elemento transfiere una cantidad igual de valor al cliente en el momento de la entrega;

(c) un método de producto basado en el tiempo transcurrido, si el control de los bienes o servicios se transfiere uniformemente a lo largo del tiempo;

(d) un método de recursos basado en el tiempo transcurrido, si los esfuerzos o recursos de una entidad se gastan de manera uniforme a lo largo del periodo de ejecución;

(e) un método de recursos basado en las horas de trabajo invertidas, si las horas de trabajo invertidas y la transferencia del control de los bienes o servicios al cliente están relacionadas; y

(f) un método de recursos basado en los costos incurridos, excluyendo los costos que no contribuyen, o no son proporcionales, al progreso de la entidad hacia el cumplimiento del compromiso (por ejemplo, ineficiencias y materiales desperdiciados o no instalados).

23.67 Si una entidad tiene derecho a una contraprestación de un cliente por un importe que se Relacionadas directamente con el valor para el cliente del trabajo de la entidad hasta la fecha (por ejemplo, un contrato de servicios en el que una entidad factura un importe fijo por cada hora de servicio prestado), la entidad está autorizada a reconocer los ingresos de actividades ordinarias por el importe que tiene derecho a facturar.

Costos del contrato

Costos de obtener un contrato

23.68 Una entidad reconocerá los costos de obtener un contrato con un cliente como un **gasto** cuando se incurra en ellos, a menos que otra sección de esta Norma requiera que los costos se reconozcan como parte del costo de un activo.

Costos de cumplir un contrato

23.69 Una entidad contabilizará los costos incurridos en el cumplimiento de un contrato con un cliente de acuerdo con la sección pertinente de esta Norma para esos costos (por ejemplo, la Sección 13 *Inventarios*, la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo* o la Sección 18 *Activos Intangibles distintos de la Plusvalía*).

23.70 Si los costos incurridos en el cumplimiento de un contrato no están dentro del alcance de otra sección de esta Norma, una entidad reconocerá esos costos como un activo si:

(a) dichos costos se relacionan directamente con un contrato (incluidos los contratos futuros) que la entidad puede identificar específicamente (por ejemplo, los costos relacionados con un contrato específico que aún no ha sido aprobado) (véase el párrafo 23.71);

(b) esos costos crean o mejoran los recursos de la entidad que utilizará para cumplir (o seguir cumpliendo) compromisos en el futuro; y

(c) la entidad espera recuperar los costos.

23.71 Los costos que se relacionan directamente con un contrato incluyen la mano de obra directa, los materiales directos y las asignaciones de costos que se relacionan directamente con el contrato o las actividades del contrato.

23.72 Los costos generales y administrativos normalmente no satisfacen los criterios del párrafo 23.70 y, por lo tanto, se reconocen como gastos cuando se incurre en ellos.

23.73 Una entidad reconocerá los costos que se relacionan con compromisos que se cumplen (o se cumplen parcialmente) como gastos cuando se incurre en ellos, porque esos costos se relacionan con el rendimiento pasado.

Medición posterior al reconocimiento

23.74 Después del **reconocimiento** inicial, una entidad medirá los activos que surjan de los costos para cumplir un contrato de acuerdo con el párrafo 23.70 al costo menos la **amortización** acumulada y cualquier **pérdida por deterioro de valor** acumulada:

(a) una entidad amortizará el activo basándose en el patrón de transferencia de los bienes o servicios con los que se relaciona el activo.

(b) una entidad seguirá la Sección 27 *Deterioro de Valor de Activos* para reconocer y medir el deterioro del valor del activo. Sin embargo, la entidad aplicará los párrafos 23.75 y 23.76 en lugar de los párrafos 27.11 a 27.20 para estimar el **importe recuperable** del activo.

23.75 A efectos de la medición de las pérdidas por deterioro del valor, el importe recuperable de un activo derivado de los costos de cumplimiento de un contrato es:

(a) el importe restante de la contraprestación que la entidad espera recibir a cambio de los bienes o servicios con los que se relaciona el activo (véase el párrafo 23.76); menos

(b) los costos restantes de proporcionar esos bienes o servicios aún no incurridos.

23.76 Al medir el importe restante de la contraprestación, el importe solo incluirá la contraprestación cuya recepción sea probable.

Saldos del contrato

23.77 Cuando una de las partes de un contrato haya cumplido, esa entidad presentará el contrato en el **estado de situación financiera** como un **activo del contrato** o un **pasivo del contrato**, sobre la base del contrato en su conjunto. La presentación del saldo del contrato depende de la relación entre:

(a) el desempeño de la entidad en la transferencia de los bienes o servicios comprometidos en el contrato al cliente; y

(b) el pago del cliente.

23.78 Si una entidad ha recibido una contraprestación (o tiene una cuenta por cobrar) antes de transferir bienes o servicios al cliente, la entidad reconocerá un pasivo del contrato cuando se realice el pago o este venza, lo que ocurra primero. Un pasivo contractual es la obligación de una entidad de transferir bienes o servicios al cliente por los que la entidad ha recibido una contraprestación (o por los que se adeuda el importe) del cliente. Cuando (o a medida que) la entidad transfiera esos bienes o servicios al cliente, la entidad dará de baja el pasivo contractual (o parte de un pasivo contractual) y reconocerá los ingresos de actividades ordinarias de acuerdo con el Paso 5.

23.79 Si una entidad transfiere bienes o servicios a un cliente antes de que este haya pagado (o antes de que venza el pago), la entidad tiene derecho a una contraprestación. La entidad presentará ese derecho como un activo contractual, excluyendo cualquier importe presentado como una cuenta por cobrar (véase el párrafo 23.80). Una entidad evaluará el deterioro de un activo contractual y reconocerá y medirá cualquier pérdida por deterioro de acuerdo con la Sección 11 *Instrumentos Financieros*.

23.80 Una cuenta por cobrar es el derecho incondicional de una entidad a una contraprestación. Un derecho a una contraprestación es incondicional si solo es necesario el paso del tiempo antes de que venza el pago de dicha contraprestación. Una entidad puede tener un derecho incondicional a la contraprestación aunque se le pueda exigir que reembolse esa contraprestación en el futuro (por ejemplo, cuando existe un derecho de devolución). En esos casos, la entidad podría reconocer una cuenta por cobrar y un pasivo por el reembolso. Una entidad contabilizará una cuenta por cobrar de acuerdo con la Sección 11. Una entidad presentará las cuentas por cobrar por separado de los activos y pasivos contractuales en el estado de situación financiera.

23.81 Una entidad puede utilizar descripciones diferentes en el estado de situación financiera para los "activos del contrato" y los "pasivos del contrato". Si una entidad utiliza una descripción diferente para los "activos del contrato", la entidad proporcionará información suficiente para que un usuario de los estados financieros pueda distinguir entre cuentas por cobrar y activos del contrato.

Información a revelar

23.82 Una entidad desagregará los ingresos de actividades ordinarias de contratos con clientes utilizando categorías basadas en las características de dichos ingresos de actividades ordinarias, de los contratos o de los clientes de la entidad que sean relevantes para comprender su rendimiento financiero. Ejemplos de categorías que podrían ser apropiadas incluyen:

(a) tipo de bien o servicio (por ejemplo, principales líneas de productos);

(b) región geográfica (por ejemplo, país o región);

(c) mercado o tipo de cliente (por ejemplo, clientes **gubernamentales** y no gubernamentales);

(d) tipo de contrato (por ejemplo, contratos a precio fijo y contratos por tiempo y materiales);

(e) duración del contrato (por ejemplo, contratos a corto y a largo plazo);

(f) calendario de transferencia de bienes o servicios (por ejemplo, ingresos de actividades ordinarias de bienes o servicios transferidos a clientes en un momento determinado e ingresos de actividades ordinarias procedentes de bienes o servicios transferidos a lo largo del tiempo); y

(g) naturaleza del compromiso (por ejemplo, ingresos de actividades ordinarias por actuar como principal e ingresos de actividades ordinarias por actuar como agente).

23.83 Si no se presenta o revela por separado, una entidad revelará:

(a) los saldos iniciales y finales de las cuentas comerciales a cobrar y los activos del contrato por separado; y

(b) el total de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en las cuentas comerciales a cobrar y los activos del contrato durante el periodo sobre el que se informa de acuerdo con la Sección 11.

23.84 Una entidad revelará:

(a) los saldos iniciales y finales de los pasivos del contrato, si no se presentan o revelan por separado; y

(b) los ingresos de actividades ordinarias reconocidos en el periodo sobre el que se informa que se incluyeron en el saldo del pasivo del contrato al comienzo del periodo.

23.85 Una entidad revelará información sobre sus compromisos en contratos con clientes, incluyendo una descripción de:

(a) cuándo suele satisfacer la entidad sus compromisos (por ejemplo, en el momento del envío, de la entrega, a medida que se prestan los servicios o al finalizarlos);

(b) las principales condiciones de pago (por ejemplo, cuándo se debe pagar normalmente, si el contrato constituye una transacción de financiación y si la contraprestación incluye un importe variable);

(c) la naturaleza de los bienes o servicios que la entidad se ha comprometido a transferir a los clientes, destacando cualquier compromiso de organizar la transferencia de bienes o servicios por parte de un tercero si la entidad es un agente;

(d) las obligaciones de devolución, reembolso y otras obligaciones similares; y

(e) los tipos de garantías y obligaciones relacionadas.

23.86 Una entidad revelará los métodos que utilizó para medir su progreso hacia el cumplimiento de los compromisos cumplidos a lo largo del tiempo (por ejemplo, una descripción de los métodos de entrada o salida que utilizó y cómo se aplicaron esos métodos).

23.87 Una entidad revelará cualquier juicio que haya realizado que haya tenido un efecto significativo en los importes que haya reconocido en sus estados financieros al:

(a) determinar el precio de la transacción; y

(b) asignar el precio de la transacción a los compromisos identificados en el contrato.

23.88 Una entidad revelará el saldo final de los activos que surjan de los costos para cumplir un contrato (de acuerdo con el párrafo 23.70) por categoría principal de activo (por ejemplo, costos precontractuales y costos de establecimiento).

23.89 Si una entidad opta por utilizar la opción del párrafo 23.38 de no contabilizar los ingresos por intereses por separado de los ingresos de contratos con clientes, revelará ese hecho.

23.90 Si una entidad no puede contabilizar una opción de adquisición de bienes o servicios adicionales que cumpla los criterios del párrafo 23A.9(a) como un compromiso separado sin un costo o esfuerzo desproporcionado, revelará ese hecho y las razones por las que la contabilización de la opción como un compromiso separado implicaría un costo o esfuerzo desproporcionado.

Apéndice de la Sección 23
Guía de aplicación

Este Apéndice es una parte integral de la Sección 23.

23A.1 Esta guía se centra en las características que se encuentran en algunos contratos con clientes. La guía cubre:

(a) modificaciones de contratos (véanse los párrafos 23A.2 a 23A.4);

(b) garantías (véanse los párrafos 23A.5 a 23A.7);

(c) opciones del cliente para la incorporación de bienes o servicios adicionales (véanse los párrafos 23A.8 a 23A.13);

(d) consideraciones del principal frente a agente (véanse los párrafos 23A.14 a 23A.20);

(e) contraprestación no dineraria (véanse los párrafos 23A.21 y 23A.22);

(f) ventas con derecho de devolución (véanse los párrafos 23A.23 a 23A.27); y

(g) licencias (véanse los párrafos 23A.28 a 23A.37).

Modificaciones del contrato

23A.2 Una modificación de contrato es un cambio en el alcance o el precio (o ambos) de un contrato que aprueban las partes de este. Una modificación contractual cambia los derechos y obligaciones existentes en un contrato o crea otros nuevos.

23A.3 Una entidad contabilizará una modificación contractual como un contrato separado si:

(a) se comprometen bienes o servicios adicionales que son distintos de los del contrato original; y

(b) el precio del contrato original aumenta en un importe que refleje el precio de venta independiente de los bienes o servicios incorporados y cualquier cambio apropiado de ese precio para reflejar las circunstancias del contrato modificado.

23A.4 Para una modificación de contrato que no sea un contrato separado de acuerdo con el párrafo 23A.3, una entidad contabilizará la modificación del contrato de una de estas dos maneras. Si los bienes o servicios que una entidad transferirá después de la modificación del contrato son:

(a) *distintos* de los bienes o servicios que la entidad ha transferido antes de la modificación del contrato, la entidad contabilizará la modificación del contrato como si el contrato original hubiera sido cancelado y se hubiera creado un nuevo contrato. El precio de la transacción del nuevo contrato es la suma de:

(i) la contraprestación incluida en la estimación del precio de la transacción para el contrato original que la entidad no reconoció como ingreso de actividades ordinarias; y

(ii) cualquier aumento o disminución en la contraprestación comprometida como parte de la modificación del contrato.

(b) *no son distintos* de los bienes o servicios que la entidad ha transferido antes de la modificación del contrato, la entidad contabilizará la modificación del contrato como si siempre hubiera sido parte del contrato original. La entidad reconocerá el cambio en el precio de la transacción y la medida del progreso de la entidad hacia el cumplimiento del compromiso como un ajuste a los ingresos en la fecha de la modificación del contrato (es decir, sobre una base de actualización acumulada).

Garantías

23A.5 Una entidad puede vender un bien o servicio con garantía.

23A.6 Si un cliente puede elegir comprar el bien o servicio con o sin garantía, la garantía es distinta. En estas circunstancias, una entidad contabilizará la garantía como un compromiso separado y asignará una parte del precio de la transacción a ese compromiso.

23A.7 Si el cliente no tiene opción de comprar el bien o servicio sin garantía, la garantía no es distinta. En estas circunstancias, una entidad deberá contabilizar la garantía de acuerdo con la Sección 21 *Provisiones y Contingencias*.

Opciones del cliente sobre bienes o servicios adicionales

23A.8 Una entidad puede conceder a los clientes la opción de adquirir bienes o servicios adicionales de forma gratuita o con descuento. Estas opciones incluyen incentivos de venta, créditos (o puntos) de recompensa para clientes, opciones de renovación de contratos u otros descuentos en bienes o servicios futuros.

23A.9 Una entidad contabilizará una opción de adquisición de bienes o servicios adicionales como un compromiso separado si:

(a) la opción otorga al cliente un derecho material o con importancia relativa que:

(i) solo está disponible para un cliente que haya celebrado ese contrato; y

(ii) permite a un cliente adquirir un bien o servicio adicional con un descuento sobre su precio de venta independiente; y

(b) la opción puede contabilizarse como un compromiso independiente sin costo o esfuerzo desproporcionado.

23A.10 Para contabilizar la opción como un compromiso separado, la entidad:

(a) asignará de una parte del precio de la transacción al compromiso (véanse los párrafos 23A.11 a 23A.13); y

(b) reconocerá ingresos de actividades ordinarias cuando la entidad transfiera esos bienes o servicios futuros o cuando la opción expire.

23A.11 De acuerdo con el Paso 4, una entidad asignará el precio de la transacción a cada compromiso en el contrato sobre la base de un precio de venta independiente relativo. Si el precio de venta independiente no es directamente observable, una entidad estimará ese precio. La estimación del precio de venta independiente de una opción reflejará el descuento que el cliente obtendría al ejercer la opción, ajustado por:

(a) cualquier descuento que el cliente recibiría sin ejercer la opción; y

(b) la probabilidad de que el cliente ejerza la opción.

23A.12 Una entidad puede conceder a un cliente una opción de renovación de un contrato en condiciones similares. Si la entidad contabiliza la opción de renovación como un compromiso separado, asignará el precio de la transacción a la opción basándose en la contraprestación total esperada asignada al total de bienes o servicios que espera transferir, en lugar de estimar el precio de venta independiente de la opción. La entidad incluirá el o los periodos de renovación esperados al estimar el total de bienes o servicios que espera transferir y la correspondiente contraprestación total esperada.

23A.13 El importe del precio de la transacción asignado a la opción de renovación es la diferencia entre:

(a) el precio de la transacción del contrato original; y

(b) el importe de la contraprestación total prevista asignada a los bienes o servicios que se transferirán en virtud del contrato original.

Contraprestaciones del principal frente a contraprestaciones del agente

23A.14 Si otra parte está involucrada en el suministro de bienes o servicios a un cliente, una entidad determinará si su compromiso es proporcionar los bienes o servicios especificados por sí misma (es decir, la entidad es un principal) o llegar a un acuerdo para que la otra parte proporcione esos bienes o servicios (es decir, la entidad es un agente).

23A.15 Para determinar si una entidad es un principal o un agente, la entidad:

(a) identificará los bienes o servicios especificados que se proporcionarán al cliente (véase el párrafo 23A.16); y

(b) evaluará si controla cada bien o servicio especificado antes de que dicho bien o servicio se transfiera al cliente (véase el párrafo 23A.18).

23A.16 Un bien o servicio especificado es un bien o servicio distinto (o un conjunto distinto de bienes o servicios) que se proporcionará al cliente; El derecho a un servicio futuro que debe proporcionar otra parte puede ser un bien o servicio distinto (por ejemplo, un billete que da al cliente el derecho a volar en un vuelo específico).

23A.17 Una entidad es un principal si controla el bien o servicio especificado antes de que ese bien o servicio se transfiera al cliente.

23A.18 Una entidad tiene el control de un bien o servicio especificado si tiene la capacidad actual de dirigir el uso de ese bien o servicio y obtener los beneficios económicos que podrían derivarse de él. Los indicadores de que la entidad controla el bien o servicio especificado antes de que se transfiera a un cliente (y, por lo tanto, es un principal) incluyen:

(a) la entidad es la principal responsable de cumplir el compromiso de transferir el bien o servicio especificado. Esta responsabilidad suele incluir la responsabilidad de la aceptabilidad del bien o servicio especificado.

(b) la entidad asume el riesgo de inventario antes o después de que el bien o servicio especificado se transfiera al cliente (por ejemplo, si la entidad se compromete a obtener el bien o servicio antes de que se venda o acepta la responsabilidad de los bienes dañados o devueltos).

(c) la entidad tiene la facultad de fijar el precio del bien o servicio especificado.

23A.19 Un principal reconocerá como ingreso de actividades ordinarias el importe bruto de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de transferir el bien o servicio especificado cuando (o a medida que) transfiera el control de ese bien o servicio al cliente.

23A.20 Una entidad que es un agente no controla el bien o servicio especificado proporcionado por un tercero antes de que dicho bien o servicio sea transferido al cliente. Un agente reconocerá como ingresos de actividades ordinarias el importe de las tarifas o comisiones a las que espera tener derecho a cambio de llegar a un acuerdo con otra parte para proporcionar el bien o servicio especificado, a medida que el agente cumpla su compromiso de organizar la transferencia de ese bien o servicio.

Contraprestación distinta al efectivo

23A.21 La contraprestación comprometida por un cliente puede ser de una forma distinta al efectivo, como bienes o servicios. Un ejemplo es el intercambio de bienes en una transacción de permuta.

23A.22 Una entidad medirá la contraprestación no monetaria por su **valor razonable**, a menos que este no pueda estimarse razonablemente. Si la entidad no puede estimar razonablemente el valor razonable de la contraprestación no monetaria, medirá en su lugar la contraprestación sobre la base del precio de venta independiente de los bienes o servicios prometidos al cliente a cambio de la contraprestación.

Venta con derecho a devolución

23A.23 Una entidad puede vender un producto y dar al cliente el derecho a devolverlo a cambio de cualquier combinación de:

(a) un reembolso total o parcial de cualquier contraprestación pagada;

(b) un crédito que puede aplicarse contra los importes debidos, o que se deberán a la entidad; u

(c) otro producto.

23A.24 Para contabilizar los productos vendidos con derecho de devolución, una entidad reconocerá:

(a) ingresos de actividades ordinarias por la contraprestación recibida o por recibir por los productos transferidos que la entidad espera que no sean devueltos;

(b) un pasivo por reembolso por la contraprestación recibida o por recibir por los productos transferidos que la entidad espera que sean devueltos; y

(c) un activo por devoluciones para los productos transferidos que la entidad espera que sean devueltos (y el correspondiente ajuste al costo de ventas) clasificados como **inventario** y medidos de acuerdo con los párrafos 23A.26 y 23A.27.

23A.25 Se excluirán de los productos que una entidad espera que sean devueltos:

(a) productos que se espera devolver y cambiar por otros del mismo tipo, calidad, condición y precio (por ejemplo, un color o tamaño de producto por otro); y

(b) productos defectuosos que se espera devolver y cambiar por productos que funcionan.

23A.26 Una entidad medirá inicialmente el activo por devoluciones al **importe en libros** anterior de los productos que la entidad espera devolver menos:

(a) cualquier costo previsto para recuperar esos productos; y

(b) las estimaciones de las posibles disminuciones del valor de esos productos (por ejemplo, debido a daños, obsolescencia o disminución de los precios de venta).

23A.27 Al final de cada periodo sobre el que se informa, una entidad ajustará el pasivo por reembolso y el activo por devoluciones para reflejar los cambios en sus expectativas sobre los productos que se devolverán. La entidad reconocerá los ajustes en:

(a) el pasivo por reembolso en los ingresos de actividades ordinarias; y

(b) el activo por devoluciones como un gasto.

Licencias

23A.28 Una licencia otorga a un cliente derechos sobre las propiedades intelectuales de una entidad (como software, tecnología, marcas registradas, patentes, franquicias, música y películas).

23A.29 Si un contrato con un cliente incluye una licencia (o licencias) y otros bienes o servicios, una entidad aplicará el Paso 2 para identificar cada uno de los compromisos del contrato. Si la licencia no es distinta de los demás bienes o servicios del contrato, una entidad aplicará el Paso 5 para determinar si el compromiso de conceder la licencia se cumple a lo largo del tiempo o en un momento determinado. Si la licencia es distinta de los demás bienes o servicios del contrato, una entidad aplicará los párrafos 23A.30 a 23A.36 para determinar si el compromiso de conceder la licencia se cumple a lo largo del tiempo o en un momento determinado.

23A.30 Al determinar si el compromiso de conceder una licencia se cumple a lo largo del tiempo o en un momento determinado, una entidad considerará si la licencia otorga al cliente:

(a) un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad tal como existe durante el periodo de licencia, en cuyo caso la entidad cumple el compromiso (y reconoce los ingresos) a lo largo del tiempo; o

(b) un derecho de uso de la propiedad intelectual de la entidad tal como existe en el momento en que se concede la licencia, en cuyo caso la entidad cumple el compromiso (y reconoce los ingresos) en un momento determinado.

23A.31 Una licencia proporciona a un cliente un derecho de acceso a la propiedad intelectual de una entidad si ésta espera realizar actividades:

(a) que *afectará* sustancialmente al beneficio del cliente de la propiedad intelectual al cambiar la esencia de la propiedad intelectual (véase el párrafo 23A.33); o

(b) que *podrían* afectar sustancialmente el beneficio del cliente de la propiedad intelectual al exponer directamente al cliente a cualquier efecto positivo o negativo de esas actividades (véase el párrafo 23A.34).

23A.32 Las actividades previstas de una entidad podrían incluirse en los términos de un contrato o podrían ser actividades que un cliente espera razonablemente que la entidad lleve a cabo. A efectos de la aplicación de los criterios del párrafo 23A.31, la entidad excluirá las actividades que den lugar a la transferencia de un bien o servicio al cliente.

23A.33 Las actividades realizadas por la entidad que cambian la sustancia de la propiedad intelectual incluyen actividades que cambian el diseño, el contenido o la capacidad de la propiedad intelectual para realizar una función o tarea (por ejemplo, actividades de desarrollo que cambian el contenido sobre el que el cliente tiene derechos).

23A.34 Las actividades realizadas por la entidad que exponen directamente al cliente a efectos positivos o negativos incluyen aquellas que respaldan o mantienen el valor de la propiedad intelectual (por ejemplo, actividades en curso que mantienen el valor de la marca sobre la que el cliente tiene derechos).

23A.35 Si se cumple alguno de los criterios del párrafo 23A.31, el compromiso de concesión de una licencia se cumple a lo largo del tiempo. De lo contrario, el compromiso se cumple en un momento determinado.

23A.36 Si un compromiso de concesión de una licencia se cumple a lo largo del tiempo, una entidad aplicará los párrafos 23.62 a 23.67 para elegir un método apropiado con el fin de medir su progreso hacia el cumplimiento de ese compromiso. Si el compromiso de conceder una licencia se cumple en un momento determinado, la entidad aplicará los párrafos 23.57 a 23.61 para identificar el momento en que la licencia se transfiere al cliente, que no puede ser anterior al momento en que el cliente puede utilizarla y beneficiarse de ella.

Regalías basadas en ventas o uso

23A.37 Una entidad puede conceder una licencia de propiedad intelectual a cambio de una regalía basada en las ventas o el uso. Si la licencia es el único o principal elemento al que se refiere el regalía, la entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias por dicha regalía cuando (o a medida que) ocurra el último de dos eventos:

(a) el compromiso al que se ha asignado la totalidad o parte de la regalía se ha cumplido (o cumplido parcialmente); o

(b) se produce la venta o el uso posterior.

Sección 24
Subvenciones del Gobierno

Alcance de esta sección

24.1 Esta Sección especifica la contabilidad para todas las **subvenciones del gobierno**. Una subvención del gobierno es una ayuda del gobierno en forma de una transferencia de recursos a una entidad en contrapartida del cumplimiento, futuro o pasado, de ciertas condiciones relacionadas con sus actividades de operación.

24.2 Las subvenciones del gobierno excluyen las formas de ayuda gubernamental a las que no cabe razonablemente asignar un valor, así como las transacciones con el gobierno que no pueden distinguirse de las demás operaciones normales de la entidad.

24.3 En esta sección no se tratan las ayudas gubernamentales que se conceden a la entidad en forma de beneficios que se materializan al calcular la **ganancia** o pérdida **fiscal**, o bien, que se determinan o limitan sobre la base de los **pasivos por impuesto a las ganancias**. Ejemplos de estos beneficios son las exenciones fiscales, los créditos fiscales por inversiones, las **depreciaciones** aceleradas y las tasas impositivas reducidas. En la Sección 29 *Impuesto a las Ganancias* se especifica el tratamiento contable de los impuestos basado en las **ganancias**.

Reconocimiento y medición

24.4 Una entidad reconocerá las subvenciones del gobierno como sigue:

(a) una subvención que no impone condiciones de rendimiento futuras específicas sobre los receptores se reconocerá como ingreso cuando los importes obtenidos por la subvención sean exigibles;

(b) una subvención que impone condiciones de rendimiento futuras específicas sobre los receptores se reconocerá como ingreso solo cuando se cumplan las condiciones de rendimiento; y

(c) las subvenciones recibidas antes de que se satisfagan los criterios de **reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias** se reconocerán como **pasivo**.

24.5 Una entidad medirá las subvenciones al **valor razonable** del **activo** recibido o por recibir.

Información a revelar

24.6 Una entidad revelará la siguiente información:

(a) la naturaleza y los importes de las subvenciones del gobierno reconocidas en los **estados financieros**;

(b) las condiciones incumplidas y otras contingencias relacionadas con las subvenciones del gobierno que no se hayan reconocido en resultados; y

(c) una indicación de otras modalidades de ayudas gubernamentales de las que se haya beneficiado directamente la entidad.

24.7 Ayudas gubernamentales son acciones realizadas por el sector público con el objeto de suministrar beneficios económicos específicos a una entidad o tipo de entidades, seleccionadas bajo ciertos criterios. A efectos de la información a revelar requerida en el párrafo 24.6(c), los ejemplos incluyen el asesoramiento técnico o de marketing gratuito y la prestación de garantías.

 © IFRS Foundation

Sección 25
Costos por Préstamos

Alcance de esta sección

25.1 Esta Sección especifica la contabilidad de los **costos por préstamos**. Son costos por préstamos los intereses y otros costos en los que una entidad incurre, que están relacionados con los fondos que ha tomado prestados. Los costos por préstamos incluyen:

(a) los **gastos** por intereses calculados utilizando el **método del interés efectivo** como se describe en la Sección 11 *Instrumentos Financieros*;

(b) cargos financieros con respecto a **arrendamientos financieros** reconocidos de acuerdo con la Sección 20 *Arrendamientos*; y

(c) las diferencias de cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera en la medida en que se consideren como ajustes de los costos por intereses.

Reconocimiento

25.2 Una entidad reconocerá todos los costos por préstamos como un gasto en **resultados del periodo** en el que se incurre en ellos.

Información a revelar

25.3 El párrafo 5.5(b) requiere que se revelen los costos financieros. El párrafo 11.48(b) requiere que se revele el gasto total por intereses (utilizando el método del interés efectivo) de los **pasivos financieros** que no están al **valor razonable** en resultados. Esta sección no requiere ninguna otra información adicional a revelar.

Sección 26
Pagos basados en Acciones

Alcance de esta sección

26.1 Esta sección especifica la contabilidad de todas las **transacciones con pagos basados en acciones**, incluyendo las que se liquidan con instrumentos de patrimonio o en efectivo o aquellas en que los términos del acuerdo permiten a la entidad la opción de liquidar la transacción en **efectivo** (u otros **activos**) o por la emisión de instrumentos de **patrimonio**.

26.1A Una transacción con pagos basados en acciones puede liquidarse por otra entidad del grupo (o un accionista de cualquier entidad del **grupo**) en nombre de la entidad que recibe o adquiere los bienes o servicios. Esta sección también se aplicará a una entidad que:

(a) reciba bienes o servicios cuando otra entidad en el mismo grupo (o un accionista de cualquier entidad del grupo) tenga la obligación de liquidar la transacción con pagos basados en acciones; o

(b) tenga la obligación de liquidar una transacción con pagos basados en acciones cuando otra entidad en el mismo grupo reciba los bienes o servicios

a menos que la transacción sea, claramente, para un propósito distinto del pago por los bienes o servicios suministrados a la entidad que los recibe.

26.1B En ausencia de bienes o servicios específicamente identificables, otras circunstancias pueden indicar que los bienes o servicios se han recibido (o se recibirán), en cuyo caso se aplicará esta sección (véase el párrafo 26.17).

26.1C Esta sección no se aplica a los pagos basados en acciones transacciones en las que una entidad adquiere bienes como parte de los activos netos adquiridos en:

(a) una **combinación de negocios** como se define en la Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía*;

(b) una combinación de entidades o **negocios** bajo **control** común como se describe en el párrafo 19.2; o

(c) la aportación de un negocio en la formación de una **entidad controlada de forma conjunta** como se define en la Sección 15 *Acuerdos Conjuntos*.

Por lo tanto, los instrumentos de patrimonio emitidos en una combinación de negocios, a cambio del control de la **entidad adquirida**, no están dentro del alcance de esta sección. Sin embargo, los instrumentos de patrimonio concedidos a los empleados de la adquirida en su calidad de empleados (por ejemplo, a cambio de la continuación de sus servicios) están dentro del alcance de esta sección. Del mismo modo, la cancelación, sustitución u otra modificación de los **acuerdos de pagos basados en acciones,** debidas a una combinación de negocios o a otra reestructuración del patrimonio, se contabilizará de acuerdo con esta sección.

26.1D Esta sección utiliza el término "valor razonable" de una forma que difiere en algunos aspectos de la definición en el Glosario y en otras secciones de esta Norma. Al aplicar esta sección, una entidad deberá aplicar la definición de valor razonable del párrafo 26.1E y medir el valor razonable de acuerdo con esta sección, no con la Sección 12 *Medición del Valor Razonable*.

26.1E A efectos de esta sección, el valor razonable es el importe por el que un activo podría ser intercambiado, un **pasivo** liquidado, o un instrumento de patrimonio concedido podría ser intercambiado, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.

26.2 Las **transacciones con pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo** incluyen los derechos sobre la revalorización de acciones. Por ejemplo, la entidad podría conceder a los empleados derechos sobre la revalorización de las acciones como parte de su remuneración, por lo cual los empleados adquirirán el derecho a un pago futuro de efectivo (más que el derecho a un instrumento de patrimonio), que se basará en el incremento del precio de la acción de la entidad a partir de un determinado nivel, a lo largo de un periodo de tiempo determinado. O una entidad podría conceder a sus empleados un derecho a recibir un pago futuro en efectivo, mediante la concesión de un derecho sobre acciones (incluyendo acciones a emitir al ejercitar las opciones sobre acciones) que sean rescatables, ya sea de manera obligatoria (por ejemplo, al cese del empleo) o a elección del empleado.

 © IFRS Foundation

Reconocimiento

26.3 Una entidad reconocerá los bienes o servicios recibidos o adquiridos en una transacción con pagos basados en acciones, en el momento de la obtención de los bienes o cuando se reciban servicios. La entidad reconocerá el correspondiente incremento en el patrimonio, si los bienes o servicios hubiesen sido recibidos en una **transacción con pagos basados en acciones que se liquide en instrumentos de patrimonio** o bien reconocerá un **pasivo** si los bienes o servicios hubieran sido adquiridos en una transacción con pagos basados en acciones que se liquiden en efectivo.

26.4 Cuando los bienes o servicios recibidos o adquiridos en una transacción con pagos basados en acciones no reúnan las condiciones para su **reconocimiento** como activos, la entidad los reconocerá como **gastos**.

Reconocimiento cuando existen condiciones para la consolidación (irrevocabilidad) de la concesión

26.5 Si los pagos basados en acciones otorgados a un empleado u otra parte (la contraparte) **se consolidan** inmediatamente, no se requiere que la contraparte complete un periodo específico de servicio antes de tener derecho incondicional a esos pagos basados en acciones. En ausencia de evidencia en contrario, la entidad supondrá que se han recibido los servicios prestados por la contraparte como contraprestación Contraparte pagos basados en acciones. En este caso, la entidad reconocerá íntegramente en la **fecha de concesión**, los servicios recibidos con el correspondiente incremento en el patrimonio o pasivos.

26.6 Si los pagos basados en acciones no se consolidan hasta que la contraparte complete un periodo de servicio especificado, la entidad supondrá que los servicios se van a prestar por el empleado contraparte durante el **periodo para la consolidación (irrevocabilidad) de la concesión**, como contraprestación de los pagos basados en acciones que recibirá en el futuro. La entidad contabilizará esos servicios a medida que sean prestados por la contraparte durante el periodo de consolidación (irrevocabilidad) de la concesión, junto con el correspondiente incremento en el patrimonio o en los pasivos.

Medición de transacciones con pagos basados en acciones que se liquiden con instrumentos de patrimonio

Principio de medición

26.7 En las transacciones con pagos basados en acciones, que sean liquidadas mediante instrumentos de patrimonio, la entidad medirá los bienes o servicios recibidos, así como el correspondiente incremento en el patrimonio, directamente al valor razonable de los bienes o servicios recibidos, a menos que dicho valor razonable no pueda ser estimado con fiabilidad. Si la entidad no pudiera estimar con fiabilidad el valor razonable de los bienes o servicios recibidos, medirá su valor, así como el correspondiente incremento de patrimonio, por referencia al valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos. Para aplicar este requerimiento a transacciones con empleados y terceros que suministren servicios similares, la entidad medirá el valor razonable de los servicios recibidos por referencia al valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos, ya que habitualmente no será posible estimar de manera fiable el valor razonable de los servicios recibidos.

26.8 Para las transacciones con empleados y terceros que proporcionen servicios similares,[6] el valor razonable de los instrumentos de patrimonio se determinará en la fecha de la concesión. Para las transacciones con terceras partes distintas de los empleados, la fecha de medición es aquella en la que la entidad obtiene los bienes o la contraparte presta los servicios.

26.9 Una concesión de instrumentos de patrimonio podría estar condicionada al cumplimiento por parte de los empleados de determinadas **condiciones para la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión** relacionadas con el servicio o el rendimiento. Un ejemplo de **condiciones de servicio** se da cuando la concesión de acciones u opciones sobre acciones a un empleado está condicionada a que este permanezca empleado de la entidad durante un periodo de tiempo determinado. Ejemplos de **condiciones de rendimiento** son cuando la concesión de acciones u opciones sobre acciones está condicionada a un periodo de servicio determinado y a que la entidad logre un crecimiento específico de los beneficios (una condición de irrevocabilidad (consolidación) de la concesión no referida al mercado) o un aumento específico del precio de las acciones de la entidad [una **condición para la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión**

[6] En el resto de esta sección, todas las referencias a los empleados incluyen también a otras personas que prestan servicios similares.

referida al mercado]. Las condiciones de irrevocabilidad (consolidación) de la concesión y las condiciones que no son de irrevocabilidad (consolidación) de la concesión se contabilizan de la siguiente manera:

(a) las condiciones de servicio y las condiciones de irrevocabilidad (consolidación) de la concesión no relacionadas con el mercado se tendrán en cuenta al estimar el número de instrumentos de patrimonio que se espera que se vayan a consolidar o ser irrevocables y, posteriormente, al ajustar el número de instrumentos de patrimonio incluidos en la medición del importe de la transacción. La entidad reconocerá inicialmente un importe por los bienes o servicios recibidos durante el periodo para la irrevocabilidad de la concesión basado en el número de instrumentos de patrimonio que se espera que sean irrevocables. La entidad revisará esa estimación, por si nueva información indica que el número de instrumentos de patrimonio que se espera consolidar difiere de las estimaciones previas. En la fecha de irrevocabilidad (consolidación) de la concesión, la entidad revisará la estimación para que sea igual al número de instrumentos de patrimonio que finalmente sean irrevocables (consolidados). Las condiciones de servicio y las condiciones de irrevocabilidad (consolidación) de la concesión no relacionadas con el mercado no se tendrán en cuenta al estimar el valor razonable de las acciones, opciones sobre acciones u otros instrumentos de patrimonio en la fecha de la medición.

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

Acciones

26.10 Una entidad medirá el valor razonable de las acciones (y de los bienes o servicios relacionados recibidos) utilizando la siguiente jerarquía de medición basada en tres niveles:

(a) si hay disponible un precio de mercado observable para los instrumentos de patrimonio concedidos, usará ese precio.

(b) si no hay disponible un precio de mercado observable, medirá el valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos utilizando datos de mercado observables que sean específicos de la entidad, como:

(i) una transacción reciente en las acciones de la entidad; o

(ii) una valoración razonable independiente reciente de la entidad o de sus activos principales.

(c) si no hay disponible un precio de mercado observable y resulta **impracticable** obtener una medición fiable del valor razonable según el apartado (b), medirá indirectamente el valor razonable de las acciones utilizando un método de valoración que utilice datos de mercado tanto como sea practicable, para estimar cuál sería el precio de esos instrumentos de patrimonio en la fecha de concesión en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas. Los administradores de la entidad deberían utilizar su juicio para aplicar el método de valoración más adecuado para determinar el valor razonable. Cualquier método de valoración utilizado será coherente con las metodologías de valoración generalmente aceptadas para valorar los instrumentos de patrimonio.

Opciones sobre acciones y derechos sobre la revaluación de acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio

26.11 Una entidad medirá el valor razonable de las opciones sobre acciones y de los derechos sobre la revaluación de acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio (y de los bienes o servicios relacionados recibidos) utilizando la siguiente jerarquía de medición basada en tres niveles:

(a) si hay disponible un precio de mercado observable para los instrumentos de patrimonio concedidos, usará ese precio.

(b) si no hay disponible un precio de mercado observable, medirá el valor razonable de las opciones sobre acciones y de los derechos sobre la revaluación de acciones concedidos utilizando datos de

mercado observables que sean específicos de la entidad, tales como el apartado (a) para una transacción reciente en las opciones sobre acciones.

(c) si no hay disponible un precio de mercado observable y obtener una medición fiable del valor razonable según el apartado (b) resulta impracticable, medirá indirectamente el valor razonable de las opciones sobre acciones o de los derechos sobre la revaluación de acciones utilizando un modelo de valoración de opciones. Las variables utilizadas en el modelo (tales como el precio medio ponderado de la acción, el precio de ejercicio, la volatilidad esperada, la vida de la opción, los dividendos esperados y la tasa de interés libre de riesgo) deberán usar datos de mercado tanto como sea posible. El párrafo 26.10 proporciona una guía para determinar el valor razonable de las acciones utilizado al establecer el precio medio ponderado de la acción. La entidad debería obtener una estimación de la volatilidad esperada que sea coherente con la metodología de valoración empleada para determinar el valor razonable de las acciones.

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

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

(a) si la modificación aumenta el valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos (o incrementa el número de instrumentos de patrimonio concedidos), medido inmediatamente antes y después de la modificación, la entidad incluirá el valor razonable incremental concedido en la medición del importe reconocido por los servicios como contraprestación de los instrumentos de patrimonio concedidos. El valor razonable incremental concedido es la diferencia entre el valor razonable del instrumento de patrimonio modificado y el del instrumento de patrimonio original, ambos estimados en la fecha de la modificación. Si la modificación tiene lugar durante el periodo para la irrevocabilidad de la concesión, el valor razonable incremental concedido se incluirá en la determinación del importe reconocido por los servicios recibidos, a lo largo del periodo que va desde la fecha de modificación hasta la fecha en la que los instrumentos de patrimonio se consolidan, en adición al importe basado en el valor razonable en la fecha de concesión de los instrumentos de patrimonio originales, que son reconocidos a lo largo del periodo restante original para la irrevocabilidad de la concesión.

(b) si la modificación reduce el valor razonable total del acuerdo con pagos basados en acciones o no es aparentemente beneficiosa de otra forma para el empleado, la entidad continuará, no obstante, contabilizando los servicios recibidos como contraprestación de los instrumentos de patrimonio concedidos, como si esa modificación no hubiera ocurrido.

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

Cancelaciones y liquidaciones

26.13 Una entidad contabilizará la cancelación o la liquidación de los incentivos con pagos basados en acciones que se liquiden con instrumentos de patrimonio como una aceleración de la consolidación (irrevocabilidad) de la concesión y, por tanto, reconocerá inmediatamente el importe que, en otro caso, habría reconocido por los servicios recibidos a lo largo del periodo de consolidación (irrevocabilidad) de la concesión restante.

Transacciones con pagos basados en acciones liquidadas en efectivo

26.14 Para las transacciones con pagos basados en acciones que se liquiden en efectivo, una entidad medirá los bienes o servicios adquiridos y el pasivo incurrido al valor razonable del pasivo. Hasta que el pasivo se

liquide, la entidad volverá a medir el valor razonable del pasivo en cada **fecha de presentación**, así como en la fecha de liquidación, con cualquier cambio en el valor razonable reconocido en el **resultado del periodo**.

26.14A Una transacción con pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo podría estar condicionada al cumplimiento de determinadas condiciones para la irrevocabilidad de la concesión relacionadas con el servicio o el rendimiento. Las condiciones de irrevocabilidad (consolidación) de la concesión y las condiciones que no son de irrevocabilidad (consolidación) de la concesión se contabilizan de la siguiente manera:

(a) las condiciones de servicio y las condiciones de irrevocabilidad (consolidación) de la concesión no relacionadas con el mercado se tendrán en cuenta a la hora de estimar el número de concesiones que se espera que sean irrevocables y de ajustar posteriormente el número de concesiones incluidas en la medición del pasivo derivado de la transacción. La entidad reconocerá inicialmente un importe por los bienes o servicios recibidos durante el periodo para la irrevocabilidad de la concesión basado en el número de incentivos que se espera que sean irrevocables. La entidad revisará esa estimación, por si nueva información indica que el número de incentivos que se espera consolidar difiere de las estimaciones previas. En la fecha de irrevocabilidad de la concesión, la entidad revisará la estimación para que sea igual al número de incentivos que finalmente sean irrevocables. Las condiciones de servicio y las condiciones para la irrevocabilidad de la concesión, distintas de las condiciones de mercado, no se tendrán en cuenta al estimar el valor razonable del pago basado en acciones que se liquida en efectivo en la fecha de medición.

(b) las condiciones de servicio y las condiciones de irrevocabilidad (consolidación) de la concesión no relacionadas con el mercado, se tendrán en cuenta al estimar el valor razonable del pago basado en acciones que se liquida en efectivo concedido y al medir nuevamente el valor razonable de los pasivos al final de cada **periodo sobre el que se informa** y en la fecha de la liquidación.

26.14B Como resultado de la aplicación de los párrafos 26.14A, el importe acumulado finalmente reconocido por los bienes o servicios recibidos como contraprestación por el pago basado en acciones que se liquida en efectivo es igual al efectivo pagado.

Transacciones con pagos basados en acciones que dan alternativas de liquidación en efectivo

26.15 Algunas transacciones con pagos basados en acciones dan a la entidad o a la contraparte la opción de liquidar la transacción en efectivo (o con otros activos) o mediante la transferencia de instrumentos de patrimonio. En este caso, la entidad contabilizará la transacción como una transacción con pagos basados en acciones que se liquida en efectivo, a menos que:

(a) la entidad haya seguido en el pasado la práctica de liquidación mediante la emisión de instrumentos de patrimonio;

(b) la opción no tenga carácter comercial, porque el importe de la liquidación en efectivo no guarde relación con el valor razonable del instrumento de patrimonio y es probable que dicho importe sea inferior al valor razonable del instrumento; o

(c) la elección de liquidación se refiere solo a una característica de liquidación neta (véase el párrafo 26.15A) y la transacción satisface las condiciones del párrafo 26.15B.

Si se dan las circunstancias expuestas en los apartados (a) y (b), la entidad contabilizará la transacción como una transacción con pagos basados en acciones que se liquida en efectivo según lo dispuesto en los párrafos 26.7 a 26.13. En la circunstancia (c), la entidad contabilizará la transacción de acuerdo con los párrafos 26.15B a 26.15D.

Transacciones con pagos basados en acciones con una característica de liquidación por el neto por causa de obligaciones fiscales de retener

26.15A Las leyes o regulaciones fiscales podrían obligar a que una entidad retenga un importe por causa de la obligación fiscal de un empleado asociada con un pago basado en acciones y transferir ese importe, normalmente en efectivo, a una autoridad fiscal en nombre del empleado. Un acuerdo de pago basado en acciones tiene una característica de liquidación por el neto si los términos del acuerdo permiten o requieren que una entidad retenga el número de instrumentos de patrimonio que iguale al valor monetario de la obligación fiscal del empleado, dentro del número total de instrumentos de patrimonio que, en otro caso, se habrían emitido para el empleado al ejercer (o convertirse en irrevocable) el pago basado en acciones.

26.15B La transacción con pagos basados en acciones descrita en el párrafo 26.15A se clasificará como una transacción con pagos basados en acciones y liquidados mediante instrumentos de patrimonio si:

(a) se hubiera clasificado así en ausencia de la característica de liquidación por el neto; y

(b) no existe obligación asociada para la entidad, según las leyes o regulaciones fiscales, de retener un importe por la obligación fiscal del empleado.

26.15C Para una transacción que cumpla las condiciones del párrafo 26.15B, una entidad contabilizará el pago a la autoridad fiscal como una deducción del patrimonio por los instrumentos de patrimonio retenidos, excepto en la medida en que el pago exceda el valor razonable en la fecha de liquidación neta de los instrumentos de patrimonio retenidos.

26.15D El párrafo 26.15B no se aplica a ningún instrumento de patrimonio que la entidad retenga por encima del valor monetario de la obligación fiscal del empleado asociada al pago basado en acciones. Este exceso de acciones retenidas se contabilizará como un pago basado en acciones que se liquida en efectivo cuando este importe se paga en efectivo (u otros activos) al empleado.

Planes de grupo

26.16 Si una entidad concede una retribución en forma de pago basado en acciones por bienes o servicios recibidos por una o más entidades del grupo, y el grupo presenta **estados financieros consolidados** utilizando la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* o **las Normas NIIF de Contabilidad completas**, se permite a las entidades del grupo, como alternativa al tratamiento establecido en los párrafos 26.3 a 26.15D, medir el gasto por pagos basados en acciones sobre la base de una asignación razonable del gasto para el grupo.

Bienes o servicios no identificables

26.17 Si la contrapartida identificable recibida parece ser menor que el valor razonable del instrumento de patrimonio concedido o el pasivo incurrido, habitualmente, esta circunstancia indica que han sido (o serán) recibidas contraprestaciones adicionales (por ejemplo, bienes o servicios no identificables). Por ejemplo, algunas jurisdicciones tienen programas por los que los **propietarios** (como los empleados) pueden adquirir patrimonio sin aportar bienes o servicios que puedan identificarse específicamente (o aportando bienes o servicios que sean claramente inferiores al valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos). Esto indica que se ha recibido o se recibirá una contraprestación adicional (tal como servicios pasados o futuros del empleado). La entidad medirá los bienes o servicios recibidos (o por recibir) no identificables como la diferencia entre el valor razonable del pago basado en acciones y el valor razonable de los bienes o servicios identificables recibidos (o por recibir) medido en la fecha de la concesión. Para las transacciones liquidadas en efectivo, el pasivo se medirá nuevamente al final de cada periodo sobre el que se informa, hasta que sea cancelado de acuerdo con el párrafo 26.14.

Información a revelar

26.18 Una entidad revelará la siguiente información sobre la naturaleza y el alcance de los acuerdos con pagos basados en acciones que hayan existido durante el periodo:

(a) una descripción de cada tipo de acuerdo con pagos basados en acciones que haya existido a lo largo del periodo, incluyendo los términos y condiciones generales de cada acuerdo, tales como requerimientos de irrevocabilidad de la concesión, el plazo máximo de las opciones emitidas y el método de liquidación (por ejemplo, en efectivo o en instrumentos de patrimonio). Una entidad con tipos de acuerdos con pago basados en acciones esencialmente similares puede agregar esta información.

(b) el número y la media ponderada de los precios de ejercicio de las opciones sobre acciones, para cada uno de los siguientes grupos de opciones:

(i) existentes al comienzo del periodo;

(ii) concedidas durante el periodo;

(iii) anuladas durante el periodo;

(iv) ejercidas durante el periodo;

(v) que hayan caducado a lo largo del periodo;

(vi) existentes al final del periodo; y

(vii) realizables al final del periodo.

26.19 Para los acuerdos con pagos basados en acciones que se liquiden con instrumentos de patrimonio, la entidad revelará información acerca de cómo ha medido el valor razonable de los bienes o servicios recibidos o el valor de los instrumentos de patrimonio concedidos. Si se ha utilizado una metodología de valoración, la entidad revelará el método y el motivo por el que la eligió.

26.20 Para los acuerdos con pagos basados en acciones que se liquiden en efectivo, la entidad revelará información sobre la forma en que se midió el pasivo.

26.21 Para los acuerdos con pagos basados en acciones que se modificaron a lo largo del periodo, la entidad revelará una explicación de esas modificaciones.

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

26.23 Una entidad revelará la siguiente información acerca del efecto que las transacciones con pagos basados en acciones tienen sobre el resultado de la entidad durante el periodo, así como sobre su **situación financiera**:

(a) el gasto total reconocido en los resultados del periodo; y

(b) el **importe** total **en libros** al final del periodo para los pasivos que surgen de las transacciones con pagos basados en acciones.

 © IFRS Foundation

Sección 27
Deterioro del Valor de los Activos

Objetivo y alcance

27.1 Una **pérdida por deterioro de valor** tiene lugar cuando el **importe en libros** de un **activo** supera su **importe recuperable**. Esta sección se aplicará a la contabilización de los deterioros de valor de todos los activos distintos de los siguientes, para los que establecen requerimientos de deterioro de valor otras secciones de esta Norma:

(a) **activos por impuestos diferidos** (véase la Sección 29 *Impuesto a las Ganancias*);

(b) activos procedentes de **beneficios a los empleados** (véase la Sección 28 *Beneficios a los Empleados*);

(c) **activos financieros** dentro del alcance de la Sección 11 *Instrumentos Financieros*;

(d) **propiedades de inversión** medidas al **valor razonable** (véase la Sección 16 *Propiedades de Inversión*);

(e) **activos biológicos** relacionados con la **actividad agrícola**, medidos a su valor razonable menos los costos estimados de venta (véase la Sección 34 *Actividades Especializadas*); y

(f) **activos del contrato** y activos que surgen de los costos para cumplir un contrato con un cliente de acuerdo con el párrafo 23.70.

Deterioro del valor de los inventarios

Precio de venta menos costos de terminación y venta

27.2 Una entidad evaluará en cada **fecha sobre la que se informa** si ha habido un deterioro del valor de los **inventarios**. La entidad realizará la evaluación comparando el importe en libros de cada partida del inventario (o grupo de partidas similares—véase el párrafo 27.3) con su precio de venta menos los costos de terminación y venta. Si una partida del inventario (o grupo de partidas similares) ha deteriorado su valor, la entidad reducirá el importe en libros del inventario (o del grupo) a su precio de venta menos los costos de terminación y venta. Esa reducción es una pérdida por deterioro del valor y se reconoce inmediatamente en **resultados del periodo**.

27.3 Si es **impracticable** determinar el precio de venta menos los costos de terminación y venta de los inventarios, partida por partida, la entidad podrá agrupar, a efectos de evaluar el deterioro del valor, las partidas de inventario relacionadas con la misma línea de producto que tengan similar propósito o uso final, y se produzcan y comercialicen en la misma zona geográfica.

Reversión del deterioro del valor

27.4 Una entidad llevará a cabo una nueva evaluación del precio de venta menos los costos de terminación y venta en cada periodo posterior al que se informa. Cuando las circunstancias que previamente causaron el deterioro del valor de los inventarios hayan dejado de existir, o cuando exista una clara evidencia de un incremento en el precio de venta menos los costos de terminación y venta como consecuencia de un cambio en las circunstancias económicas, la entidad revertirá el importe del deterioro del valor (es decir, la reversión se limita al importe original de pérdida por deterioro) de forma que el nuevo importe en libros sea el menor entre el costo y el precio de venta revisado menos los costos de terminación y venta.

Deterioro del valor de otros activos distintos de los inventarios

Principios generales

27.5 La entidad reducirá el importe en libros del activo hasta su importe recuperable si, y solo si, el importe recuperable es inferior al importe en libros. Esa reducción es una pérdida por deterioro del valor. Los párrafos 27.11 a 27.20 proporcionan una guía sobre la medición del importe recuperable.

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

Indicadores del deterioro

27.7 Una entidad evaluará, en cada fecha sobre la que se informa, si existe algún indicio del deterioro del valor de algún activo. Si existiera este indicio, la entidad estimará el importe recuperable del activo. Si no existen indicios de deterioro del valor, no será necesario estimar el importe recuperable.

27.8 Si no fuera posible estimar el importe recuperable del activo individual, una entidad estimará el importe recuperable de la **unidad generadora de efectivo** a la que el activo pertenece. Este caso podría ser porque medir el importe recuperable requiere una previsión de los flujos de efectivo, y algunas veces los activos individuales no generan este tipo de flujos por sí mismos. Una unidad generadora de efectivo de un activo es el grupo identificable de activos más pequeño que incluye al activo y genera entradas de efectivo que son en gran medida independientes de las entradas procedentes de otros activos o grupos de activos.

27.9 Al evaluar si existe algún indicio de que pueda haberse deteriorado el valor de un activo, una entidad considerará, como mínimo, los siguientes indicios:

Fuentes externas de información

(a) durante el periodo, el valor de mercado de un activo ha disminuido significativamente más de lo que cabría esperar como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.

(b) durante el periodo han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre la entidad, referentes al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en los que ésta opera, o bien en el mercado al que está destinado el activo.

(c) durante el periodo, las tasas de interés de mercado, u otras tasas de mercado de rendimiento de inversiones, se han incrementado y esos incrementos van probablemente a afectar **materialmente o con importancia relativa** a la tasa de descuento utilizada para calcular el **valor en uso** y disminuya el razonable menos los costos de venta.

(d) el importe en libros de los activos netos de la entidad es superior al valor razonable estimado de la entidad en conjunto (esta estimación se puede haber calculado, por ejemplo, para una venta potencial total o parcial de la entidad).

Fuentes internas de información

(e) se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico de un activo.

(f) durante el periodo han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en el alcance o manera en que se usa o se espera usar el activo, que afectarán desfavorablemente a la entidad. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, planes de discontinuación o restructuración de la operación a la que pertenece el activo, planes para disponer del activo antes de la fecha prevista.

(g) se dispone de evidencia procedente de informes internos, que indica que el rendimiento económico del activo es, o va a ser, peor que el esperado. En este contexto, el rendimiento económico incluye los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo.

27.10 Si existiese algún indicio de que el activo puede haber deteriorado su valor, esto podría indicar que la entidad debería revisar la **vida útil** restante, el método de **depreciación** (**amortización**) o el **valor residual** del activo, y ajustarlos de acuerdo con la sección de esta Norma aplicable a ese activo (por ejemplo, la Sección 17 y la Sección 18 *Activos Intangibles distintos a la Plusvalía*), incluso si finalmente no se reconociese ningún deterioro del valor para el activo.

Medición del importe recuperable

27.11 Importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo es el mayor entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor en uso. Si no fuera posible estimar el importe recuperable de un activo individual, las referencias contenidas en los párrafos 27.12 a 27.20 con relación a un activo también deberían entenderse como referencias a la unidad generadora de efectivo del activo.

27.12 No siempre es necesario determinar el valor razonable del activo menos los costos de venta y su valor en uso. Si cualquiera de esos importes excediera al importe en libros del activo, éste no habría sufrido un deterioro de su valor y, no sería necesario estimar el otro importe.

27.13 Si no hubiese razón para creer que el valor en uso de un activo excede de forma significativa a su valor razonable menos los costos de venta, se considerará a este último como su importe recuperable. Este será, con frecuencia, el caso de un activo que se mantiene para su disposición.

Valor razonable menos costos de venta

27.14 Al medir el valor razonable menos los costos de venta, una entidad aplicará la guía sobre la medición del valor razonable en la Sección 12 *Medición del Valor Razonable* y deducirá los costos de disposición.

Valor en uso

27.15 Valor en uso es el **valor presente** de los flujos futuros de efectivo que se espera obtener de un activo. El cálculo del valor presente involucra las siguientes fases:

(a) estimar las entradas y salidas futuras de efectivo derivadas tanto de la utilización continuada del activo como de su disposición final; y

(b) aplicar la tasa de descuento adecuada a estos flujos de efectivo futuros.

27.16 Los siguientes elementos deberán reflejarse en el cálculo del valor en uso de un activo:

(a) una estimación de los flujos de efectivo futuros que la entidad espera obtener del activo;

(b) las expectativas sobre posibles variaciones en el importe o en la distribución temporal de dichos flujos de efectivo futuros;

(c) el valor temporal del dinero, representado por la tasa de interés de mercado sin riesgo;

(d) el precio por la presencia de incertidumbre inherente en el activo; y

(e) otros factores, tales como la iliquidez, que los participantes en el mercado reflejarían al poner precio a los flujos de efectivo futuros que la entidad espera que se deriven del activo.

27.17 Al medir el valor en uso, las estimaciones de los flujos de efectivo futuros incluirán:

(a) proyecciones de entradas de efectivo procedentes de la utilización continuada del activo;

(b) proyecciones de salidas de efectivo en las que sea necesario incurrir para generar las entradas de efectivo por la utilización continuada del activo (incluyendo, en su caso, los pagos que sean necesarios para preparar al activo para su utilización), y puedan ser atribuidas directamente, o distribuidas según una base razonable y uniforme, a dicho activo; y

(c) flujos netos de efectivo que, si los hubiera, se espera recibir (o pagar) por la disposición del activo, al final de su vida útil, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas.

La entidad puede desear utilizar cualquier previsión o presupuestos financieros recientes, si dispone de ellos, para estimar los flujos de efectivo. Para estimar las proyecciones de flujos de efectivo posteriores al periodo cubierto por los presupuestos o previsiones más recientes, una entidad puede desear extrapolar las proyecciones basadas en ellos, utilizando para los años posteriores escenarios con una tasa de crecimiento nula o decreciente, a menos que se pudiera justificar el uso de una tasa creciente.

27.18 Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros no incluirán:

(a) entradas o salidas de efectivo por actividades de financiación; o

(b) cobros o pagos por el i**mpuesto a las ganancias**.

27.19 Los flujos de efectivo futuros se estimarán, para el activo, teniendo en cuenta su estado actual. Estas estimaciones de flujos de efectivo futuros no incluirán entradas o salidas de efectivo futuras estimadas que se espera que surjan de:

(a) una reestructuración futura en la que la entidad no se ha comprometido todavía; o

(b) mejoras o aumentos del rendimiento de los activos.

27.20 La tasa (o tasas) de descuento a utilizar en el cálculo del valor presente será la tasa (o tasas) antes de impuestos, que refleje las evaluaciones actuales del mercado:

(a) al valor temporal del dinero; y

(b) de los riesgos específicos del activo para los cuales las estimaciones de flujos de efectivo futuros no hayan sido ajustadas.

La tasa (o tasas) de descuento empleadas para medir el valor en uso de un activo no reflejarán los riesgos para los cuales ya hayan sido ajustadas las estimaciones de flujos de efectivo futuros para evitar una doble contabilización.

Reconocimiento y medición de la pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo

27.21 Una pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo se reconocerá si, y solo si, el importe recuperable de la unidad es inferior al importe en libros de la misma. La pérdida por deterioro del valor se distribuirá, para reducir el importe en libros de los activos de la unidad, en el siguiente orden:

(a) en primer lugar, se reducirá el importe en libros de cualquier **plusvalía** distribuida a la unidad generadora de efectivo; y

(b) a continuación, se distribuirá entre los demás activos de la unidad, de forma proporcional sobre la base del importe en libros de cada uno de los activos de la unidad generadora de efectivo.

27.22 Sin embargo, una entidad no reducirá el importe en libros de ningún activo de la unidad generadora de efectivo que esté por debajo del mayor de:

(a) su valor razonable menos los costos de venta (si se pudiese determinar);

(b) su valor en uso (si se pudiese determinar); y

(c) cero.

27.23 Cualquier importe en exceso de la pérdida por deterioro del valor que no se pueda distribuir a un activo debido a la restricción del párrafo 27.22, se distribuirá entre los demás activos de la unidad de forma proporcional sobre la base del importe en libros de esos otros activos.

Requerimientos adicionales para el deterioro del valor de la plusvalía

27.24 La plusvalía, por sí sola, no puede venderse. Tampoco genera flujos de efectivo a una entidad que sean independientes de los flujos de efectivo de otros activos. Como consecuencia, el valor razonable de la plusvalía no puede medirse directamente. Por lo tanto, el valor razonable de la plusvalía debe derivarse de la medición del valor razonable de las unidades generadoras de efectivo de las que la plusvalía es una parte.

27.25 Para el propósito de comprobar el deterioro del valor, la plusvalía adquirida en una **combinación de negocios** se distribuirá, desde la fecha, entre cada una de las unidades generadoras de efectivo de la entidad **adquirente**, que se espere se beneficiarán de las sinergias de la combinación de negocios, independientemente de si se asignan o no otros activos o **pasivos** de la **entidad adquirida** a esas unidades.

27.26 Parte del importe recuperable de una unidad generadora de efectivo es atribuible a las **participaciones no controladoras** en la plusvalía. Con el propósito de comprobar el deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo con plusvalía de la que no se tiene la propiedad total, el importe en libros de la unidad se ajustará a efectos prácticos, antes de compararse con el valor recuperable correspondiente, incrementando el importe en libros de la plusvalía distribuida a la unidad para incluir la plusvalía atribuible a la participación no controladora. Este importe en libros ajustado a efectos prácticos se comparará después con el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo para determinar si el valor de ésta se ha deteriorado o no.

27.27 Si la plusvalía no se puede distribuir a unidades generadoras de efectivo individuales (o grupos de unidades generadoras de efectivo) sobre una base no arbitraria, entonces, a efectos de comprobar la plusvalía, la entidad comprobará el deterioro del valor de la plusvalía determinando el importe recuperable de (a) o de (b):

(a) a entidad adquirida en su totalidad, si la plusvalía se refiere a una entidad adquirida que no ha sido integrada (integrada significa que el negocio adquirido ha sido reestructurado o disuelto en la **entidad que informa** o en otras **subsidiarias**); o

(b) todo el grupo de entidades, excluyendo cualesquiera entidades que no hayan sido integradas, si la plusvalía está relacionada con una entidad que ha sido integrada.

Para aplicar este párrafo, una entidad necesitará separar la plusvalía en plusvalía relacionada con entidades que han sido integradas y la plusvalía relacionada con entidades que no han sido integradas. Asimismo, la entidad seguirá los requerimientos para las unidades generadoras de efectivo de esta sección cuando calcule el importe recuperable de la entidad adquirida o grupo de entidades y distribuya las pérdidas por deterioro y las reversiones de los activos que pertenecen a la entidad adquirida o grupo de entidades.

 © IFRS Foundation

Reversión de una pérdida por deterioro del valor

27.28 Una pérdida por deterioro del valor reconocida en la plusvalía no se revertirá en los periodos posteriores.

27.29 Para todos los activos distintos a la plusvalía, una entidad evaluará, en cada fecha sobre la que se informa, si existe algún indicio de que una pérdida por deterioro del valor reconocida en periodos anteriores pueda haber desaparecido o disminuido. Los indicios de que una pérdida por deterioro del valor ya no existe o puede haber disminuido son generalmente los opuestos a los establecidos en el párrafo 27.9. Si existen cualesquiera de estos indicios, la entidad determinará si se debería revertir o no la anterior pérdida por deterioro del valor de forma total o parcial. El procedimiento para realizar esa determinación dependerá de si la anterior pérdida por deterioro del valor del activo se basó en lo siguiente:

(a) el importe recuperable de ese activo individual (véase el párrafo 27.30);

(b) el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece el activo (véase el párrafo 27.31).

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

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

(a) la entidad estimará el importe recuperable del activo en la fecha actual sobre la que se informa.

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

(c) la reversión de una pérdida por deterioro del valor no incrementará el importe en libros del activo por encima del importe en libros que habría sido determinado (neto de amortización o depreciación) si no se hubiese reconocido una pérdida por deterioro del valor para el activo en años anteriores.

(d) después de haber reconocido una reversión de la pérdida por deterioro del valor, la entidad ajustará el cargo por depreciación (amortización) del activo para los periodos futuros para distribuir el importe en libros revisado del activo, menos su valor residual (si lo hubiera), sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil restante.

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

27.31 Cuando la pérdida por deterioro del valor original se basó en el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece el activo, se aplicarán los siguientes requerimientos:

(a) la entidad estimará el importe recuperable de esa unidad generadora de efectivo en la fecha actual sobre la que se informa.

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

(c) al distribuir la reversión de una pérdida por deterioro del valor a una unidad generadora de efectivo, la reversión no incrementará el importe en libros de ningún activo por encima del menor de:

(i) su importe recuperable; y

(ii) el importe en libros que habría sido determinado (neto de amortización o depreciación) de no haberse reconocido la pérdida por deterioro del valor del activo en periodos anteriores.

(d) cualquier importe en exceso de la reversión de la pérdida por deterioro que no se pueda distribuir a un activo debido a la restricción del apartado (c), se distribuirá de forma proporcional entre los demás activos de la unidad generadora de efectivo, excepto la plusvalía.

(e) después de haber reconocido una reversión de la pérdida por deterioro del valor, si procede, la entidad ajustará los cargos por depreciación (amortización) de cada activo de la unidad generadora de efectivo para los periodos futuros, para distribuir el importe en libros revisado del activo menos su valor residual (si lo hubiera), sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil restante.

Información a revelar

27.32 Una entidad revelará, para cada **clase de activos** indicada en el párrafo 27.33, la siguiente información:

(a) el importe de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en resultados durante el periodo y la partida o partidas del **estado del resultado integral** (y del **estado de resultados**, si se presenta) en las que esas pérdidas por deterioro del valor estén incluidas; y

(b) el importe de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor reconocidas en resultados durante el periodo y la partida o partidas del estado del resultado integral (y del estado de resultados, si se presenta) en que tales pérdidas por deterioro del valor revirtieron.

27.33 Una entidad revelará la información requerida en el párrafo 27.32 para cada una de las siguientes clases de activos:

(a) inventarios;

(b) **propiedades, plantas y equipos** (incluidas las propiedades de inversión contabilizadas mediante el modelo del costo);

(c) plusvalía;

(d) **activos intangibles** diferentes de la plusvalía;

(e) inversiones en **asociadas**; e

(f) inversiones en **entidades controladas de forma conjunta**.

Sección 28
Beneficios a los Empleados

Alcance de esta sección

28.1 Los **beneficios a los empleados** comprenden todos los tipos de contraprestaciones que la entidad proporciona a los trabajadores, incluyendo administradores y gerentes, a cambio de sus servicios. Esta sección se aplicará a todos los beneficios a los empleados, excepto los relativos a **transacciones con pagos basados en acciones**, que se tratan en la Sección 26 *Pagos Basados en Acciones*. Los cuatro tipos de beneficios a los empleados a los que se hace referencia en esta sección son:

(a) beneficios a corto plazo a los empleados, que son los beneficios a los empleados (distintos de los **beneficios por terminación**) cuyo pago será totalmente atendido en el término de los doce meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados han prestado sus servicios;

(b) **beneficios post-empleo**, que son los beneficios a los empleados (distintos de los beneficios por terminación) que se pagan después de completar su periodo de empleo en la entidad;

(c) otros beneficios a largo plazo para los empleados, que son los beneficios a los empleados (distintos de los beneficios post-empleo y de los beneficios por terminación) cuyo pago no vence dentro de los doce meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados han prestado sus servicios; y

(d) beneficios por terminación, que son los beneficios por pagar a los empleados como consecuencia de:

(i) la decisión de la entidad de resolver el contrato del empleado antes de la fecha normal de retiro; o

(ii) la decisión del empleado de aceptar una oferta de beneficios a cambio de la terminación de un contrato de empleo.

28.2 Los beneficios a los empleados también incluyen las transacciones con pagos basados en acciones, por medio de la cual reciben instrumentos de **patrimonio** (tales como acciones u opciones sobre acciones), o **efectivo** u otros **activos** de la entidad por importes que se basan en el precio de las acciones de la entidad u otros instrumentos de patrimonio de ésta. Una entidad aplicará la Sección 26 en la contabilidad de las transacciones con pagos basados en acciones.

Principio de reconocimiento general para todos los beneficios a los empleados

28.3 Una entidad reconocerá el costo de todos los beneficios a los empleados a los que éstos tengan derecho como resultado de servicios prestados a la entidad durante el **periodo sobre el que se informa**:

(a) como un **pasivo**, después de deducir los importes que hayan sido pagados directamente a los empleados o como una contribución a un fondo de beneficios para los empleados. Si el importe pagado excede a las obligaciones que se deben realizar según los servicios prestados hasta la **fecha de presentación**, una entidad reconocerá ese exceso como un activo en la medida en que el pago anticipado vaya a dar lugar a una reducción en los pagos a efectuar en el futuro o a un reembolso en efectivo.

(b) como un **gasto**, a menos que otra sección de esta Norma requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo tales como **inventarios** o **propiedades, planta y equipo**.

Beneficios a los empleados a corto plazo

Ejemplos

28.4 Los beneficios a corto plazo a los empleados comprenden partidas tales como las siguientes:

(a) sueldos, salarios y aportaciones a la seguridad social;

(b) ausencias remuneradas a corto plazo (tales como los derechos por ausencias anuales remuneradas o las ausencias remuneradas por enfermedad), cuando se espere que tengan lugar dentro de los doce meses siguientes al cierre del periodo en el que los empleados han prestado los servicios relacionados;

(c) participaciones en ganancias e incentivos pagaderos dentro de los doce meses siguientes al cierre del periodo en el que los empleados han prestado los servicios correspondientes; y

(d) beneficios no monetarios a los empleados actuales (tales como asistencia médica, alojamiento, automóviles y entrega de bienes y servicios gratuitos o subvencionados).

Medición de beneficios a corto plazo

28.5 Cuando un empleado haya prestado sus servicios a una entidad durante el periodo sobre el que se informa, la entidad medirá el importe reconocido de acuerdo con el párrafo 28.3 por el importe no descontado de los beneficios a corto plazo a los empleados que se espera que haya que pagar por esos servicios.

Reconocimiento y medición—ausencias remuneradas a corto plazo

28.6 Una entidad puede retribuir a los empleados por ausencia por varias razones incluyendo los permisos retribuidos por vacaciones anuales y las ausencias remuneradas por enfermedad. Algunas ausencias remuneradas a corto plazo se acumulan—pueden utilizarse en periodos futuros si los empleados no usan en su totalidad a las que tienen derecho en el periodo corriente. Son ejemplos, los permisos retribuidos por vacaciones y las ausencias remuneradas por enfermedad. Una entidad reconocerá el costo esperado de las **ausencias remuneradas con derechos de carácter acumulativo**, a medida que los empleados prestan los servicios que incrementan sus derechos al disfrute de futuras ausencias remuneradas. La entidad medirá el costo esperado de las ausencias remuneradas con derechos de carácter acumulativo por el importe adicional no descontado que la entidad espera pagar como consecuencia de los derechos no usados que tiene acumulados al final del periodo sobre el que se informa. La entidad presentará este importe como un pasivo corriente en la fecha de presentación.

28.7 Una entidad reconocerá el costo de otras ausencias remuneradas (no acumulativas) cuando éstas se produzcan. La entidad medirá el costo de las ausencias remuneradas no acumulativas por el importe no descontado de los sueldos y salarios pagados o por pagar correspondientes al periodo de la ausencia.

Reconocimiento—participación en ganancias y planes de incentivos

28.8 Una entidad reconocerá el costo esperado de la participación en ganancias y pagos por incentivos solo cuando:

(a) la entidad tenga una obligación implícita o actual legal de realizar estos pagos como resultado de un suceso pasado (esto significa que la entidad no tiene una alternativa más realista que la de efectuar los pagos); y

(b) pueda realizarse una estimación fiable de la obligación.

Beneficios post-empleo: distinción entre planes de aportaciones definidas y planes de beneficios definidos

28.9 Los beneficios post-empleo incluyen, por ejemplo:

(a) beneficios por retiro, tales como las pensiones; y

(b) otros beneficios posteriores al empleo, tales como los seguros de vida o los beneficios de asistencia médica.

Los acuerdos por los cuales una entidad proporciona beneficios posteriores al periodo de empleo son **planes de beneficios post-empleo**. Una entidad aplicará esta sección a todos estos acuerdos, con independencia de que ellos impliquen el establecimiento de una entidad separada para la recepción de las aportaciones y el pago de los beneficios. En algunos casos, estos acuerdos son impuestos por ley y no por un acto de la entidad. En otros casos, estos acuerdos surgen por acciones de la entidad, incluso en ausencia de un plan documentado formal.

28.10 Los planes de beneficios post-empleo se clasifican en **planes de aportaciones definidas** o **planes de beneficios definidos**, según sus principales términos y condiciones:

(a) los planes de aportaciones definidas son planes de beneficios post-empleo, en los cuales una entidad paga aportaciones fijas a una entidad separada (un fondo) y no tiene ninguna obligación legal ni implícita de pagar aportaciones adicionales o de hacer pagos de beneficios directos a los empleados, en el caso de que el fondo no disponga de suficientes activos para pagar todos los beneficios de los empleados por los servicios que éstos han prestado en el periodo corriente y en los anteriores. Por tanto, el importe de los beneficios post-empleo recibidos por un empleado se determina en función del importe de las aportaciones que haya realizado la entidad (y eventualmente también el empleado) a un plan de beneficios post-empleo o a una aseguradora, junto con el rendimiento obtenido por esas aportaciones.

(b) los planes de beneficios definidos son "planes de beneficios post-empleo diferentes de los planes de aportaciones definidas". En los planes de beneficios definidos, la obligación de la entidad consiste en suministrar los beneficios acordados a los empleados actuales y anteriores, y el riesgo actuarial (de que los beneficios tengan un costo mayor del esperado) y el riesgo de inversión (de que el rendimiento de los activos para financiar los beneficios sea diferente del esperado) recaen, esencialmente, en la entidad. Si las diferencias actuariales o el rendimiento de la inversión son menores de lo esperado, las obligaciones de la entidad pueden verse aumentadas, y viceversa, si dichas diferencias o rendimiento son mejores de lo esperado.

Planes multi-patronales y planes gubernamentales

28.11 La entidad clasificará los **planes multi-patronales** y los planes gubernamentales como planes de aportaciones definidas o de beneficios definidos, en función de sus cláusulas, incluyendo cualquier obligación implícita que vaya más allá de los términos pactados formalmente. Sin embargo, si no se dispone de información suficiente para utilizar la contabilidad de los planes de beneficios definidos para un plan multi-patronal o un plan estatal que es un plan de beneficios definidos, una entidad contabilizará el plan de acuerdo con el párrafo 28.13, como si fuese un plan de aportaciones definidas, y revelará la información requerida por el párrafo 28.40.

Beneficios asegurados

28.12 Una entidad puede pagar primas de pólizas de seguros para financiar un plan de beneficios post-empleo. La entidad tratará este plan como un plan de aportaciones definidas a menos que la entidad tenga la obligación legal o implícita de:

(a) pagar a los empleados los beneficios directamente en el momento en que pasen a ser exigibles; o

(b) pagar cantidades adicionales si el asegurador no paga todos los beneficios relativos a los servicios prestados por los empleados en el periodo presente y en los anteriores.

Una obligación implícita podría surgir indirectamente a través del plan, del mecanismo para fijar las primas futuras o de una relación con una **parte relacionada** con la aseguradora. Si la entidad conserva esta obligación, legal o implícita, tratará el plan como un plan beneficios definidos.

Beneficios post-empleo: planes de aportaciones definidas

Reconocimiento y medición

28.13 Una entidad reconocerá las aportaciones por pagar para un periodo:

(a) como un pasivo, después de deducir cualquier importe ya pagado. Si los pagos por aportaciones exceden las aportaciones que se deben realizar según los servicios prestados hasta la fecha sobre la que se informa, la entidad reconocerá ese exceso como un activo; o

(b) como un gasto, a menos que otra sección de esta Norma requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo tales como inventarios o propiedades, planta y equipo.

Beneficios post-empleo: planes de beneficios definidos

Reconocimiento

28.14 Al aplicar el principio de **reconocimiento** general del párrafo 28.3 a los planes de beneficios definidos, la entidad reconocerá:

(a) un pasivo por sus obligaciones bajo los planes de beneficios definidos, neto de los **activos del plan**—su "**pasivo por beneficios definidos**"—(véanse los párrafos 28.15 a 28.23); y

(b) el cambio neto en ese pasivo durante el periodo como el costo de sus planes de beneficios definidos durante el periodo (véanse los párrafos 28.24 a 28.27).

Medición del pasivo por beneficios definidos

28.15 Una entidad medirá un pasivo por beneficios definidos correspondiente a sus obligaciones bajo planes de beneficios definidos por el total neto de los siguientes importes:

(a) el **valor presente** de sus obligaciones bajo los planes de beneficios definidos (sus **obligaciones por beneficios definidos**) en la fecha sobre la que se informa (los párrafos 28.16 a 28.22 proporcionan una guía para medir esta obligación); menos

(b) el **valor razonable**, en la fecha sobre la que se informa, de los activos del plan (si los hubiere) que se emplearán para la cancelación directa de las obligaciones. La Sección 12 *Medición del Valor Razonable* proporciona una guía para determinar los valores razonables de los activos del plan.

Inclusión de beneficios consolidados y no consolidados

28.16 El valor presente de las obligaciones de una entidad según los planes de beneficios definidos en la fecha sobre la que se informa reflejará el importe estimado de los beneficios que los empleados hayan ganado por sus servicios en el periodo actual y anteriores, incluyendo los beneficios que todavía no estén **consolidados** (no sean **irrevocables**) (véase el párrafo 28.26) y los efectos de las fórmulas de beneficios que proporcionan a los empleados mayores beneficios por los últimos años de servicio. Esto requiere que la entidad determine la cuantía de los beneficios que resulta atribuible al periodo corriente y a los anteriores sobre la base de las fórmulas de beneficios del plan y realice estimaciones (suposiciones actuariales) sobre variables demográficas (tales como rotación de los empleados y mortalidad) y financieras (tales como incrementos futuros en los salarios y en los costos de asistencia médica) que influyen en el costo de los beneficios. Las suposiciones actuariales no deberán estar sesgadas (ni imprudentes ni excesivamente conservadoras) y deberán ser mutuamente compatibles y seleccionarse para alcanzar la mejor estimación de los flujos de efectivo futuros que el plan generará.

Descuento

28.17 Una entidad medirá la tasa usada para descontar los pagos futuros por referencia a las tasas de mercado que a la fecha sobre la que se informa tengan los bonos corporativos de alta calidad. En el caso de las monedas para las que no exista un mercado profundo de esos bonos corporativos de alta calidad, la entidad utilizará los rendimientos de mercado (en la fecha de presentación) de los bonos del Estado denominados en esa moneda. La moneda y el plazo de los bonos corporativos o gubernamentales deberán ser coherentes con la moneda y el periodo estimado para los pagos futuros.

Método de valoración actuarial

28.18 Una entidad utilizará el **método de la unidad de crédito proyectada** para medir su obligación por beneficios definidos y el gasto relacionado si tiene posibilidad de hacerlo sin un costo o esfuerzo desproporcionado. Si los beneficios definidos se basan en salarios futuros, el método de la unidad de crédito proyectada requiere que una entidad mida sus obligaciones por beneficios definidos sobre una base que refleje los incrementos de salarios futuros estimados. Además, el método de la unidad de crédito proyectada requiere que una entidad realice varias suposiciones actuariales al medir la obligación por beneficios definidos, incluyendo tasas de descuento, tasas del rendimiento esperado de los activos del plan, tasas de incremento salarial esperado, rotación de empleados, mortalidad y (para los planes de beneficios definidos de asistencia médica), tasas de tendencia de costos de asistencia médica.

 © IFRS Foundation

28.19 Si el uso del método de crédito unitario proyectado para medir la obligación de una entidad en virtud de planes de beneficios definidos implicara un costo o esfuerzo desproporcionado, la entidad puede medir la obligación con respecto a los empleados actuales:

(a) suponiendo que todos los empleados de la entidad cesen en su empleo en la fecha de presentación de la información e ignorando:

(i) la estimación de futuros aumentos salariales.

(ii) el servicio futuro.

(iii) la posible mortalidad en servicio de los empleados actuales entre la fecha sobre la que se informa y la fecha en que se espera en que los empleados comiencen a recibir los beneficios post-empleo (es, suponer que todos los empleados actuales recibirán los beneficios post-empleo). Se considerará la mortalidad después del servicio (es decir, la esperanza de vida).

(b) sin descontar esa obligación.

Una entidad que utilice la simplificación de medición anterior debe incluir tanto los **beneficios consolidados** (irrevocables) y no consolidados (no son irrevocables) al medir su obligación en virtud de los planes de beneficios definidos.

28.20 Esta Norma no requiere que una entidad contrate a un actuario independiente para que realice la valoración actuarial integral necesaria para calcular la obligación por beneficios definidos. Tampoco requiere que se deba hacer anualmente una valoración actuarial integral. En los periodos comprendidos entre las distintas valoraciones actuariales integrales, si las suposiciones actuariales principales no varían significativamente, la obligación por beneficios definidos se puede medir ajustando la medición del periodo anterior según cambios de carácter demográfico de los empleados, tales como número de empleados y niveles salariales.

Introducciones, cambios, reducciones y liquidaciones del plan

28.21 Si se ha introducido o cambiado un plan de beneficios definidos en el periodo corriente, la entidad incrementará o disminuirá su pasivo por beneficios definidos para reflejar el cambio, y reconocerá el incremento (disminución) como un gasto (**ingreso**) en la medición del **resultado del periodo** actual. Por el contrario, si se ha reducido un plan (es decir, si se reducen los beneficios o el grupo de empleados cubierto) o se liquida (la obligación del empleador se cancela completamente) en el periodo actual, la obligación por beneficios definidos deberá disminuirse o eliminarse, y la entidad reconocerá en los resultados del periodo actual la ganancia o la pérdida resultante.

Activo de planes de beneficios definidos

28.22 Si el valor presente de la obligación por beneficios definidos en la fecha sobre la que se informa es menor que el valor razonable de los activos del plan en esa fecha, el plan tiene un superávit. Una entidad reconocerá un superávit del plan como un activo por beneficios definidos solo en la medida que sea capaz de recuperar el superávit mediante la reducción de las aportaciones futuras o mediante reembolsos desde el plan.

Costo de un plan de beneficios definidos

28.23 Una entidad reconocerá el cambio neto en su pasivo por beneficios definidos durante el periodo, distinto de un cambio atribuible a beneficios pagados a empleados durante el periodo o a aportaciones del empleador, como el costo de sus planes de beneficios definidos durante el periodo. Ese costo se reconocerá por completo en resultados como un gasto, o parcialmente en resultados y parcialmente como una partida de **otro resultado integral** (véase el párrafo 28.24), a menos que otra sección de esta Norma NIIF requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo tal como inventarios o propiedades, planta y equipo.

Reconocimiento—elección de la política contable

28.24 Se requiere que una entidad reconozca todas las ganancias y pérdidas actuariales en el periodo en que se produzcan. Una entidad:

(a) reconocerá todas las ganancias y pérdidas actuariales en resultados; o

(b) reconocerá todas las ganancias y pérdidas actuariales en otro resultado integral

como una elección de la política contable. La entidad aplicará la política contable elegida de forma uniforme a todos los planes de beneficios definidos y a todas las ganancias y pérdidas actuariales. Las ganancias y pérdidas actuariales reconocidas en otro resultado integral se presentarán en el **estado del resultado integral**.

28.25 El cambio neto en el pasivo por beneficios definidos que se reconoce como el costo de un plan de beneficios definidos incluye:

(a) el cambio en el pasivo por beneficios definidos que surge de los servicios prestados del empleado durante el periodo sobre el que se informa;

(b) el interés de la obligación por beneficios definidos durante el periodo sobre el que se informa;

(c) los rendimientos de cualesquiera activos del plan y el cambio neto en el valor razonable de los derechos de reembolso reconocidos (véase el párrafo 28.28) durante el periodo sobre el que se informa;

(d) las ganancias y pérdidas actuariales surgidas en el periodo sobre el que se informa;

(e) el incremento o la disminución en el pasivo por beneficios definidos procedente de la introducción de un nuevo plan o del cambio de uno existente en el periodo sobre el que se informa (véase el párrafo 28.21); y

(f) las disminuciones en el pasivo por beneficios definidos procedentes de efectuar una reducción o una liquidación de un plan existente en el periodo sobre el que se informa (véase el párrafo 28.21).

28.26 Los servicios prestados por los empleados darán lugar a una obligación bajo un plan de beneficios definidos incluso si los beneficios están condicionados a una relación laboral en el futuro (en otras palabras, todavía no están consolidados). Al medir su obligación por beneficios definidos, una entidad considerará la probabilidad de que algunos empleados puedan no satisfacer los requerimientos de consolidación (irrevocabilidad) de la concesión. De forma similar, aunque algunos beneficios post-empleo (tales como los gastos por asistencia médica post-empleo), se convierten en pagables solo si ocurre un evento determinado cuando un trabajador deja de estar empleado (tal como por una enfermedad), se crea una obligación a medida que el empleado presta el servicio que da derecho al beneficio si el suceso especificado tiene lugar. La probabilidad de que el suceso específico ocurra, afectará a la medición de la obligación, pero no determina si existe o no la obligación.

28.27 Si los beneficios definidos se reducen por los importes que se pagarán a los empleados según planes patrocinados por el gobierno, una entidad medirá sus obligaciones por beneficios definidos sobre una base que refleje los beneficios por pagar según los planes gubernamentales solo si:

(a) esos planes se hubieran aprobado antes de la fecha sobre la que se informa; o

(b) la historia pasada, u otro tipo de evidencia fiable, indican que esos beneficios gubernamentales van a ser modificados de una forma previsible, por ejemplo en consonancia con los futuros cambios en los niveles generales de precios o de salarios.

Reembolsos

28.28 Si una entidad está prácticamente segura de que un tercero reembolsará alguno o todos los desembolsos requeridos para cancelar una obligación por beneficios definidos, reconocerá su derecho al reembolso como un activo separado. La entidad medirá el activo a su valor razonable. En el estado del resultado integral (o en el **estado de resultados**, si se presenta), el gasto relacionado con el plan de beneficios definidos puede presentarse neto del importe reconocido como reembolsable.

Otros beneficios a los empleados a largo plazo

28.29 Otros beneficios a largo plazo para los empleados incluyen, por ejemplo:

(a) las ausencias remuneradas a largo plazo, tales como vacaciones especiales tras largos periodos de vida activa o años sabáticos;

(b) beneficios por servicio prolongado;

(c) beneficios por discapacidad a largo plazo;

(d) la participación en ganancias e incentivos pagaderos a partir de los doce meses del cierre del periodo en el que los empleados han prestado los servicios correspondientes; y

(e) los beneficios diferidos que se recibirán a partir de los doce meses del cierre del periodo en el que se han ganado.

 © IFRS Foundation

28.30 Una entidad reconocerá un pasivo por otros beneficios a largo plazo a los empleados y los medirá por el total neto de los siguientes importes:

(a) el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos en la fecha de presentación; menos

(b) el valor razonable, en la fecha sobre la que se informa, de los activos del plan (si los hubiere) que se emplearán para la cancelación directa de las obligaciones.

Una entidad deberá reconocer el cambio neto en el pasivo durante el periodo, distinto de un cambio atribuible a beneficios pagados a empleados durante el periodo o a aportaciones del empleador, como el costo de sus otros beneficios a los empleados a largo plazo durante el periodo. Ese costo se reconocerá en su totalidad en el resultado como un gasto, a menos que otra sección de esta Norma requiera que se reconozcan como parte del costo de un activo, tales como inventarios o propiedades, planta y equipo.

Beneficios por terminación

28.31 Los beneficios por terminación del contrato proceden de la decisión de la entidad de finalizar el empleo o de la decisión de un empleado de aceptar una oferta de la entidad de beneficios a cambio de la finalización del contrato de empleo. La forma del beneficio a los empleados no determina si se proporciona a cambio del servicio o a cambio de la terminación del contrato de empleo del empleado. Algunos beneficios por terminación se proporcionan de acuerdo con las condiciones de un plan de beneficios a los empleados. Por ejemplo, los beneficios pueden especificarse por ley, contrato de empleo o acuerdo sindical, o pueden insinuarse como consecuencia de prácticas pasadas del empleador de proporcionar beneficios similares. Los beneficios a los empleados proporcionados de acuerdo con las condiciones de un plan de beneficios a los empleados son beneficios por terminación si proceden de una decisión de la entidad de finalizar un contrato de empleo con y no están condicionados a que se proporcionen servicios futuros.

Reconocimiento

28.32 Puesto que los beneficios por terminación no proporcionan a una entidad beneficios económicos futuros, una entidad los reconocerá en resultados como gasto de forma inmediata.

28.33 Cuando una entidad reconoce beneficios por terminación, habrá de tener en cuenta también los efectos de la reducción en los beneficios por retiro o en otro tipo de beneficios a los empleados.

28.34 Una entidad reconocerá un pasivo y un gasto por beneficios por terminación en la primera de:

(a) la fecha en la que la entidad ya no puede retirar la oferta de esos beneficios; y

(b) la fecha en la que la entidad reconoce los costos de una reestructuración que está dentro del alcance de la Sección 21 *Provisiones y Contingencias* y que implica el pago de beneficios por terminación.

28.34A Para beneficios por terminación por pagar como consecuencia de una decisión del empleado de aceptar una oferta de beneficios a cambio de la finalización de su contrato de empleo, el momento en que una entidad ya no pueda retirar la oferta de beneficios por terminación es el primero de:

(a) la fecha en la que el empleado acepta la oferta; y

(b) la fecha en la que una restricción (por ejemplo, una restricción legal, reglamentaria o contractual) sobre la capacidad de la entidad para retirar la oferta entra en vigor—que sería la fecha en que se hace la oferta, si la restricción existiera en el momento de la oferta.

28.34B En el caso de los beneficios por terminación de contrato pagaderos como resultado de la decisión de una entidad de rescindir un empleo, la entidad ya no puede retirar la oferta después de haber comunicado a los empleados afectados un plan de terminación para el que se aplican todos estos criterios:

(a) las acciones requeridas para completar el plan indican que es improbable que se vayan a realizar cambios significativos en el plan;

(b) el plan identifica el número de empleados cuyo empleo va a finalizar, sus clasificaciones de trabajo o funciones y sus localizaciones (pero el plan no necesita identificar cada empleado individualmente) y la fecha de finalización esperada; y

(c) el plan establece los beneficios por terminación que los empleados recibirán con suficiente detalle como para que éstos puedan determinar el tipo e importe de beneficios que recibirán cuando finalicen sus contratos de empleo.

28.35 [Eliminado]

Medición

28.36 Una entidad medirá los beneficios por terminación por la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación en la fecha sobre la que se informa. En el caso de existir una oferta de la entidad para incentivar la rescisión voluntaria del contrato, la medición de los beneficios por terminación correspondientes se basará en el número de empleados que se espera acepten tal ofrecimiento.

28.37 Cuando los beneficios por terminación se deben pagar a partir de los 12 meses tras el final del periodo sobre el que se informa, se medirán a su valor presente descontado.

Planes de grupo

28.38 Si una entidad **controladora** ofrece beneficios a los empleados de una o más **subsidiarias** del **grupo**, y la controladora presenta los **estados financieros consolidados** según la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* o las **Normas NIIF de Contabilidad completas**, a estas subsidiarias se les permite reconocer y medir el gasto por beneficios a los empleados sobre la base de una distribución razonable del gasto reconocido del grupo.

Información a revelar

Información a revelar sobre los beneficios a los empleados a corto plazo

28.39 Esta sección no requiere información a revelar específica sobre beneficios a los empleados a corto plazo.

Información a revelar sobre los planes de aportaciones definidas

28.40 Una entidad revelará el importe reconocido en resultados como un gasto por los planes de aportaciones definidas. Si la entidad trata a un plan multi-patronal de beneficios definidos o un plan estatal como un plan de aportaciones definidas porque no dispone de información suficiente para la contabilización de los planes de beneficios definidos (véase el párrafo 28.11), revelará el hecho de que el plan es un plan de beneficios definidos y la razón por la que se contabiliza como un plan de aportaciones definidas, junto con cualquier información disponible sobre el superávit o el déficit del plan y las implicaciones, si las hubiere, para la entidad.

Información a revelar sobre los planes de beneficios definidos

28.41 Excepto para cualquier plan de beneficios definidos de múltiples empleadores o estatal que se contabilice como un plan de aportaciones definidas de acuerdo con el párrafo 28.11 (y al que se aplica el párrafo 28.40), una entidad revelará la siguiente información sobre los planes de beneficios definidos:

(a) una descripción general del tipo de plan, incluida la política de **financiación**;

(b) la política contable de la entidad para reconocer las ganancias y pérdidas actuariales (en resultados o como una partida de otro resultado integral) y el importe de las pérdidas y ganancias actuariales reconocidas durante el periodo;

(c) si la entidad aplica el párrafo 28.19 en la medición de su obligación de beneficios definidos, revelará:

  (i) ese hecho;

  (ii) las razones por las que el uso del método de crédito unitario proyectado para medir su obligación y costo en virtud de los planes de beneficios definidos implicaría un costo ni esfuerzo desproporcionado; y

  (iii) sus supuestos para medir su obligación;

(d) la fecha de la valoración actuarial integral más reciente y, si no se hizo en la fecha sobre la que se informa, una descripción de los ajustes que se hicieron para medir la obligación por beneficios definidos en la fecha de presentación;

(e) una conciliación de los saldos de apertura y cierre de la obligación por beneficios definidos que muestre por separado, si procede:

 © IFRS Foundation

(i) el cambio en el pasivo por beneficios definidos que surge de los servicios prestados del empleado durante el periodo sobre el que se informa;

(ii) el interés de la obligación por beneficios definidos durante el periodo sobre el que se informa;

(iii) las ganancias y pérdidas actuariales surgidas en el periodo sobre el que se informa;

(iv) los cambios resultantes de la introducción de un nuevo plan o de la modificación de un plan existente en el periodo sobre el que se informa;

(v) los beneficios pagados; y

(vi) todos los demás cambios;

(f) una conciliación de los saldos iniciales y finales de los activos del plan y de los saldos iniciales y finales de cualquier derecho de reembolso reconocido como activo, mostrando por separado, si procede:

(i) aportaciones;

(ii) los beneficios pagados;

(iia) los rendimientos de los activos del plan y el cambio neto en el valor razonable de los derechos de reembolso reconocidos (véase el párrafo 28.28) durante el periodo sobre el que se informa; y

(iii) otros cambios en los activos del plan;

(g) [eliminado]

(h) para cada clase principal de activos del plan, que incluirá, entre otros, instrumentos de patrimonio, instrumentos de deuda, propiedades y todos los demás activos, el porcentaje, o el importe, del valor razonable del total de los activos del plan que cada clase principal de activos del plan constituye, en la fecha de presentación;

(i) los importes incluidos en el valor razonable de los activos del plan para:

(i) cada clase de **instrumentos financieros** propios de la entidad; y

(ii) cualquier inmueble ocupado u otros activos utilizados por la entidad;

(j) [eliminado]

(k) los principales supuestos actuariales utilizados, incluyendo, cuando sea aplicable:

(i) las tasas de descuento;

(ii) las tasas de rendimiento esperadas de cualesquiera activos del plan para los periodos presentados en los **estados financieros**;

(iii) las tasas esperadas de incrementos salariales;

(iv) las tasas de tendencia de los costos médicos; y

(v) cualquier otro supuesto actuarial **material o que tenga importancia relativa** utilizado; y

(l) las aportaciones esperadas al plan de beneficios definidos para el próximo periodo anual sobre el que se informa.

28.41A No se requiere la presentación de las conciliaciones de los apartados 28.41(e) y 28.41(f) para periodos anteriores.

28.41B Si una entidad tiene más de un plan de beneficios definidos, la entidad puede revelar la información requerida en el párrafo 28.41 en total, por separado para cada plan, o en las agrupaciones que la entidad considere más útiles.

28.41C Si una entidad participa en un plan de beneficios definidos que es un plan de grupo, deberá revelar:

(a) el acuerdo contractual o la política establecida para cargar el costo por el beneficio definido neto, o bien el hecho de que no existe esa política;

(b) la política para determinar la aportación a pagar por la entidad; y

(c) si la entidad contabilizase la distribución del costo por el beneficio definido neto de acuerdo con el párrafo 28.38, toda la información sobre el plan en su conjunto, requerida por el párrafo 28.41.

28.41D La información requerida por el párrafo 28.41C(c) puede revelarse mediante referencias cruzadas a la información a revelar requerida por estos subpárrafos en los estados financieros de otra entidad del grupo si:

(a) esos estados financieros de la entidad del grupo identifican por separado y revelan la información requerida sobre el plan; y

(b) esos estados financieros de la entidad del grupo están disponibles para los usuarios de los estados financieros en las mismas condiciones y al mismo tiempo, o antes, que los estados financieros de la entidad.

28.41E En caso de que fuera obligatorio según la Sección 21, una entidad revelará información sobre los pasivos contingentes que surgen de las obligaciones por beneficios post-empleo.

Información a revelar sobre otros beneficios a los empleados a largo plazo

28.42 Para cada categoría de otros beneficios a los empleados a largo plazo que una entidad proporcione a sus empleados, la entidad revelará la naturaleza del beneficio, el importe de su obligación y el grado de financiación en la fecha de presentación.

Información sobre beneficios por terminación

28.43 Para cada categoría de otros beneficios por terminación que una entidad proporcione a sus empleados, la entidad revelará la naturaleza del beneficio, el importe de su obligación y el grado de financiación en la fecha de presentación.

28.44 [Eliminado]

 © IFRS Foundation

Sección 29
Impuesto a las Ganancias

Alcance de esta sección

29.1 Para los propósitos de esta Norma, el término **impuesto a las ganancias** incluye todos los impuestos, nacionales y extranjeros, que estén basados en **ganancias fiscales**. El impuesto a las ganancias incluye también impuestos, tales como retenciones de impuestos que una **subsidiaria**, **asociada** o **acuerdo negocio conjunto** tienen que pagar por repartos de ganancias a la **entidad que informa**.

29.2 Esta sección trata la contabilidad del impuesto a las ganancias. Se requiere que una entidad reconozca las consecuencias fiscales actuales y futuras de transacciones y otros sucesos que se hayan reconocido en los **estados financieros**. Estos importes fiscales reconocidos comprenden el **impuesto corriente** y el **impuesto diferido**. El impuesto corriente es el impuesto por pagar (recuperable) por las ganancias (o pérdidas) fiscales del periodo corriente o de periodos anteriores. El impuesto diferido es el impuesto por pagar o por recuperar en periodos futuros, generalmente como resultado de que la entidad recupera o liquida sus **activos** y **pasivos** por su **importe en libros** actual, y el efecto fiscal de la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores.

29.3 Esta sección no trata sobre los métodos de contabilización de las **subvenciones del gobierno** (véase la Sección 24 *Subvenciones del Gobierno*). Sin embargo, esta sección se ocupa de la contabilización de las **diferencias temporarias** que pueden derivarse de tales subvenciones.

29.3A Esta sección se aplica a los impuestos a las ganancias derivados de la legislación fiscal promulgada o sustancialmente promulgada para implementar las reglas del modelo del Segundo Pilar publicadas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), incluida la legislación fiscal que aplica los impuestos mínimos nacionales complementarios calificados descritos en dichas reglas. Dicha legislación fiscal, y los impuestos a las ganancias que de ella se derivan, se denominarán en lo sucesivo "legislación del Segundo Pilar" e "impuestos a las ganancias del Segundo Pilar". Como excepción a los requerimientos de esta sección, una entidad no reconocerá los activos y pasivos por impuestos diferidos relacionados con los impuestos a las ganancias del Segundo Pilar, ni revelará la información que de otro modo requerirían los párrafos 29.39 a 29.40 sobre los activos y pasivos por impuestos diferidos relacionados con los impuestos a las ganancias del Segundo Pilar.

Medición y reconocimiento de la pérdida por deterioro de valor

29.4 Una entidad reconocerá un pasivo por impuestos corrientes por el impuesto a pagar por las ganancias imponibles del periodo corriente y los periodos anteriores. Si el importe pagado, correspondiente al periodo corriente y a los anteriores, excede el importe por pagar de esos periodos, la entidad reconocerá el excedente como un activo por impuestos corriente.

29.5 Una entidad reconocerá un activo por impuestos corrientes por los beneficios de una pérdida fiscal que pueda ser aplicada para recuperar el impuesto pagado en un periodo anterior.

29.6 Una entidad medirá un pasivo (o activo) por impuestos corrientes a los importes que se esperen pagar (o recuperar) usando las tasas impositivas y la legislación que haya sido aprobada, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la **fecha de presentación**. Una entidad considerará las tasas impositivas y las leyes fiscales cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado cuando los pasos restantes requeridos por el proceso de aprobación no hayan afectado históricamente al resultado, ni sea probable que lo hagan ahora. Los párrafos 29.32 y 29.33 proporcionan una guía adicional de medición.

Reconocimiento de impuestos diferidos

Principio de reconocimiento general

29.7 Tras el **reconocimiento**, por parte de la entidad que informa, de un activo o un pasivo, está inherente la expectativa de que recuperará el primero o liquidará el segundo, por los valores en libros que figuran en las correspondientes partidas. Cuando sea **probable** que la recuperación o liquidación de los valores contabilizados vaya a dar lugar a pagos fiscales futuros mayores (menores) de los que se tendrían si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, la presente Norma exige que la entidad

reconozca un **pasivo** (**activo**) **por el impuesto diferido**, con algunas excepciones muy limitadas. Si la entidad espera recuperar el importe en libros de un activo, o liquidar el importe en libros de un pasivo, sin afectar las ganancias imponibles, no surgirá ningún impuesto diferido con respecto al activo o pasivo.

29.8 Una entidad reconocerá un activo o pasivo por impuestos diferidos por el impuesto por recuperar o pagar en periodos futuros como resultado de transacciones o sucesos pasados. Este impuesto surge de la diferencia entre los importes en libros de los activos y pasivos de la entidad en el **estado de situación financiera** y los importes atribuidos a ellos por parte de las autoridades fiscales (estas diferencias se denominan "diferencias temporarias"), y la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores.

Bases fiscales y diferencias temporarias

29.9 La **base fiscal** de un activo es el importe que será deducible a efectos fiscales de los beneficios económicos imponibles que, obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no fueran imponibles, la base fiscal del activo será igual a su importe en libros.

29.10 La base fiscal de un pasivo es igual a su importe en libros menos cualquier importe que sea deducible fiscalmente respecto de ese pasivo en periodos futuros. En el caso de **ingresos de actividades ordinarias** que se reciben de forma anticipada, la base fiscal del pasivo correspondiente es su importe en libros, menos cualquier importe de ingresos de actividades ordinarias que no resulte imponible en periodos futuros.

29.11 Algunas partidas tienen base fiscal aunque no figuren reconocidas como activos ni pasivos en el estado de situación financiera. Por ejemplo, los costos de **investigación** y **desarrollo** se reconocen como un **gasto**, al determinar la **ganancia contable** en el periodo en que se incurren, pero podría no permitirse su deducción, para la determinación de la ganancia (pérdida) fiscal, hasta un periodo posterior. La diferencia entre la base fiscal de los costos de investigación y desarrollo, esto es el importe que la autoridad fiscal permitirá deducir en periodos futuros, y el importe en libros de cero es una **diferencia temporaria deducible** que produce un activo por impuestos diferidos.

29.12 Las diferencias temporarias son las que existen entre el importe en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal. En los **estados financieros consolidados**, las diferencias temporarias se determinarán comparando el importe en libros de los activos y pasivos incluidos en ellos con la base fiscal que resulte apropiada. La base fiscal se calculará tomando como referencia la declaración fiscal consolidada en aquellas jurisdicciones en las que esta declaración se presenta. En otras jurisdicciones, la base fiscal se determinará tomando como referencia las declaraciones fiscales de cada entidad del **grupo** en particular.

29.13 Ejemplos de situaciones en las que surgen diferencias temporarias incluyen:

(a) los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos en una **combinación de negocios** se reconocen a sus **valores razonables** de acuerdo con la Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía,* pero no se realiza un ajuste equivalente a efectos fiscales (por ejemplo, la base fiscal de un activo puede mantenerse al costo del propietario anterior). El activo o pasivo por impuestos diferidos resultante afecta al importe de la **plusvalía** que reconoce la entidad.

(b) activos que se miden nuevamente, sin hacer un ajuste similar a efectos fiscales. Por ejemplo, esta Norma permite o requiere que ciertos activos se midan nuevamente a valor razonable o se revalúen (por ejemplo, la Sección 16 *Propiedades de Inversión* y la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo*).

(c) la plusvalía surge en una combinación de negocios, por ejemplo, la base fiscal de la plusvalía será cero si las autoridades fiscales no permiten la **amortización** o los **deterioros de valor** de la plusvalía como un gasto deducible cuando se determina la ganancia fiscal y no permiten que se trate el costo de la plusvalía como un gasto deducible en el momento de la disposición de la subsidiaria.

(d) la base fiscal de un activo o un pasivo difiere, en el momento de su reconocimiento inicial, de su importe en libros inicial.

(e) el importe en libros de las inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o el de la participación en negocios acuerdos conjuntos, difiere de la base fiscal de la inversión o participación.

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

 © IFRS Foundation

Diferencias temporarias imponibles

29.14 Se reconocerá un pasivo por impuestos diferidos por toda **diferencia temporaria imponible**, a menos que el pasivo por impuestos diferidos haya surgido por:

(a) el reconocimiento inicial de una plusvalía; o

(b) el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:

(i) no sea una combinación de negocios; y

(ii) en el momento de la transacción, no afecte ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal.

Sin embargo, debe ser reconocido un pasivo diferido de carácter fiscal, con las precauciones establecidas en el párrafo 29.25, por diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en entidades subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en acuerdos conjuntos.

29.15 Ciertas diferencias temporarias surgen cuando los gastos o los **ingresos** se registran contablemente en un periodo, mientras que se computan fiscalmente en otro. Tales diferencias temporarias son conocidas también con el nombre de **diferencias temporales**. Los que siguen son ejemplos de diferencias temporarias de esta naturaleza, que constituyen diferencias temporarias imponibles y que por tanto dan lugar a pasivos por impuestos diferidos:

(a) ingresos por intereses, que se incluyen en la ganancia contable en proporción al tiempo transcurrido, pero pueden, en algunas jurisdicciones, incluirse en la ganancia fiscal en el momento en que se cobran. La base fiscal de cualquier cuenta por cobrar con respecto a este ingreso es cero porque dicho ingreso no afectará a la ganancia fiscal hasta que sea cobrados.

(b) la **depreciación** utilizada para determinar la ganancia (pérdida) fiscal puede ser diferente que la calculada para efectos contables. La diferencia temporaria es la diferencia entre el importe en libros del activo y su base fiscal, que será igual al costo original menos todas las deducciones respecto del citado activo que hayan sido permitidas por las autoridades fiscales, para determinar la ganancia fiscal del periodo actual y de los anteriores. Una diferencia temporaria imponible surge, y da lugar a un pasivo por impuestos diferidos cuando la depreciación fiscal es acelerada. Si la depreciación fiscal no es tan rápida como la depreciación contable, surge una diferencia temporaria deducible dando lugar a un activo por impuestos diferidos (véase el párrafo 29.16).

Diferencias temporarias deducibles

29.16 Se reconocerá un activo por impuestos diferidos, para todas las diferencias temporarias deducibles, en la medida en que resulte probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras contra las que utilizar esas diferencias temporarias deducibles, salvo que el activo por impuestos diferidos aparezca del reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:

(a) no sea una combinación de negocios; y

(b) en el momento de la transacción, no afecte ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal.

No obstante, para las diferencias temporarias deducibles relacionadas con inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, así como con participaciones en acuerdos conjuntos, debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 29.26.

29.16A Aplicando el párrafo 29.16, una entidad considera si la legislación fiscal restringe las fuentes de beneficios imponibles contra las que se puede utilizar la diferencia temporal deducible.

29.17 Los siguientes son ejemplos de diferencias temporarias deducibles que dan lugar a activos por impuestos diferidos:

(a) los costos por beneficios por retiro, que pueden deducirse para determinar la ganancia contable, a medida que se reciben los servicios de los empleados, pero que se deducen al determinar la ganancia fiscal cuando la entidad paga las aportaciones a un fondo, o cuando paga los beneficios por retiro. En este caso existirá una diferencia temporaria entre el importe en libros del pasivo y su base fiscal; la base fiscal del pasivo habitualmente será cero. Esta diferencia temporaria deducible hará surgir el activo por impuestos diferidos a medida que los beneficios económicos fluyan a la entidad, en la forma de una deducción del beneficio fiscal cuando se paguen los beneficios por retiro o se realicen las aportaciones.

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

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

(a) en el mismo periodo en el que se prevea que reviertan las diferencias temporarias deducibles; o

(b) en periodos en los que una pérdida fiscal, surgida por un activo por impuestos diferidos, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores.

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

29.19 Cuando el importe de las diferencias temporarias imponibles, relacionadas con la misma autoridad fiscal y a la misma entidad fiscal, sea insuficiente, solo se reconocerán activos por impuestos diferidos en la medida que se den cualquiera de estos supuestos:

(a) cuando sea probable que la entidad vaya a tener suficientes ganancias fiscales, relacionadas con la misma autoridad fiscal y a la misma entidad fiscal, en el mismo periodo en el que reviertan las diferencias temporarias deducibles (o en los periodos en los que la pérdida fiscal, procedente de un activo por impuestos diferidos, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores). Para evaluar si habrá suficiente ganancia fiscal en periodos futuros, una entidad:

(i) comparará las diferencias temporarias deducibles con las ganancias fiscales futuras que excluyan las deducciones fiscales procedentes de la reversión de dichas diferencias temporarias deducibles. Esta comparación muestra la medida en que la ganancia fiscal futura es suficiente para que la entidad deduzca los importes procedentes de la reversión de las diferencias temporarias deducibles.

(ii) ignorará los importes imponibles que procedan de diferencias temporarias deducibles que se espera surjan en periodos futuros, puesto que los activos por impuestos diferidos, que surjan por causa de dichas diferencias temporarias deducibles, requerirán ellos mismos ganancias futuras para poder ser realizados efectivamente.

(b) cuando la entidad tenga la posibilidad de aprovechar oportunidades de planificación fiscal para crear ganancias fiscales en los periodos oportunos.

29.19A La estimación de la ganancia fiscal futura probable podría incluir la recuperación de algunos de los activos de una entidad por un importe superior a su importe en libros si existe evidencia suficiente de que es probable que la entidad logre esto.

29.20 Cuando la entidad tiene un historial de pérdidas recientes, habrá de considerar las guías que se ofrecen en los párrafos 29.21 y 29.22.

Pérdidas y créditos fiscales no utilizados

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

(a) si la entidad tiene suficientes diferencias temporarias imponibles, relacionadas con la misma autoridad fiscal, y referidas a la misma entidad fiscal, que puedan dar lugar a importes imponibles, en cantidad suficiente como para cargar contra ellos las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, antes de que el derecho de utilización expire;

(b) si es probable que la entidad tenga ganancias fiscales antes de que prescriba el derecho de compensación de las pérdidas o créditos fiscales no utilizados;

(c) si las pérdidas fiscales no utilizadas han sido producidas por causas identificables, cuya repetición es improbable; y

(d) si la entidad dispone de oportunidades de planificación fiscal que vayan a generar ganancias fiscales en los periodos en que las pérdidas o los créditos fiscales puedan ser utilizados.

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

29.22 La existencia de pérdidas fiscales no utilizadas puede ser una evidencia importante de que, en el futuro, no se dispondrá de ganancias fiscales. Por tanto, cuando una entidad tiene en su historial pérdidas recientes, procederá a reconocer un activo por impuestos diferidos surgido de pérdidas o créditos fiscales no utilizados, solo si dispone de una cantidad suficiente de diferencias temporarias imponibles, o bien si existe alguna otra evidencia convincente de que dispondrá en el futuro de suficiente ganancia fiscal, contra la que utilizar dichas pérdidas o créditos.

Reconsideración de activos por impuestos diferidos no reconocidos

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

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

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

(a) por la existencia de ganancias no distribuidas en las subsidiarias, sucursales, asociadas o acuerdos conjuntos;

(b) por las diferencias de cambio, cuando la controladora y su subsidiaria estén situadas en diferentes países; y

(c) por una reducción en el importe en libros de las inversiones en una asociada, como consecuencia de haber disminuido el **importe recuperable** de la misma.

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

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

(a) la controladora, inversor o parte de un acuerdo conjunto sea capaz de controlar el momento de la reversión de la diferencia temporaria; y

(b) es probable que la diferencia temporaria no revierta en un futuro previsible.

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

(a) las diferencias temporarias reviertan en un futuro previsible; y

(b) se disponga de ganancias fiscales contra las cuales puedan utilizarse esas diferencias temporarias.

Medición del impuesto diferido

29.27 Una entidad medirá un pasivo (o activo) por impuestos diferidos usando las tasas impositivas y la legislación fiscal que hayan sido aprobadas, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la fecha de presentación. Una entidad considerará las tasas impositivas y las leyes fiscales cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado cuando los pasos restantes requeridos por el proceso de aprobación no hayan afectado históricamente al resultado, ni sea probable que lo hagan ahora.

29.28 Cuando se apliquen diferentes tasas impositivas a distintos niveles de ganancia imponible, una entidad medirá los pasivos (activos) por impuestos diferidos utilizando las tasas promedio aprobadas, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, que se espera que sean aplicables a la ganancia (o pérdida) fiscal de los periodos en los que se espere que el pasivo por impuestos diferidos se liquide (el activo por impuestos diferidos se realice).

29.29 La medición de los pasivos por impuestos diferidos y de los activos por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la entidad espera, en la fecha de presentación, recuperar o liquidar el importe en libros de los activos y pasivos relacionados. Por consiguiente, una entidad medirá los activos y pasivos por impuestos diferidos utilizando la tasa y la base fiscal que sean congruentes con la forma en que espere recuperar o pagar la partida correspondiente. Por ejemplo, si la diferencia temporaria surge de una partida de ingreso que se espera sea gravable como una ganancia de capital en un periodo futuro, el **gasto por impuesto** diferido se mide utilizando la tasa impositiva de las ganancias de capital y la base fiscal que sea congruente con la recuperación del importe en libros mediante la venta.

29.30 Si un pasivo por impuestos diferidos o un activo por impuestos diferidos surge de un activo no depreciable medido utilizando el modelo de revaluación de la Sección 17, la medición del pasivo por impuestos diferidos o del activo por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales de la recuperación del importe en libros del activo no depreciable mediante la venta. Si un activo o pasivo por impuestos diferidos surge de **propiedades de inversión** que se miden a valor razonable, existe una presunción refutable de que el importe en libros de la propiedad de inversión se recuperará mediante la venta. Por consiguiente, a menos de que la presunción sea refutada, la medición del pasivo por impuestos diferidos o activos por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales de la recuperación del importe en libros de la propiedad de inversión en su totalidad mediante la venta. Esta presunción es refutada si la propiedad de inversión es depreciable y se mantiene dentro de un modelo de negocio cuyo objetivo es consumir sustancialmente todos los beneficios económicos incorporados en dicha propiedad de inversión a lo largo del tiempo, en lugar de mediante su venta. Si la presunción es refutada, se observarán los requerimientos del párrafo 29.29.

29.31 El importe en libros de un activo por impuestos diferidos debe someterse a revisión al final de cada periodo sobre el que se informe. Una entidad reducirá el importe en libros de un activo por impuestos diferidos, en la medida que estime probable que no dispondrá de suficiente ganancia fiscal como para permitir que se utilice la totalidad o una parte del activo por impuestos diferidos reconocido. Esta reducción deberá ser objeto de reversión, en la medida en que pase a ser probable que haya disponible suficiente ganancia fiscal.

Medición de impuestos corrientes y diferidos

29.32 Una entidad no descontará los activos y pasivos por impuestos corrientes o diferidos.

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

Retenciones fiscales sobre dividendos

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

La Incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias

29.34A Puede no quedar claro la forma en que se aplica la legislación fiscal a una transacción o circunstancia concreta. Un tratamiento fiscal incierto es un tratamiento fiscal cuya aceptabilidad por parte de la autoridad fiscal pertinente, en virtud de la legislación fiscal, es incierta.

29.34B Una entidad determinará si considerar cada tratamiento impositivo incierto por separado o en conjunto con otro u otros tratamientos impositivos inciertos sobre la base del enfoque que mejor prediga la resolución de la incertidumbre.

29.34C Una entidad asumirá que una autoridad fiscal examinará los importes que tiene derecho a examinar y tendrá pleno conocimiento de toda la información relacionada cuando realice esos exámenes. Si una entidad concluye que es:

(a) probable que la autoridad fiscal acepte un tratamiento impositivo incierto, la entidad determinará la ganancia fiscal (pérdida fiscal), las bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales, de forma congruente con el tratamiento impositivo usado o que esté previsto usar en su declaración de impuestos a las ganancias; o

(b) no probable que la autoridad fiscal acepte un tratamiento fiscal incierto, la entidad reflejará el efecto de la incertidumbre en la determinación del correspondiente beneficio imponible (pérdida fiscal), de las bases imponibles, de las pérdidas fiscales no utilizadas, de los créditos fiscales no utilizados o de las tasas impositivas, utilizando uno de los siguientes métodos, según el que prevea mejor la resolución de la incertidumbre:

(i) el importe más probable—el único importe más probable en un rango de posibles; o

(ii) el valor esperado—la suma de los importes ponderados por su probabilidad en un rango de resultados posibles.

29.34D Una entidad reflejará el efecto de un cambio en los hechos y circunstancias relevantes, o de nueva información, sobre sus juicios o estimaciones acerca de tratamientos fiscales inciertos como un cambio en la **estimación contable** aplicando la Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores*.

Presentación

Distribución en el resultado integral y en el patrimonio

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

Distinción entre partidas corrientes y no corrientes

29.36 Cuando una entidad presenta activos corrientes y no corrientes, y pasivos corrientes y no corrientes, como **clasificaciones** separadas en su estado de situación financiera, no se clasificarán los activos (pasivos) por impuestos diferidos como activos (pasivos) corrientes.

Compensación

29.37 Una entidad compensará los activos por impuestos corrientes y los pasivos por impuestos corrientes, si, y solo si, tiene un derecho legalmente exigible de compensar los importes y la entidad tiene la intención de liquidar sobre una base neta o de realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente.

29.37A Una entidad debe compensar activos por impuestos diferidos con pasivos por impuestos diferidos si, y solo si:

(a) tiene un derecho legalmente exigible de compensar los activos fiscales corrientes con los pasivos fiscales corrientes; y

(b) los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos se relacionan con impuestos a las ganancias gravados por la misma autoridad tributaria sobre:

(i) la misma entidad o sujeto fiscal; o

(ii) diferentes entidades o sujetos a efectos fiscales que pretenden, ya sea liquidar los activos y pasivos fiscales corrientes por su importe neto, ya sea realizar los activos y pagar los pasivos simultáneamente, en cada uno de los periodos futuros en los que se espere liquidar o recuperar cantidades significativas de activos o pasivos por los impuestos diferidos.

Información a revelar

29.38 Una entidad revelará información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar la naturaleza y el efecto financiero de las consecuencias de los impuestos corrientes y diferidos de transacciones y otros

eventos reconocidos (incluida la promulgación o promulgación sustantiva de tasas y leyes fiscales, como la legislación del Segundo Pilar).

29.39 Una entidad deberá revelar separadamente los principales componentes del gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias. Estos componentes del gasto (ingreso) por impuestos pueden incluir:

(a) gasto (ingreso) por impuesto corriente;

(b) cualesquiera ajustes reconocidos en el periodo para el impuesto corriente de periodos anteriores;

(c) el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con el nacimiento y reversión de diferencias temporarias;

(d) el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con cambios en las tasas fiscales o con la aparición de nuevos impuestos;

(e) el importe de los beneficios de carácter fiscal procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en periodos anteriores, que se hayan utilizado para reducir el gasto por impuestos;

(f) los ajustes en el gasto (ingreso) por impuestos diferidos que surgen de un cambio en la situación fiscal de la entidad o de sus accionistas;

(g) el impuesto diferido surgido de la baja, o la reversión de bajas anteriores, de saldos de activos por impuestos diferidos, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 29.31; y

(h) el importe del gasto (ingreso) fiscal, relacionado con los cambios en las **políticas contables** y los **errores** que se han incluido en la determinación del **resultado del periodo**, de acuerdo con la Sección 10, porque no ha podido ser contabilizado de forma retroactiva.

29.40 Una entidad revelará la siguiente información de forma separada:

(a) el total de los impuestos, corrientes y diferidos, relacionados con partidas que se reconocen directamente en otro resultado integral.

(b) el importe total de los impuestos, corrientes y diferidos, relacionados con las partidas cargadas o acreditadas directamente a patrimonio.

(c) una explicación de cualquier diferencia significativa entre el gasto (ingreso) por impuestos y la ganancia contable multiplicada por la tasa impositiva aplicable. Por ejemplo, estas diferencias pueden surgir de transacciones tales como ingresos de actividades ordinarias que están exentas de impuestos o gastos que no son deducibles para la determinación de la ganancia fiscal (pérdida fiscal).

(d) una explicación de los cambios en la tasa o tasas impositivas aplicables, en comparación con las del periodo sobre el que se informa anterior.

(e) para cada tipo de diferencia temporaria, y para cada tipo de pérdidas o créditos fiscales:

(i) el importe de los pasivos por impuestos diferidos y de los activos por impuestos diferidos al final del periodo sobre el que se informa; y

(ii) un análisis de los cambios en los activos por impuestos diferidos y pasivos por impuestos diferidos durante el periodo.

(f) el importe (y fecha de validez, si la tuvieran), de las diferencias temporarias deducibles, pérdidas o créditos fiscales no utilizados para los cuales no se hayan reconocido activos por impuestos diferidos en el estado de situación financiera.

(g) en las circunstancias descritas en el párrafo 29.33, una explicación de la naturaleza de las consecuencias potenciales que podrían producirse en el impuesto a las ganancias del pago de dividendos a sus accionistas.

29.41 [Eliminado]

Reforma fiscal internacional—Reglas del modelo del Segundo Pilar

29.42 La entidad dentro del alcance de la legislación del segundo pilar informará que ha aplicado la excepción a reconocer y revelar información sobre activos y pasivos por impuestos diferidos relacionados con el impuesto a las ganancias del Segundo Pilar (véase el párrafo 29.3A).

29.43 La entidad revelará por separado sus gastos (ingresos) por impuestos corrientes relacionados con el impuesto a las ganancias del Segundo Pilar.

Sección 30
Conversión de Moneda Extranjera

Alcance de esta sección

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

Moneda funcional

30.2 Cada entidad identificará su **moneda funcional**. La moneda funcional de una entidad es la moneda del entorno económico principal en el que opera dicha entidad.

30.3 El entorno económico principal en el que opera la entidad es, normalmente, aquél en el que ésta genera y emplea el efectivo. Por lo tanto, los factores más importantes que una entidad considerará al determinar su moneda funcional son los siguientes:

(a) La moneda:

(i) que influya fundamentalmente en los precios de venta de los bienes y servicios (con frecuencia será la moneda en la cual se denominen y liquiden los precios de venta de sus bienes y servicios); y

(ii) del país cuyas fuerzas competitivas y regulaciones determinen fundamentalmente los precios de venta de sus bienes y servicios.

(b) La moneda que influya fundamentalmente en los costos de la mano de obra, de los materiales y de otros costos de producir los bienes o suministrar los servicios (con frecuencia será la moneda en la cual se denominen y liquiden tales costos).

30.4 Los siguientes factores también pueden suministrar evidencia acerca de la moneda funcional de una entidad:

(a) la moneda en la cual se generan los fondos de las actividades de financiación (la que corresponde a los instrumentos de deuda y **patrimonio** emitidos); y

(b) la moneda en que se mantienen los importes cobrados por las actividades de operación.

30.5 Se considerarán, además, los siguientes factores al determinar la moneda funcional de un negocio en el extranjero, así como al decidir si esta moneda funcional es la misma que la correspondiente a la entidad que informa (en este contexto, la entidad que informa es la que tiene al negocio en el extranjero como **subsidiaria**, sucursal, **asociada** o **acuerdo conjunto**):

(a) si las actividades del negocio en el extranjero se llevan a cabo como una extensión de la entidad que informa, en lugar de hacerlo con un grado significativo de autonomía. Un ejemplo de la primera situación es cuando el negocio en el extranjero solo vende bienes importados de la entidad que informa, y remite a esta los importes obtenidos. Un ejemplo de la segunda situación es cuando el negocio acumula efectivo y otras **partidas monetarias**, incurre en **gastos**, genera **ingresos** y toma préstamos, todo sustancialmente en su moneda local.

(b) si las transacciones con la entidad que informa constituyen una proporción alta o baja de las actividades del negocio en el extranjero.

(c) si los flujos de efectivo de las actividades del negocio en el extranjero afectan directamente a los flujos de efectivo de la entidad que informa, y están disponibles para ser remitidos a la misma.

(d) si los flujos de efectivo de las actividades del negocio en el extranjero son suficientes para atender las obligaciones por deudas actuales y esperadas, en el curso normal de la actividad, sin que la entidad que informa deba poner fondos a su disposición.

Estimación de la tasa de cambio de contado cuando una moneda no es convertible (párrafos 30A.12 a 30A.18)

30.5A Si, en una fecha de medición, una moneda no es convertible en otra moneda (como se describe en los párrafos 30A.2 a 30A.11), una entidad estimará la tasa de cambio al contado en esa fecha. El objetivo de una entidad al estimar la tasa de cambio de contado es reflejar la tasa a la que se realizaría una transacción de cambio ordenada en la fecha de medición entre los **participantes del mercado** bajo las condiciones económicas imperantes.

Información sobre las transacciones en moneda extranjera en moneda funcional

Reconocimiento inicial

30.6 Una transacción en moneda extranjera es una transacción que está denominada o requiere su liquidación en una moneda extranjera, incluyendo transacciones que surgen cuando una entidad:

(a) compra o vende bienes o servicios cuyo precio se denomina en una moneda extranjera;

(b) presta o toma prestados fondos, si los importes correspondientes se establecen a cobrar o pagar en una moneda extranjera; o

(c) adquiere o dispone de **activos**, o bien incurre o liquida **pasivos**, siempre que estas operaciones se hayan denominado en moneda extranjera.

30.7 En el momento del **reconocimiento** inicial de una transacción en moneda extranjera, una entidad la registrará aplicando al importe de la moneda funcional la tasa de cambio de contado entre la moneda funcional y la moneda extranjera en la fecha de la transacción.

30.8 La fecha de una transacción es la fecha en la cual la transacción cumple las condiciones para su reconocimiento, de acuerdo con esta Norma. Por razones de orden práctico, se utiliza a menudo una tasa de cambio aproximada a la existente en el momento de realizar la transacción, por ejemplo, puede utilizarse una tasa media semanal o mensual para todas las transacciones en cada moneda extranjera que tengan lugar durante ese periodo. Sin embargo, cuando las tasas de cambio varían de forma significativa, resultará inadecuado el uso de la tasa promedio del periodo.

30.8A Cuando una entidad paga o recibe una contraprestación por adelantado en una moneda extranjera, reconoce un activo no monetario o un pasivo no monetario. La tasa de cambio que debe utilizarse en el reconocimiento inicial del activo, gasto o ingreso correspondiente (o parte de él) es la tasa de cambio en la fecha en que la entidad reconoció inicialmente el activo no monetario o el pasivo no monetario derivado del pago o la recepción de una contraprestación anticipada. Si existen múltiples pagos o cobros anticipados, la entidad determinará una fecha de la transacción para cada pago o cobro de la contraprestación anticipada.

Información al final de los periodos posteriores sobre los que se informa

30.9 Al final de cada **periodo sobre el que se informa**, la entidad:

(a) convertirá las partidas monetarias en moneda extranjera utilizando la tasa de **cambio de cierre** tasa de cambio de cierre;

(b) convertirá las partidas no monetarias que se midan en términos de costo histórico en una moneda extranjera, utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción; y

(c) convertirá las partidas no monetarias que se midan al **valor razonable** en una moneda extranjera, utilizando las tasas de cambio en la fecha en que se determinó dicho valor razonable.

30.10 Una entidad reconocerá, en los **resultados del periodo** en que aparezcan, las diferencias de cambio que surjan al liquidar las partidas monetarias o al convertir las partidas monetarias a tasas diferentes de las que se utilizaron para su conversión en el reconocimiento inicial durante el periodo o en periodos anteriores, excepto por lo descrito en el párrafo 30.13.

30.11 Cuando otra sección de esta Norma requiera que se reconozca ganancia o pérdida procedente de una partida no monetaria en **otro resultado integral**, una entidad reconocerá cualquier componente del cambio de esa ganancia o pérdida en otro resultado integral. Por el contrario, cuando una ganancia o pérdida en una partida

no monetaria se reconozca en resultados, una entidad reconocerá cualquier componente del cambio de esa ganancia o pérdida en los resultados del periodo.

Inversión neta en un negocio en el extranjero

30.12 Una entidad puede tener partidas monetarias por cobrar o pagar a un negocio en el extranjero. Una partida cuya liquidación no está contemplada ni sea probable que ocurra en el futuro previsible es, en esencia, una parte de la inversión neta de la entidad en ese negocio en el extranjero, y se contabilizará de acuerdo con el párrafo 30.13. Estas partidas monetarias pueden incluir préstamos o cuentas por cobrar a largo plazo. No se incluyen las cuentas de deudores o acreedores comerciales.

30.13 Las diferencias de cambio surgidas en una partida monetaria, que forme parte de la inversión neta en un negocio en el extranjero de la entidad que informa, se reconocerán en los resultados de los **estados financieros separados** de esa entidad, o en los estados financieros individuales del negocio en el extranjero, según resulte apropiado. En los estados financieros que contengan al negocio en el extranjero y a la entidad que informa (por ejemplo, los **estados financieros consolidados** cuando el negocio en el extranjero sea una subsidiaria), estas diferencias de cambio se reconocerán inicialmente en otro resultado integral y se presentarán como un componente del patrimonio. No se volverán a reconocer en resultados del periodo en el momento de la disposición de la inversión neta.

Cambio de moneda funcional

30.14 Cuando se produzca un cambio en la moneda funcional de una entidad, ésta aplicará los procedimientos de conversión que sean aplicables a la nueva moneda funcional de forma prospectiva, desde la fecha del cambio.

30.15 Como se destacó en los párrafos 30.2 a 30.5, la moneda funcional de una entidad reflejará las transacciones, sucesos y condiciones subyacentes que son relevantes para la misma. Por consiguiente, una vez que se haya determinado la moneda funcional, sólo podrá cambiarse si se modifican las mismas. Por ejemplo, un cambio en la moneda que influya de forma determinante en los precios de venta de los bienes y servicios podría inducir un cambio en la moneda funcional de la entidad.

30.16 El efecto de un cambio de moneda funcional se contabilizará de forma prospectiva. En otras palabras, una entidad convertirá todas las partidas a la nueva moneda funcional utilizando la tasa de cambio en la fecha en que se produzca la modificación. Los importes convertidos resultantes para partidas no monetarias se tratarán como sus costos históricos.

Utilización de una moneda de presentación distinta de la moneda funcional

Conversión a la moneda de presentación

30.17 Una entidad puede presentar sus estados financieros en cualquier moneda (o monedas). Si la moneda de presentación difiere de la moneda funcional de la entidad, ésta convertirá sus partidas de ingresos y gastos y de **situación financiera** a la moneda de presentación elegida. Por ejemplo, cuando un **grupo** está formado por entidades individuales con monedas funcionales diferentes, las partidas de ingresos y gastos y la situación financiera de cada entidad se expresarán en una moneda común, de forma que puedan presentarse estados financieros consolidados.

30.18 Una entidad, cuya moneda funcional no se corresponda con la moneda de una economía hiperinflacionaria, convertirá sus resultados y situación financiera a una moneda de presentación diferente utilizando los siguientes procedimientos:

(a) los activos y pasivos de cada uno de los **estados de situación financiera** presentados (es decir, incluyendo las cifras comparativas), se convertirán a la tasa de cambio de cierre en la fecha del correspondiente estado de situación financiera;

(b) los ingresos y gastos para cada **estado del resultado integral** (es decir, incluyendo las cifras comparativas), se convertirán a las tasas de cambio en la fecha de la transacción; y

(c) todas las diferencias de cambio resultantes se reconocerán en otro resultado integral y presentarán como un componente de patrimonio. No se reclasificarán posteriormente al resultado del periodo.

30.19 Por razones prácticas, una entidad puede utilizar una tasa que aproxime las tasas de cambio en las fechas de las transacciones, por ejemplo una tasa de cambio media del periodo, para convertir las partidas de ingreso y gasto. Sin embargo, cuando las tasas de cambio varían de forma significativa, resultará inadecuado el uso de la tasa promedio del periodo.

30.20 Las diferencias de cambio a las que se refiere el párrafo 30.18(c) proceden de:

(a) la conversión de los gastos e ingresos a las tasas de cambio en las fechas de las transacciones, y la de los activos y pasivos a la tasa de cambio de cierre; y

(b) la conversión del activo neto inicial a una tasa de cambio de cierre que sea diferente de la tasa utilizada en el cierre anterior.

Cuando las diferencias de cambio se refieren a un negocio en el extranjero que se consolida, pero que no está participado en su totalidad, las diferencias de cambio acumuladas surgidas de la conversión que sean atribuibles a la **participación no controladora** se distribuirán a dicha participación no controladora y se reconocerán como parte de ella en el estado de situación financiera consolidado.

30.21 Una entidad, cuya moneda funcional sea la moneda de una economía hiperinflacionaria, convertirá sus resultados y situación financiera a una moneda de presentación diferente utilizando los procedimientos que se especifican en la Sección 31 *Hiperinflación*.

Conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación del inversor

30.22 Al incorporar los activos, pasivos, ingresos y gastos de un negocio en el extranjero a los de la entidad que informa, la entidad seguirá los procedimientos normales de consolidación, tal como la eliminación de los saldos y transacciones intragrupo de una subsidiaria (véase la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados*) y los procedimientos de conversión establecidos en los párrafos 30.17 a 30.21. Sin embargo, un activo (o pasivo) monetario intragrupo, ya sea a corto o a largo plazo, no puede ser eliminado contra el correspondiente pasivo (o activo) intragrupo, sin mostrar los resultados de las fluctuaciones de la moneda en los estados financieros consolidados. Esto es así porque la partida monetaria representa un compromiso de convertir una moneda en otra, lo que expone a la entidad que informa a una ganancia o pérdida por las fluctuaciones de las monedas. Por consiguiente, en los estados financieros consolidados, una entidad que informa continuará reconociendo esta diferencia de cambio en los resultados o, si surge de las circunstancias descritas en el párrafo 30.13, la entidad procederá a reconocerla como otro resultado integral.

30.23 Tanto la **plusvalía** surgida por la adquisición de un negocio en el extranjero, como los ajustes del valor razonable practicados al **importe en libros** de los activos y pasivos, a consecuencia de la adquisición de un negocio en el extranjero, se deben tratar como activos y pasivos del mismo. Así, éstos se expresarán en la moneda funcional del negocio en el extranjero, y que se convertirán a la tasa de cambio de cierre, de acuerdo con el párrafo 30.18.

Información a revelar

30.24 En los párrafos 30.26 y 30.27, las referencias a la "moneda funcional" se aplicarán, en el caso de un grupo, a la moneda funcional de la **controladora**.

30.25 Una entidad revelará la siguiente información:

(a) el importe de las diferencias de cambio reconocidas en el resultado durante el periodo, con excepción de las procedentes de los instrumentos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados, de acuerdo con la Sección 11 *Instrumentos Financieros*; y

(b) el importe de las diferencias de cambio que surjan durante el periodo y que se clasifiquen en un componente separado del patrimonio al final del periodo.

30.26 Una entidad revelará la moneda en la cual se presentan los estados financieros. Cuando la moneda de presentación sea diferente de la moneda funcional, una entidad señalará este hecho y revelará la moneda funcional y la razón de utilizar una moneda de presentación diferente.

30.27 Cuando se produzca un cambio en la moneda funcional de la entidad que informa o de algún negocio en el extranjero significativo, la entidad revelará este hecho, así como la razón de dicho cambio en la moneda funcional.

30.28 Cuando una entidad estime una tasa de cambio al contado porque una moneda no es convertible en otra moneda (véase el párrafo 30.5A), la entidad revelará:

(a) la moneda y una descripción de las restricciones que dan lugar a que dicha moneda no sea convertible en otra;

(b) una descripción de las transacciones afectadas;

(c) el importe en libros de los activos y pasivos afectados;

(d) las tasas de cambio de contado usadas y si dichas tasas son:

(i) tasas de cambio observables sin ajuste (véanse los párrafos 30A.13 a 30A.17); o

(ii) las tasas de cambio de contado estimadas mediante otra técnica de estimación (véase el párrafo 30A.18); y

(e) información sobre el proceso de estimación, incluyendo información cualitativa y cuantitativa sobre los datos de entrada y los supuestos utilizados.

30.29 Cuando la moneda funcional de un negocio en el extranjero no sea convertible en la moneda de presentación de la entidad o la moneda de presentación no sea convertible en la moneda funcional de una operación en el extranjero, la entidad revelará:

(a) el nombre del negocio en el extranjero;

(b) si el negocio en el extranjero es una subsidiaria, una entidad controlada de forma conjunta, una asociada o una sucursal;

(c) el lugar principal de negocios del negocio en el extranjero;

(d) información financiera resumida sobre el negocio en el extranjero; y

(e) la naturaleza y condiciones de los acuerdos contractuales que podrían requerir que la entidad proporcione apoyo financiero al negocio en el extranjero, incluyendo sucesos o circunstancias que podrían exponer a la entidad a una pérdida.

Apéndice de la Sección 30
Guía de aplicación

Este Apéndice es una parte integral de la Sección 30.

Intercambiabilidad

30A.1 El propósito de esta guía de aplicación es ayudar a las entidades a evaluar si una moneda es convertible (véanse los párrafos 30A.2 a 30A.11) a y estimar la tasa de cambio al contado cuando una moneda no es convertible (véanse los párrafos 30A.12 a 30A.18).

Paso 1—Evaluación de si una moneda es convertible

30A.2 Una moneda es convertible en otra moneda cuando una entidad es capaz de obtener la otra moneda en un plazo que permite un retraso administrativo normal y a través de un mercado o mecanismo de cambio en el que una transacción de intercambio crearía derechos u obligaciones exigibles. Una entidad evalúa si una moneda es convertible en otra moneda:

(a) en una fecha de medición; y

(b) para un propósito especificado.

30A.3 Si una entidad no puede obtener más que un importe insignificante de la otra moneda en la fecha de medición para el fin especificado, la moneda no es convertible en la otra moneda.

30A.4 Una entidad podría determinar que una moneda no es convertible en otra moneda, aunque esa otra moneda pudiera ser convertible en el otro sentido. Por ejemplo, una entidad podría determinar que la moneda MP no es convertible en la moneda ML, aunque la moneda ML sea convertible en la moneda MP.

Marco temporal

30A.5 Una tasa de cambio de contado es la tasa de cambio utilizada en las transacciones con entrega inmediata. Sin embargo, una transacción de cambio puede no completarse de forma instantánea, debido a requerimientos legales o de regulación o por razones prácticas tales como vacaciones oficiales. Un retraso administrativo normal para obtener la otra moneda no impide que una moneda sea convertible en otra. Qué constituye un retraso administrativo normal depende de los hechos y circunstancias en torno a la transacción de intercambio.

Capacidad para obtener la otra moneda

30A.6 Al evaluar si una moneda es convertible en otra, una entidad considerará su capacidad para obtener la otra moneda, (directa o indirectamente) y en lugar de su intención o decisión de hacerlo. Por ejemplo, sujeto a los otros requerimientos de los párrafos 30A.2 a 30A.11, independientemente de si la entidad pretende o decide obtener moneda MP, la moneda MC es convertible en moneda MP si la entidad es capaz o bien (directamente) de cambiar MC por MP, o bien (indirectamente) de cambiar MC por otra moneda (MF) y luego cambiar MF por MP.

Mercados o mecanismos de cambio

30A.7 Al evaluar si una moneda es convertible en otra, una entidad considerará solo mercados o mecanismos de cambio en los que una transacción para cambiar la moneda por la otra crearía derechos y obligaciones exigibles. La exigibilidad es un tema legal. Si una transacción de cambio en un mercado o mecanismo de mercado crearía derechos y obligaciones exigibles depende de los las hechos y circunstancias en torno a la transacción de intercambio.

Propósito de obtener la otra moneda

30A.8 Las tasas de cambio pueden variar en función del uso que se vaya a dar a la moneda. Por ejemplo, las autoridades competentes de una jurisdicción podrían fijar una tasa de cambio preferente para las importaciones de bienes específicos y una tasa de cambio "de penalización" para los pagos de dividendos a otras jurisdicciones.

 © IFRS Foundation

30A.9 En consecuencia, el hecho de que una moneda sea convertible en otra moneda podría depender de la finalidad para la que una entidad obtiene (o hipotéticamente podría necesitar obtener) la otra moneda. Al evaluar la convertibilidad, la entidad asumirá que su propósito al obtener la otra moneda es:

(a) realizar o liquidar transacciones, activos o pasivos individuales en moneda extranjera cuando la entidad informa sobre transacciones en moneda extranjera en su moneda funcional (véanse los párrafos 30.6 a 30.11 y 30.14 a 30.16).

(b) realizar o liquidar sus activos netos o pasivos netos cuando la entidad utilice una moneda de presentación distinta de su moneda funcional (véanse los párrafos 30.17 a 30.21). Los activos netos de la entidad pueden realizarse, por ejemplo, mediante el pago de dividendos a sus accionistas o la disposición de la inversión en la entidad por parte de sus accionistas.

(c) realizar o liquidar su inversión neta en el negocio en el extranjero cuando la entidad convierta los resultados y la situación financiera de un negocio en el extranjero en la moneda de presentación (véanse los párrafos 30.22 a 30.23). La inversión neta de la entidad en un negocio en el extranjero puede realizarse, por ejemplo, mediante la percepción de dividendos del negocio en el extranjero o la disposición de la inversión en el negocio en el extranjero.

30A.10 La entidad evaluará si una moneda es convertible en otra moneda de forma separada para cada uno de los fines especificados en el párrafo 30A.9.

Capacidad de obtener solo cantidades limitadas de la otra moneda

30A.11 Una moneda no es convertible en otra moneda en la fecha de medición si, para un propósito especificado en el párrafo 30A.9, una entidad no puede obtener más que un importe insignificante de la otra moneda. Por ejemplo, una entidad con una moneda funcional ML tiene pasivos denominados en moneda MF. La entidad evalúa si el importe total de MF que puede obtener para liquidar esos pasivos no es más que un importe insignificante comparado con el importe agregado (la suma) de sus saldos de pasivos denominados en MF.

Paso 2—Estimar la tasa de cambio de contado cuando una moneda no es convertible (párrafo 30.5A)

30A.12 Esta Norma no especifica cómo estima la entidad la tasa de cambio de contado cuando una moneda no es convertible. Al estimar la tasa de cambio de contado para cumplir el objetivo del párrafo 30.5A, se permite a la entidad utilizar:

(a) tasas de cambio observables sin ajuste (véanse los párrafos 30A.13 a 30A.17); o

(b) otra técnica de estimación (véase el párrafo 30A.18).

Uso de una tasa de cambio observable sin ajuste

30A.13 Entre los ejemplos de una tasa de cambio observable no ajustada se incluyen:

(a) una tasa de cambio al contado para un propósito distinto de aquel para el que la entidad evalúa la convertibilidad (véanse los párrafos 30A.14 y 30A.15); y

(b) la primera tasa de cambio a la que una entidad puede obtener la otra moneda para el propósito especificado después de que se restablezca la convertibilidad de la moneda (primera tasa de cambio posterior) (véanse los párrafos 30A.16 y 30A.17).

Uso de una tasa de cambio observable para otro propósito

30A.14 Una moneda que no es convertible en otra para un propósito podría ser convertible en esa moneda para otro propósito. Por ejemplo, una entidad podría ser capaz de obtener una moneda para importar bienes específicos, pero no para pagar dividendos. En tales situaciones, la entidad podría concluir que una tasa de cambio observable con otro propósito cumple el objetivo descrito en el párrafo 30.5A.

30A.15 Una tasa de cambio observable para otro propósito podría no reflejar las condiciones económicas imperantes cuando, por ejemplo:

(a) la tasa incluye un "incentivo" o una "penalización" establecidos para animar, o disuadir, a las entidades de obtener la otra moneda para propósitos particulares;

(b) una entidad puede obtener la otra moneda solo para propósitos limitados (por ejemplo, importar suministros de emergencia);

(c) la tasa se establece mediante intervenciones regulares de las autoridades competentes; o

(d) la tasa se mantiene invariable a lo largo del tiempo en lugar de actualizarse diariamente (o con mayor frecuencia).

Uso de la primera tasa de cambio posterior

30A.16 Una moneda que no es convertible en otra moneda en la fecha de medición para un propósito especificado podría convertirse posteriormente en convertible en esa moneda para ese propósito. En tales situaciones, la entidad podría concluir que la primera tasa de cambio posterior cumple el objetivo descrito en el párrafo 30.5A.

30A.17 La primera tasa de cambio posterior podría no reflejar las condiciones económicas imperantes cuando, por ejemplo:

(a) la fecha en la que se restablece la convertibilidad es muy posterior a la fecha de medición; o

(b) una economía está sujeta a la hiperinflación o a una inflación elevada y los precios suelen cambiar rápidamente, quizá varias veces al día.

Uso de otra técnica de estimación

30A.18 Una entidad que utilice otra técnica de estimación está autorizada a utilizar cualquier tasa de cambio observable—incluyendo tasas de transacciones de cambio en mercados o mecanismos de cambio que no creen derechos u obligaciones exigibles—y ajustar esa tasa, según sea necesario, para cumplir el objetivo descrito en el párrafo 30.5A.

Sección 31
Hiperinflación

Alcance de esta sección

31.1 Esta Sección se aplicará a una entidad cuya **moneda funcional** sea la moneda de una economía hiperinflacionaria. Requiere que una entidad prepare los **estados financieros** que hayan sido ajustados por los efectos de la hiperinflación.

Economía hiperinflacionaria

31.2 Esta Sección no establece una tasa absoluta a partir de la cual se considera a una economía como hiperinflacionaria. Una entidad realizará ese juicio considerando toda la información disponible, incluyendo, pero no limitándose a, los siguientes indicadores de posible hiperinflación:

(a) la población, en general, prefiere conservar su riqueza en forma de **activos** no monetarios, o bien en una moneda extranjera relativamente estable; además, las cantidades de moneda local obtenidas son invertidas inmediatamente para mantener la capacidad adquisitiva de la misma.

(b) la población, en general, no toma en consideración las cantidades monetarias en términos de moneda local, sino que las ve en términos de otra moneda extranjera relativamente estable; los precios pueden establecerse en esta otra moneda.

(c) las ventas y compras a crédito tienen lugar a precios que compensan la pérdida de poder adquisitivo esperada durante el aplazamiento, incluso cuando el periodo es corto.

(d) las tasas de interés, salarios y precios se ligan a la evolución de un índice de precios.

(e) la tasa acumulada de inflación a lo largo de tres años se aproxima o sobrepasa el 100 por ciento.

Unidad de medida en los estados financieros

31.3 Todos los importes de los estados financieros de una entidad, cuya moneda funcional sea la de una economía hiperinflacionaria, deberán expresarse en términos de la unidad de medida corriente al final del **periodo sobre el que se informa**. La información comparativa para al periodo anterior, requerida por el párrafo 3.14, y cualquier otra información presentada referente a otros periodos anteriores, deberá también quedar establecida en términos de la unidad de medida corriente en la **fecha de presentación**.

31.4 La reexpresión de los estados financieros, de acuerdo con lo establecido en esta sección, requiere el uso de un índice general de precios que refleje los cambios en el poder adquisitivo general. En la mayoría de las economías existe un índice general de precios reconocido, normalmente elaborado por el gobierno, que las entidades seguirán.

Procedimientos para reexpresar los estados financieros a costo histórico

Estado de situación financiera

31.5 Los importes del **estado de situación financiera** no expresados todavía en términos de la unidad de medida corriente al final del periodo sobre el que se informa se reexpresarán aplicando un índice general de precios.

31.6 Las **partidas monetarias** no serán reexpresadas, puesto que ya se encuentran expresadas en la unidad de medida corriente al cierre del periodo sobre el que se informa. Son partidas monetarias el dinero conservado y las partidas a recibir o pagar en metálico.

31.7 Los activos y **pasivos** vinculados mediante acuerdos a cambios en los precios, tales como los bonos y préstamos indexados, se ajustarán en función del acuerdo y se presentarán con este importe ajustado en el estado de situación financiera reexpresado.

31.8 Todos los demás activos y pasivos son de carácter no monetario:

(a) algunas partidas no monetarias se registrarán según sus importes corrientes al final del periodo sobre el que se informa, tales como el valor neto realizable o el **valor razonable**, de forma que no es necesario reexpresarlas. Todos los demás activos y pasivos serán reexpresados.

(b) la mayoría de las partidas no monetarias se llevan al costo o al costo menos la **depreciación** acumulada; por ello se expresan en importes corrientes en su fecha de adquisición. El costo reexpresado de cada partida, o el costo menos la depreciación, se determina aplicando a su costo histórico y a la depreciación acumulada la variación de un índice general de precios desde la fecha de adquisición hasta el cierre del periodo sobre el que se informa.

(ba) algunas partidas no monetarias se llevan según valores corrientes en fechas distintas a la de la adquisición o de la fecha de presentación, por ejemplo, las **propiedades, planta y equipo** que se han revaluado en una fecha previa. En tales casos, los **importes en libros** se reexpresarán desde la fecha de la revaluación.

(c) el importe reexpresado de una partida no monetaria se reducirá, de acuerdo con la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*, cuando exceda de su **importe recuperable**.

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

31.10 Al final del primer periodo y en los periodos posteriores, se reexpresarán todos los componentes del patrimonio de los **propietarios**, aplicando un índice general de precios desde el principio del periodo, o desde la fecha de aportación si es posterior. Los cambios habidos, durante el periodo, en el patrimonio se revelarán de acuerdo con la Sección 6 *Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas*.

Estado del resultado integral y estado de resultados

31.11 Todas las partidas del **estado del resultado integral** (y del **estado de resultados**, si se presenta) se expresarán en la unidad de medida corriente al final del periodo sobre el que se informa. Por ello, todos los importes necesitarán ser reexpresados aplicando la variación en el índice general de precios desde la fecha en que las partidas de **ingresos** y **gastos** fueron reconocidas inicialmente en los estados financieros. Si la inflación general es aproximadamente homogénea durante el periodo, y las partidas de ingresos y gastos también son aproximadamente similares a lo largo del periodo, puede ser apropiado emplear una tasa media de inflación.

Estado de flujos de efectivo

31.12 Una entidad expresará todas las partidas del **estado de flujos de efectivo** en términos de la unidad de medida corriente al final del periodo sobre el que se informa.

Pérdidas o ganancias derivadas de la posición monetaria neta

31.13 En un periodo de inflación, toda entidad que mantenga un exceso de activos monetarios sobre pasivos monetarios perderá poder adquisitivo, y toda entidad que mantenga un exceso de pasivos monetarios sobre activos monetarios ganará poder adquisitivo, siempre que tales partidas no se encuentren sujetas a un índice de precios. Una entidad incluirá en **resultados del periodo** la ganancia o pérdida en la posición monetaria neta. Una entidad compensará el ajuste a esos activos y pasivos vinculados por un acuerdo a cambios en los precios realizado de acuerdo con el párrafo 31.7, con la ganancia o pérdida en la posición monetaria neta.

Economías que dejan de ser hiperinflacionarias

31.14 Cuando una economía deje de ser hiperinflacionaria y una entidad deje de preparar y presentar los estados financieros elaborados de acuerdo con lo establecido en esta sección, los importes expresados en la **moneda de presentación**, al final del periodo anterior a aquel sobre el que se informa, se utilizarán como base para los importes en libros de los estados financieros posteriores.

Información a revelar

31.15 Una entidad a la que sea aplicable esta sección revelará lo siguiente:

(a) el hecho de que los estados financieros y otros datos de periodos anteriores hayan sido reexpresados para tener en cuenta los cambios en el poder adquisitivo general de la moneda funcional;

(b) la identidad y el nivel del índice de precios en la fecha de presentación y los cambios durante el periodo actual y el periodo anterior sobre los que se informa; y

(c) el importe de la ganancia o pérdida en las partidas monetarias.

Sección 32
Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa

Alcance de esta sección

32.1 Esta Sección define los hechos ocurridos después del **periodo sobre el que se informa** y establece los principios para el reconocimiento, medición y revelación de esos hechos.

Definición de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa

32.2 Los hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa son todos los hechos, favorables o desfavorables, que se han producido entre el final del periodo sobre el que informa y la fecha de autorización de los **estados financieros** para su emisión. Existen dos tipos de hechos:

(a) los que proporcionan evidencia de las condiciones que existían al final del periodo sobre el que informa (hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que implican ajuste); y

(b) los que indican condiciones que surgieron después del periodo sobre el que informa (hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste).

32.3 Los hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa incluirán todos los hechos hasta la fecha en que los estados financieros queden autorizados para su emisión, incluso si esos hechos tienen lugar después del anuncio público de los **resultados del periodo** o de otra información financiera específica.

Reconocimiento y medición

Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que implican ajuste

32.4 Una entidad ajustará los importes reconocidos en sus estados financieros, incluyendo la información a revelar relacionada, para los hechos que impliquen ajuste y hayan ocurrido después del periodo sobre el que se informa.

32.5 Los siguientes son ejemplos de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que implican ajuste, y por tanto requieren que una entidad ajuste los importes reconocidos en sus estados financieros, o que reconozca partidas no reconocidas con anterioridad:

(a) la resolución de un litigio judicial, después del periodo sobre el que se informa, que confirma que la entidad tenía una obligación presente al final del periodo sobre el que se informa. La entidad ajustará cualquier **provisión** reconocida con anterioridad respecto a ese litigio judicial, de acuerdo con la Sección 21 *Provisiones y Contingencias*, o reconocerá una nueva provisión. La entidad no revelará un mero **pasivo contingente**. En su lugar, la resolución del litigio proporcionará evidencia adicional a ser considerada para determinar la provisión que debería reconocerse al final del periodo sobre el que se informa, de acuerdo con la Sección 21.

(b) la recepción de información, después del periodo sobre el que se informa, que indique el deterioro del valor de un **activo** al final del periodo sobre el que se informa, o de que el importe de una pérdida por **deterioro de valor** anteriormente reconocido para ese activo necesitará ajustarse. Por ejemplo:

(i) la situación de quiebra de un cliente, ocurrida después del periodo sobre el que se informa, generalmente confirma que al final del periodo sobre el que se informa existía una pérdida sobre la cuenta comercial por cobrar, y por tanto que la entidad necesita ajustar el **importe en libros** de dicha cuenta; y

(ii) la venta de **inventarios**, después del periodo sobre el que se informa, puede aportar evidencia sobre sus precios de venta al final de periodo sobre el que se informa, con el propósito de evaluar el deterioro del valor en esa fecha.

 © IFRS Foundation

(c) la determinación, después del final del periodo sobre el que se informa, del costo de activos adquiridos o del importe de ingresos por activos vendidos antes del final del periodo sobre el que se informa.

(d) la determinación, después del final del periodo sobre el que se informa, del importe de la participación en las ganancias netas o de los pagos por incentivos, si al final del periodo sobre el que se informa la entidad tiene una **obligación implícita** o de carácter legal, de efectuar estos pagos, como resultado de hechos anteriores a esa fecha (véase la Sección 28 *Beneficios a los Empleados*).

(e) el descubrimiento de fraudes o **errores** que demuestren que los estados financieros eran incorrectos.

Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste

32.6 Una entidad no ajustará los importes reconocidos en sus estados financieros, para reflejar hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa si estos hechos no implican ajuste.

32.7 Son ejemplos de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste:

(a) la reducción en el valor de mercado de las inversiones, ocurrida entre el final del periodo sobre el que se informa y la fecha de autorización de los estados financieros para su emisión. La caída del valor de mercado no está, normalmente, relacionada con la condición de las inversiones al final del periodo sobre el que se informa, sino que refleja circunstancias acaecidas posteriormente. Por tanto, una entidad no ajustará los importes reconocidos en sus estados financieros para estas inversiones. De forma similar, la entidad no actualizará los importes revelados sobre las inversiones hasta el final del periodo sobre el que se informa, aunque pudiera ser necesario revelar información adicional de acuerdo con lo establecido en el párrafo 32.10.

(b) un importe que pase a ser exigible como resultado de una sentencia o una resolución favorable de un litigio judicial después de la **fecha sobre la que se informa**, pero antes de que se publiquen los estados financieros. Esto sería de un **activo contingente** en la fecha sobre la que se informa (véase el párrafo 21.13) y se podría requerir revelar información, según lo establecido en el párrafo 21.16. Sin embargo, el acuerdo sobre el importe de daños, alcanzado antes de la fecha sobre la que se informa, como resultado de una sentencia, pero que no se hubiese reconocido anteriormente porque el importe no se podía medir con fiabilidad, puede constituir un hecho que implique ajuste.

Dividendos

32.8 Si una entidad acuerda distribuir dividendos a los tenedores de sus instrumentos de **patrimonio** después del final del periodo sobre el que se informa, no reconocerá esos dividendos como un **pasivo** al final del periodo sobre el que se informa. El importe del dividendo se puede presentar como un componente segregado de ganancias acumuladas al final del periodo sobre el que se informa.

Información a revelar

Fecha de autorización para la emisión

32.9 Una entidad revelará la fecha en que los estados financieros han sido autorizados para su emisión y quién ha concedido esa autorización. Si **los propietarios** de la entidad u otros tienen poder para modificar los estados financieros tras la publicación, la entidad revelará ese hecho.

Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste

32.10 Una entidad revelará la siguiente información para cada categoría de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste:

(a) la naturaleza del evento; y

(b) una estimación de sus efectos financieros, o un pronunciamiento de que no se puede realizar esta estimación.

32.11 Los siguientes son ejemplos de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste, si bien por lo general darían lugar a revelar información; la información a revelar reflejará información conocida después del final del periodo sobre el que se informa, pero antes de que se autorice la emisión de los estados financieros:

(a) una **combinación de negocios** importante o la disposición de una **subsidiaria** importante;

(b) el anuncio de un plan para discontinuar una operación;

(c) las compras de activos muy importantes, las disposiciones o planes para la disposición de activos, o la expropiación de activos importantes por parte del gobierno;

(d) la destrucción por incendio de una planta de producción importante;

(e) el anuncio, o el inicio de la implementación, de una reestructuración importante;

(f) las emisiones o recompras de instrumentos de deuda o de patrimonio de una entidad;

(g) las variaciones anormalmente grandes en los precios de los activos o en las tasas de cambio de alguna moneda extranjera;

(h) cambios en las tasas impositivas o en las leyes fiscales, aprobadas o anunciadas, que tengan un efecto significativo en los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos;

(i) la aceptación de compromisos o pasivos contingentes de cierta importancia, por ejemplo, al otorgar garantías por importe significativo; y

(j) el inicio de litigios importantes, surgidos exclusivamente como consecuencia de eventos ocurridos después del final del periodo sobre el que se informa.

Sección 33
Información a Revelar sobre Partes Relacionadas

Alcance de esta sección

33.1 Esta sección requiere que una entidad incluya en sus **estados financieros** la información a revelar que sea necesaria para llamar la atención sobre la posibilidad de que su **situación financiera** y su **resultado del periodo** puedan verse afectados por la existencia de **partes relacionadas**, así como por transacciones y saldos pendientes con estas partes.

Definición de parte relacionada

33.2 Una **parte relacionada** es una persona o entidad que está relacionada con la **entidad que informa**:

(a) una persona o un **familiar cercano de la familia de esa persona** está relacionada con una entidad que informa si esa persona:

(i) es un miembro del personal clave de la gerencia de la entidad que informa o de una **controladora** de la entidad que informa;

(ii) ejerce **control** o **control conjunto** sobre la entidad que informa; o

(iii) ejerce influencia significativa sobre la entidad que informa.

(b) una entidad está relacionada con una entidad que informa si le son aplicables cualquiera de las condiciones siguientes:

(i) la entidad y la entidad que informa son miembros del mismo **grupo** (lo cual significa que cada controladora, subsidiaria u otra **subsidiaria** de la misma controladora, son partes relacionadas entre sí).

(ii) una entidad es una **asociada** o una **entidad controlada de forma conjunta** de la otra entidad (o una asociada o una entidad controlada de forma conjunta de un miembro de un grupo del que la otra entidad es miembro).

(iii) ambas entidades son entidades controladas de forma conjunta de la misma tercera entidad.

(iv) una entidad es una entidad controlada de forma conjunta de una tercera entidad, y la otra entidad es una asociada de la tercera entidad.

(v) la entidad es un **plan de beneficios post-empleo** para los trabajadores de la entidad que informa o de una entidad que sea parte relacionada de ésta. Si la propia entidad que informa es un plan, los empleadores patrocinadores también son parte relacionada de la entidad que informa.

(vi) la entidad está controlada o controlada conjuntamente por una persona identificada en (a).

(vii) la entidad o cualquier miembro de un grupo del cual es parte proporciona servicios del personal clave de la gerencia a la entidad que informa o a la controladora de la entidad que informa.

(viii) una persona identificada en (a)(ii) tiene influencia significativa sobre la entidad o es un miembro del personal clave de la gerencia de la entidad (o de una controladora de la entidad).

33.3 Al considerar cada posible relación entre partes relacionadas, una entidad evaluará la esencia de la relación, y no solamente su forma legal.

33.4 En el contexto de esta Norma, los siguientes casos no se consideran necesariamente partes relacionadas:

(a) dos entidades que simplemente tienen en común un administrador u otra persona clave de la gerencia;

(b) dos partes por el mero hecho de compartir el control conjunto sobre una entidad controlada de forma conjunta;

(c) cualquiera de los siguientes, simplemente en virtud de sus relaciones normales con la entidad (aun cuando puedan afectar la libertad de acción de una entidad o participar en su proceso de toma de decisiones):

(i) proveedores de financiación;

(ii) sindicatos;

(iii) entidades de servicios públicos; o

(iv) departamentos y agencias gubernamentales.

(d) un cliente, proveedor, franquiciador, distribuidor o agente en exclusiva con los que la entidad realice un volumen significativo de transacciones, simplemente en virtud de la dependencia económica resultante de las mismas.

Información a revelar

Información a revelar de las relaciones con la parte controladora

33.5 Deberán revelarse las relaciones entre una controladora y sus subsidiarias con independencia de que haya habido **transacciones entre dichas partes relacionadas**. Una entidad revelará el nombre de su controladora y, si fuera diferente, el de la parte controladora última del grupo. Si ni la controladora de la entidad ni la parte controladora última del grupo elaboran estados financieros disponibles para uso público, se revelará también el nombre de la controladora próxima más importante que lo hace (si la hay).

Información a revelar sobre las remuneraciones del personal clave de la gerencia

33.6 Personal clave de la gerencia son las personas que tienen autoridad y responsabilidad para planificar, dirigir y controlar las actividades de la entidad, directa o indirectamente, incluyendo cualquier administrador (sea o no ejecutivo) u órgano de gobierno equivalente de esa entidad. Remuneraciones son todos los beneficios a los empleados (tal como se define en la Sección 28 *Beneficios de los Empleados*) incluyendo los que tengan la forma de pagos basados en acciones (véase la Sección 26 *Pagos basados en Acciones*). Los beneficios a los empleados incluyen todas las formas de contraprestaciones pagadas, por pagar o suministradas por la entidad, o en su nombre (por ejemplo, por su controladora o por un accionista), a cambio de los servicios prestados a la entidad. También incluyen contraprestaciones pagadas en nombre de una controladora de la entidad, respecto a los bienes o servicios proporcionados a la entidad.

33.7 La entidad revelará el total de la remuneración del personal clave de la gerencia.

33.7A Una entidad que obtiene los servicios del personal clave de la gerencia de otra entidad (entidad de gestión) no está obligada a revelar ninguna información que pudiera requerir el párrafo 33.7 en relación con la remuneración pagada o a pagar por la entidad de gestión a los empleados o directores de la entidad gestora. Sin embargo, se revelarán los importes en los que haya incurrido la entidad por la prestación de dichos servicios por parte de una entidad de gestión independiente.

Información a revelar sobre las transacciones entre partes relacionadas

33.8 Una transacción entre partes relacionadas es toda transferencia de recursos, servicios u obligaciones entre una entidad que informa y una parte relacionada, con independencia de que se cargue o no un precio. Ejemplos habituales de transacciones entre partes relacionadas en las PYMES incluyen, sin ser una lista exhaustiva, las siguientes:

(a) transacciones entre una entidad y su **propietario** principal;

(b) transacciones entre una entidad y otra cuando ambas están bajo el control común de una sola entidad o persona; y

(c) transacciones en las que una entidad o persona que controla la entidad que informa lleva a cabo **gastos** directamente, que de otra forma se hubieran realizado por la entidad que informa.

33.9 Si una entidad realiza transacciones con partes relacionadas, revelará la naturaleza de la relación con cada parte relacionada, así como la información sobre las transacciones, los saldos pendientes y los compromisos que sean necesarios para la comprensión de los efectos potenciales de la relación tiene en los estados

financieros. Estos requerimientos de información a revelar a revelar se suman a los requerimientos del párrafo 33.7 de revelar la remuneración del personal clave de la gerencia. Como mínimo, la información a revelar incluirá:

(a) el importe de las transacciones;

(b) el importe de los saldos pendiente, incluyendo compromisos y:

(i) sus plazos y términos, incluyendo si están garantizados, así como la naturaleza de la contraprestación fijada para su liquidación; y

(ii) detalles de cualquier garantía otorgada o recibida.

(c) provisiones por cuentas por cobrar incobrables relativas a importes incluidos en los saldos pendientes; y

(d) el gasto reconocido durante el periodo con respecto a las deudas incobrables y de dudoso cobro, procedentes de partes relacionadas.

Dichas transacciones podrían incluir compras, ventas o transferencias de bienes o servicios; **arrendamientos**; garantías; y cancelaciones por la entidad en nombre de la parte relacionada o viceversa.

33.10 Una entidad revelará la información requerida por el párrafo 33.9 de forma separada para cada una de las siguientes categorías:

(a) entidades con control, control conjunto o influencia significativa sobre la entidad;

(b) entidades sobre las que la entidad ejerza control, control conjunto o influencia significativa;

(c) personal clave de la gerencia de la entidad o de su controladora (en total); y

(d) otras partes relacionadas.

33.11 Una entidad que informa está exenta de los requerimientos del párrafo 33.9 en relación con transacciones entre partes relacionadas y saldos pendientes, incluyendo compromisos, con:

(a) un **gobierno** que tiene control, control conjunto o influencia significativa sobre la entidad que informa; y

(b) otra entidad que sea una parte relacionada, porque el mismo gobierno tiene control, o control conjunto o influencia significativa tanto sobre la entidad que informa como sobre la otra entidad.

33.12 Los siguientes son ejemplos de transacciones que deberán revelarse si son con una parte relacionada:

(a) compras o ventas de bienes (terminados o no);

(b) compras o ventas de inmuebles y otros **activos**;

(c) prestación o recepción de servicios;

(d) arrendamientos;

(e) transferencias de **investigación** y **desarrollo**;

(f) transferencias en función de acuerdos sobre licencias;

(g) transferencias realizadas en función de acuerdos de financiación (incluyendo préstamos y aportaciones de patrimonio en efectivo o en especie);

(h) otorgamiento de garantías colaterales y avales;

(ha) compromisos de hacer algo si un determinado suceso ocurre o no ocurre en el futuro;

(i) liquidación de **pasivos** en nombre de la entidad, o por la entidad en nombre de otra parte; y

(j) participación de una controladora o de una subsidiaria en un **plan de beneficios definidos** que comparta riesgos entre las entidades del grupo.

33.13 Una entidad no señalará que las transacciones entre partes relacionadas fueron realizadas en términos equivalentes a los que prevalecen en transacciones realizadas en condiciones de independencia mutua, a menos que estas condiciones puedan ser justificadas o comprobadas.

33.14 Una entidad puede revelar las partidas de naturaleza similar de forma agregada, excepto cuando la revelación de información separada sea necesaria para una comprensión de los efectos de las transacciones entre partes relacionadas en los estados financieros de la entidad.

33.15 Si una entidad que informa aplica la exención del párrafo 33.11, revelará la siguiente información sobre las transacciones y saldos pendientes relacionados a los que hace referencia el párrafo 33.11:

(a) el nombre del gobierno y la naturaleza de su relación con la entidad que informa (es decir, control, control conjunto o influencia significativa).

(b) la naturaleza y el importe de cada transacción individualmente significativa.

(c) para transacciones que sean colectivamente, pero no individualmente, significativas, una indicación cualitativa o cuantitativa de su alcance. Los tipos de transacciones incluyen los enumerados en el párrafo 33.12.

Sección 34
Actividades Especializadas

Alcance de esta sección

34.1 Esta Sección proporciona una guía sobre la información financiera de las PYMES involucradas en tres tipos de actividades especiales—actividades agrícolas, actividades de extracción y concesión de servicios.

Agricultura

34.2 Una entidad que aplique utilizando esta Norma y que se dedique a la **actividad agrícola**, determinará su política contable para cada clase de sus **activos biológicos**, excepto para las **plantas productoras** que puedan medirse por separado de los productos de éstas sin costos o esfuerzos desproporcionados (véase el párrafo 34.2A), como se indica a continuación:

(a) la entidad utilizará el modelo del **valor razonable** de los párrafos 34.4 a 34.7 para los activos biológicos cuyo valor razonable sea fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado; y

(b) la entidad usará el modelo del costo de los párrafos 34.8 a 34.10 para todos los demás activos biológicos.

34.2A Esta sección no se aplica a las plantas productoras que, en el momento del **reconocimiento** inicial, pueden medirse, tanto inicialmente como de forma continua, por separado de los productos que contienen, sin costos o esfuerzos desproporcionados (véase la Sección 17, *Propiedades, Planta y Equipo*). Sin embargo, esta sección se aplicará a los productos de esas plantas productoras. Si, en el momento del reconocimiento inicial, una entidad determina que las plantas productoras no pueden medirse por separado de los productos que contienen sin costos o esfuerzos desproporcionados inicialmente o de forma continuada, esta sección se aplica a toda la planta.

34.2B Ejemplos de plantas que no son plantas productoras:

(a) las plantas cultivadas para ser cosechadas como **productos agrícolas** (por ejemplo, los árboles cultivados para ser utilizados como madera o los árboles que se cultivan tanto por sus frutos como por su madera); y

(b) cosecha anual (por ejemplo, maíz y trigo).

Reconocimiento

34.3 La entidad reconocerá un activo biológico o un producto agrícola cuando, y sólo cuando:

(a) la entidad controle el **activo** como resultado de sucesos pasados;

(b) sea **probable** que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y

(c) el valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable, sin un costo o esfuerzo desproporcionado.

Medición—modelo del valor razonable

34.4 Una entidad medirá un activo biológico en el momento del reconocimiento inicial, y en cada **fecha de presentación,** a su valor razonable menos los costos de venta. Los cambios en el valor razonable menos los costos de venta se reconocerán en los **resultados del periodo**.

34.5 Los productos agrícolas cosechados o recolectados que procedan de activos biológicos de una entidad se medirán a su valor razonable menos los costos de venta en el punto de cosecha o recolección. Esta medición será el costo a esa fecha, cuando se aplique la Sección 13 *Inventarios* u otra sección de esta Norma que sea de aplicación.

34.6 La Sección 12 *Medición del Valor Razonable* proporciona una guía sobre la medición del valor razonable.

Información a revelar—modelo del valor razonable

34.7 Una entidad revelará lo siguiente con respecto a sus activos biológicos medidos al valor razonable:

(a) una descripción de cada clase de activos biológicos.

(b) [eliminado]

(c) una conciliación de los cambios en el **importe en libros** de los activos biológicos entre el comienzo y el final del periodo corriente. La conciliación incluirá:

(i) la ganancia o pérdida surgida de cambios en el valor razonable menos los costos de venta;

(ii) los aumentos resultantes de las compras;

(iii) las disminuciones resultantes de la cosecha;

(iv) los incrementos que procedan de **combinaciones de negocios**;

(v) las diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de los **estados financieros** a una **moneda de presentación** diferente así como las que se derivan de la conversión de un **negocio en el extranjero** a la moneda de presentación de la **entidad que informa**; y

(vi) otros cambios.

No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.

Medición—modelo del costo histórico

34.8 La entidad medirá al costo menos cualquier **depreciación** acumulada y cualquier pérdida por **deterioro del valor** acumulada aquellos activos biológicos cuyo valor razonable no sea fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado.

34.9 La entidad medirá los productos agrícolas, cosechados o recolectados de sus activos biológicos, a su valor razonable menos los costos estimados de venta en el punto de cosecha. Esta medición será el costo a esa fecha, cuando se aplique la Sección 13 u otras secciones de esta Norma.

Información a revelar—modelo del costo

34.10 Una entidad revelará lo siguiente con respecto a los activos biológicos medidos utilizando el modelo del costo:

(a) una descripción de cada clase de activos biológicos;

(b) una explicación de por qué el valor razonable no se puede medir con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado;

(c) el método de depreciación utilizado;

(d) las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas; y

(e) el importe en libros bruto y la depreciación acumulada (a la que se agregarán las pérdidas por deterioro del valor acumuladas), al principio y al final del periodo.

Exploración y evaluación de recursos minerales

34.11 Una entidad que utilice esta Norma y que se dedique a la exploración o evaluación de recursos minerales, determinará una política contable que especifique qué desembolsos se reconocen como activos de exploración y evaluación de acuerdo con el párrafo 10.4 y aplicará dicha política de forma congruente. Una entidad estará exenta de aplicar el párrafo 10.5 a sus **políticas contables** para el reconocimiento y medición de los activos de exploración y evaluación.

34.11A Los siguientes son ejemplos de desembolsos que podrían incluirse en la medición inicial de los activos para exploración y evaluación (la lista no es exhaustiva):

(a) adquisición de derechos de exploración;

(b) estudios topográficos, geológicos, geoquímicos y geofísicos;

(c) perforaciones exploratorias;

(d) excavaciones de zanjas y trincheras;

(e) toma de muestras; y

(f) actividades relacionadas con la evaluación de la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de un recurso mineral.

Los desembolsos relacionados con el desarrollo de los recursos minerales no se reconocerán como activos para exploración y evaluación.

34.11B Los activos para exploración y evaluación se medirán en su reconocimiento inicial por su costo. Después del reconocimiento inicial, una entidad aplicará la Sección 17 y la Sección 18 *Activos Intangibles distintos a la Plusvalía* a los activos de exploración y evaluación de acuerdo con la naturaleza de los activos adquiridos sujeto a los párrafos 34.11D a 34.11F. Cuando una entidad tenga una obligación de desmantelar o trasladar un elemento o restaurar un emplazamiento, estas obligaciones y costos se contabilizarán según la Sección 17 y la Sección 21 *Provisiones y Contingencias*.

34.11C Se evaluará el deterioro del valor de los activos para exploración y evaluación cuando los hechos y circunstancias sugieran que el importe en libros de un activo para exploración y evaluación puede superar a su **importe recuperable**. Una entidad medirá, presentará y revelará las pérdidas por deterioro de valor resultantes de acuerdo con la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*, excepto por lo previsto en el párrafo 34.11F.

34.11D Al identificar si se ha deteriorado un activo para exploración o evaluación, y sólo para este tipo de activos, se aplicará el párrafo 34.11E en lugar de los párrafos 27.7 a 27.10. El párrafo 34.11E emplea el término "activos", pero es aplicable por igual tanto a los activos para exploración y evaluación separados como a una **unidad generadora de efectivo**.

34.11E Uno o más de los siguientes hechos y circunstancias indican que la entidad debería comprobar el deterioro del valor de los activos para exploración y evaluación (la lista no es exhaustiva):

(a) el periodo para el que la entidad tiene el derecho de exploración en el área específica ha expirado durante el periodo, o expirará en un futuro próximo, y no se espera que se renueve;

(b) no se han presupuestado ni planeado desembolsos significativos para la exploración y evaluación posterior de los recursos minerales en esa área específica;

(c) la exploración y evaluación de recursos minerales en un área específica no han conducido al descubrimiento de cantidades comercialmente viables de recursos minerales, y la entidad ha decidido interrumpir dichas actividades en el área específica; o

(d) existen datos suficientes para indicar que, aunque es probable que se produzca un desarrollo en un área determinada, resulta improbable que el importe en libros del activo para exploración y evaluación pueda ser recuperado por completo a través del desarrollo exitoso o a través de su venta.

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

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

34.11G Una entidad tratará los activos de exploración y evaluación como una **clase separada de activos** y revelará la información requerida por la Sección 17 o la Sección 18 de forma congruente con la forma en que se clasifican los activos.

Acuerdos de concesión de servicios

34.12 Un **acuerdo de concesión de servicios** es un acuerdo mediante el cual un gobierno u otro organismo del sector público (la concedente) contrae con un operador privado para desarrollar (o actualizar), operar y mantener los activos de infraestructura de la concedente, tales como carreteras, puentes, túneles, aeropuertos, redes de distribución de energía, prisiones u hospitales. En esos acuerdos, la concedente controla o regula qué servicios debe prestar el operador utilizando los activos, a quién debe proporcionarlos y a qué precio, y también controla cualquier participación residual significativa en los activos al final del plazo del acuerdo.

34.13 Existen dos categorías principales de acuerdos de concesión de servicios:

(a) en una, el operador recibe un **activo financiero**—un derecho por contrato incondicional a recibir un importe de efectivo específico o determinable u otro activo financiero por parte del gobierno, a cambio de la construcción o actualización de un activo del sector público, y posteriormente de operar y mantener el activo durante un periodo de tiempo determinado. Esta categoría incluye las

garantías del gobierno de pagar cualquier diferencia negativa entre los importes recibidos de los usuarios del servicio público y los importes especificados o determinables.

(b) en la otra, el operador recibe un **activo intangible**—un derecho de cobrar por el uso de un activo del sector público que construye o actualiza, y posteriormente opera y mantiene por un determinado periodo de tiempo. Un derecho a cobrar a los usuarios no es un derecho incondicional de recibir efectivo, porque los importes están condicionados al grado de uso que el público haga del servicio.

En ocasiones, un solo contrato puede contener ambos tipos: en la medida en que el gobierno haya dado una garantía incondicional de pago para la construcción del activo del sector público, la operadora tiene un activo financiero; en la medida en que la operadora tenga que depender del público que utiliza el servicio para obtener el pago, la operadora tiene un activo intangible.

Contabilización—modelo del activo financiero

34.14 El operador reconocerá un activo financiero en la medida en que tenga un derecho contractual incondicional de recibir efectivo u otro activo financiero por los servicios de construcción de la concedente o de una entidad bajo la supervisión de ella. El operador medirá el activo financiero a su valor razonable. A partir de entonces, seguirá la Sección 11 *Instrumentos Financieros* en la contabilización del activo financiero.

Contabilización—modelo del activo intangible

34.15 El operador reconocerá un activo intangible en la medida en que reciba un derecho (una licencia) de cobrar a los usuarios del servicio público. El operador medirá inicialmente el activo intangible a su valor razonable. Posteriormente, para contabilizar el activo intangible, seguirá lo dispuesto en la Sección 18.

Ingresos de actividades ordinarias de operación

34.16 El operador de un acuerdo de concesión de servicios reconocerá, medirá y revelará los **ingresos de actividades ordinarias** por los servicios que preste de acuerdo con la Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* para los servicios que realice.

 © IFRS Foundation

Sección 35
Transición a la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES

Alcance de esta sección

35.1 Esta Sección se aplicará a una entidad que **adopte por primera vez la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES***, independientemente de si su marco contable anterior estuvo basado en las **Normas NIIF de Contabilidad completas** o en otro conjunto de principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA), tales como sus normas contables nacionales, u en otro marco tal como la base del impuesto a las ganancias local.

35.2 Una entidad que haya aplicado la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* en un **periodo sobre el que se informa** anterior, pero cuyos **estados financieros** anuales anteriores más recientes no contenían una declaración explícita y sin reservas de cumplimento con la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*, debe aplicar esta sección o la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* de forma retroactiva de acuerdo con la Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores*, como si la entidad nunca hubiera dejado de aplicar la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*. Cuando esta entidad decide no aplicar esta sección, todavía se le requiere que aplique los requerimientos de información a revelar del párrafo 35.12A, además de los requerimientos de información a revelar de la Sección 10.

Entidad que adopta por primera vez la NIIF para las PYMES

35.3 Una entidad que adopte por primera vez la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* aplicará esta sección en sus primeros estados financieros preparados conforme a esta Norma.

35.4 Los primeros estados financieros de una entidad conforme a esta Norma son los primeros estados financieros anuales en los cuales la entidad hace una declaración, explícita y sin reservas, contenida en esos estados financieros, del cumplimiento con la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*. Los estados financieros preparados de acuerdo con esta Norma son los primeros estados financieros de una entidad si, por ejemplo, esta:

(a) no presentó estados financieros en los periodos anteriores;

(b) presentó sus estados financieros anteriores más recientes según requerimientos nacionales que no son coherentes con todos los aspectos de esta Norma; o

(c) presentó sus estados financieros anteriores más recientes en conformidad con las Normas NIIF de Contabilidad completas.

35.5 El párrafo 3.17 define un juego completo de estados financieros.

35.6 El párrafo 3.14 requiere que una entidad revele, dentro de un conjunto completo de estados financieros, información comparativa con respecto al periodo comparable anterior para todos los importes monetarios presentados en los estados financieros, así como información comparativa específica de tipo narrativo y descriptivo. Una entidad puede presentar información comparativa con respecto a más de un periodo anterior comparable. Por ello, la **fecha de transición a la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*** de una entidad es el comienzo del primer periodo para el que la entidad presenta información comparativa completa, de acuerdo con esta Norma, en sus primeros estados financieros conforme a esta Norma.

Procedimientos para preparar los estados financieros en la fecha de transición

35.7 Excepto por lo previsto en los párrafos 35.9 a 35.11, una entidad deberá en la fecha de transición a la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* (es decir, al comienzo del primer periodo presentado):

(a) reconocer todos los **activos** y **pasivos** cuyo **reconocimiento** sea requerido por la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*;

(b) no reconocer partidas como activos o pasivos si esta Norma no permite dicho reconocimiento;

(c) reclasificar las partidas que reconoció, según su marco de información financiera anterior, como un tipo de activo, pasivo o componente de **patrimonio**, pero que son de un tipo diferente de acuerdo con esta NIIF; y

(d) aplicar esta Norma al medir todos los activos y pasivos reconocidos.

35.8 Las **políticas contables** que una entidad utilice en la adopción de esta Norma pueden diferir de las que aplicaba en la misma fecha utilizando su marco de información financiera anterior. Los ajustes resultantes surgen de transacciones, otros sucesos o condiciones anteriores a la fecha de transición a esta Norma. Por tanto, una entidad reconocerá tales ajustes, en la fecha de transición a esta Norma, directamente en las ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, en otra categoría dentro del patrimonio).

35.9 En la adopción por primera vez de esta Norma, una entidad no cambiará retroactivamente la contabilidad llevada a cabo según su marco de información financiera anterior para ninguna de las siguientes transacciones:

(a) **baja en cuentas** de **activos financieros** y **pasivos financieros**. Los activos y pasivos financieros dados de baja según el marco de contabilidad aplicado por la entidad con anterioridad antes de la fecha de transición no se reconocerán tras la adopción de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*. Por el contrario, para los activos y pasivos financieros que hubieran sido dados de baja conforme a la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* en una transacción anterior a la fecha de transición, pero que no hubieran sido dados de baja según el marco de contabilidad anterior de la entidad, una entidad tendrá la opción de elegir entre (a) darlos de baja en el momento de la adopción de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*; o (b) seguir reconociéndolos hasta que se proceda a su disposición o hasta que se liquiden.

(b) contabilidad de coberturas. Una entidad no cambiará su contabilidad de coberturas, realizada con anterioridad a la fecha de transición a la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*, para las relaciones de cobertura que hayan dejado de existir en la fecha de transición. Con respecto a las relaciones de cobertura que todavía existan en la fecha de transición, la entidad seguirá los requerimientos de contabilidad de coberturas de la Parte II de la Sección 11 *Instrumentos Financieros*, incluidos los requerimientos de discontinuar la contabilidad de cobertura para relaciones de cobertura que no cumplan las condiciones de la Parte II de la Sección 11.

(c) **estimaciones contables**.

(d) **operaciones discontinuadas**.

(e) medición de **participaciones no controladoras**. Los requerimientos del párrafo 5.6 de distribuir los **resultados del periodo** y el **resultado integral total** entre las participaciones no controladoras y los **propietarios** de la **controladora** se aplicarán, de forma prospectiva, a partir de la fecha de transición a la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* [o a partir de la primera fecha en que se aplique esta Norma para reexpresar las **combinaciones de negocios—**véase el párrafo 35.10(a)].

(f) préstamos del gobierno. Una entidad que adopta por primera vez esta Norma aplicará los requerimientos de la Sección 11 y la Sección 24 *Subvenciones del Gobierno* de forma prospectiva a los préstamos del gobierno existentes en la fecha de transición a esta Norma. Por consiguiente, si una entidad que adopta por primera vez esta Norma no reconoció y midió, según sus PCGA anteriores, un préstamo del gobierno sobre una base congruente con esta Norma, utilizará el importe en libros del préstamo de sus PCGA anteriores en la fecha de transición a esta NIIF como el **importe en libros** del préstamo en esa fecha y no reconocerá el beneficio de cualquier préstamo del gobierno con una tasa de interés inferior a la de mercado como una **subvención del gobierno**.

(g) **contratos** completados con **clientes**. Una entidad no reexpresará los contratos que se hayan completado antes de la fecha de transición a la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*. Un contrato completado es un contrato para el que la entidad ha transferido todos los bienes o servicios identificados de acuerdo con sus PCGA anteriores.

35.10 Una entidad podrá utilizar una o más de las siguientes exenciones al preparar sus primeros estados financieros en conformidad con esta Norma:

(a) combinaciones de negocios. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por no aplicar la Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía* a las combinaciones realizadas antes de la fecha de transición a esta Norma. Sin embargo, si la entidad que adopta por primera vez la NIIF reexpresa una de las combinaciones de negocios para cumplir con la Sección 19, deberá reexpresar todas las combinaciones de negocios posteriores.

(b) **transacciones con pagos basados en acciones**. Una entidad que adopta por primera vez la Norma no está obligada a aplicar la Sección 26 *Pagos Basados en Acciones* a los instrumentos de patrimonio concedidos con anterioridad a la fecha de transición a esta Norma, ni a los pasivos surgidos de transacciones con pagos basados en acciones que se liquiden antes de la fecha de transición a esta Norma.

 © IFRS Foundation

(c) **valor razonable** como costo atribuido. Una entidad que adopta por primera vez la Norma puede optar por medir una partida de **propiedades, planta y equipo**, una **propiedad de inversión** o un **activo intangible** en la fecha de transición a esta Norma por su valor razonable, y utilizar este valor razonable como el costo atribuido en esa fecha.

(d) revaluación como costo atribuido. Una entidad que adopta por primera vez la Norma puede optar por utilizar una revaluación según los PCGA anteriores, de una partida de propiedades, planta y equipo, una propiedad de inversión o un activo intangible en la fecha de transición a esta Norma o en una fecha anterior, como el costo atribuido en la fecha de revaluación.

(da) la medición del valor razonable basada en sucesos como costo atribuido. Una entidad que adopta por primera vez esta NIIF puede haber establecido un costo atribuido, según PCGA anteriores, para algunos o para todos sus activos y pasivos, midiéndolos a su valor razonable a una fecha concreta, por causa de algún suceso, por ejemplo, una valoración de un negocio, o parte de un negocio, a efectos de una venta prevista. Si la fecha de medición:

(i) es la fecha de transición a esta Norma o una fecha anterior a ésta, la entidad podrá usar tales mediciones del valor razonable derivadas de algún suceso, como el costo atribuido a la fecha de la medición.

(ii) es posterior a la fecha de transición a esta Norma, pero durante el periodo cubierto por los primeros estados financieros conforme a esta Norma, las mediciones al valor razonable derivadas del suceso pueden utilizarse como costo atribuido cuando el suceso tenga lugar. Una entidad reconocerá los ajustes resultantes, directamente en las ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, en otra categoría del patrimonio) en la fecha de medición. En la fecha de transición a esta Norma, la entidad establecerá el costo atribuido mediante la aplicación de los criterios de los párrafos 35.10(c) y (d) o medirá los activos y pasivos de acuerdo con los otros requerimientos de esta sección.

(e) diferencias de conversión acumuladas. La Sección 30 *Conversión de Moneda Extranjera* requiere que una entidad clasifique algunas diferencias de conversión como un componente separado del patrimonio. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por considerar nulas las diferencias de conversión acumuladas de todos los **negocios en el extranjero** en la fecha de transición a la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* (es decir, aplicar el método de un "nuevo comienzo").

(f) **estados financieros separados**. Cuando una entidad prepara estados financieros separados, el párrafo 9.26 requiere que contabilice sus inversiones en **subsidiarias**, **asociadas** y entidades controladas de forma conjunta de alguna de las formas siguientes:

(i) al costo menos el **deterioro del valor**;

(ii) al valor razonable con los cambios en el valor razonable reconocidos en resultados; o

(iii) usando el método de la participación siguiendo los procedimientos del párrafo 14.8.

Si una entidad que adopta por primera vez la Norma mide dicha inversión al costo, deberá medirla a uno de los siguientes importes en la fecha de transición:

(i) el costo determinado de acuerdo con la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados*; o

(ii) el costo atribuido, que será el valor razonable en la fecha de transición a la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* o el importe en libros de los PCGA anteriores en esa fecha.

(g) **instrumentos financieros compuestos**. El párrafo 22.13 requiere que una entidad separe un instrumento financiero compuesto en sus componentes de pasivo y patrimonio en la fecha de la emisión. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF no necesitará separar estos dos componentes si el componente de pasivo ha dejado de existir en la fecha de transición a esta Norma.

(h) impuestos diferidos. Una entidad que adopta por primera vez la Norma puede aplicar la Sección 29 del *Impuesto a las Ganancias* de forma prospectiva desde la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES*, aplicando retroactivamente la excepción del apartado 29.3A.

(i) **acuerdos de concesión de servicios**. No se requiere que una entidad que adopta por primera vez la Norma aplique los párrafos 34.12 a 34.16 a los acuerdos de concesión de servicios realizados antes de la fecha de transición a esta Norma.

(j) actividades de extracción. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF, y utiliza la contabilidad de costo completo conforme a PCGA anteriores, puede optar medir los activos de petróleo y gas (activos empleados en la exploración, evaluación, desarrollo o producción de petróleo y gas) en la

fecha de transición a la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*, por el importe determinado según sus PCGA anteriores. La entidad comprobará el deterioro del valor de esos activos en la fecha de transición a esta Norma, de acuerdo con la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*.

(k) acuerdos que contienen un **arrendamiento**. Una entidad que adopta por primera vez la Norma puede optar por determinar si un acuerdo, vigente en la fecha de transición a la Norma de Contabilidad la *NIIF para las PYMES*, contiene un arrendamiento (véase el párrafo 20.3) sobre la base de los hechos y las circunstancias existentes en esa fecha, en lugar de considerar la fecha en que dicho acuerdo fue celebrado.

(l) pasivos por desmantelamiento incluidos en el costo de propiedades, planta y equipo. El párrafo 17.10(c) señala que el costo de una partida de propiedades, planta y equipo incluirá la estimación inicial de los costos de retiro del servicio y retirada del elemento y la restauración del lugar donde está situado, obligaciones en las que incurre la entidad, ya sea cuando adquiere el elemento o a consecuencia de haberlo utilizado durante un determinado periodo, con propósitos distintos de la producción de **inventarios**. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por medir este componente del costo de una partida de propiedades, planta y equipo en la fecha de transición a la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*, en lugar de en la fecha o las fechas en que surgió inicialmente la obligación.

(m) operaciones sujetas a regulación de tarifas. Si una entidad que adopta por primera vez esta NIIF mantiene partidas de propiedades, planta y equipo o activos intangibles que se utilizan, o se utilizaban con anterioridad, en operaciones sujetas a regulación de tarifas (es decir proporcionar bienes o servicios a los clientes a precios/tarifas establecidas por un organismo autorizado) puede optar por utilizar el importe en libros de los PCGA anteriores de esas partidas en la fecha de transición a esta Norma como su costo atribuido. Si una entidad aplica esta exención a una partida, no necesitará aplicarla a todas. La entidad comprobará el deterioro de valor de esos activos en la fecha de transición a esta Norma de acuerdo con la Sección 27.

(n) **hiperinflación grave**. Si una entidad que adopta por primera vez esta Norma tiene una **moneda funcional** que está sujeta a hiperinflación grave:

  (i) si su fecha de transición a esta Norma es la **fecha de normalización de la moneda funcional**, o posterior, la entidad puede optar por medir todos los activos y pasivos mantenidos antes de la fecha de normalización de la moneda funcional al valor razonable en la fecha de transición a esta Norma y utilizar ese valor razonable como el costo atribuido de esos activos y pasivos en esa fecha;

  (ii) si la fecha de normalización de la moneda funcional queda dentro de los doce meses de un periodo comparativo, una entidad puede utilizar un periodo comparativo menor que doce meses, siempre que se proporcione un conjunto completo de estados financieros (tal como requiere el párrafo 3.17) para ese periodo más corto.

(o) los **ingresos de actividades ordinarias**. Se permite que una entidad que adopta por primera vez la Norma aplique la Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* de forma retroactiva o prospectiva de acuerdo con el párrafo A27. La entidad tratará las referencias a la fecha de aplicación inicial, en los párrafos A27, A32, A35 y A36, como referencias a la fecha de transición a esta Norma. Una entidad que adopta por primera vez las NIIF no se le requiere proporcionar la información del párrafo A31.

35.11 Si es **impracticable** para una entidad realizar uno o más de los ajustes requeridos por el párrafo 35.7 en la fecha de transición, la entidad aplicará los párrafos 35.7 a 35.10 para dichos ajustes en el periodo más antiguo para el que sea factible hacerlo, e identificará qué importes de los estados financieros no han sido reexpresados. Si es impracticable para una entidad proporcionar alguna de la información a revelar requerida por esta Norma, incluyendo la de periodos comparativos, debe revelarse la omisión.

Información a revelar

Explicación de la transición a la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*

35.12 Una entidad explicará cómo ha afectado la transición desde el marco de información financiera anterior a esta Norma a su **situación financiera**, al **rendimiento** financiero y a los **flujos de efectivo** presentados con anterioridad.

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

(a) la razón por la que dejó de aplicar la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*;

(b) la razón por la que reanuda la aplicación de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*; y

(c) si ha aplicado esta sección o ha aplicado la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* retroactivamente de acuerdo con la Sección 10.

Conciliaciones

35.13 Para cumplir con el párrafo 35.12, los primeros estados financieros preparados conforme a esta Norma de una entidad incluirán:

(a) una descripción de la naturaleza de cada cambio en la política contable;

(b) conciliaciones de su patrimonio, determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior, con su patrimonio determinado de acuerdo con esta Norma, para cada una de las siguientes fechas:

(i) la fecha de transición a esta Norma; y

(ii) el final del último periodo presentado en los estados financieros anuales más recientes de la entidad determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior.

(c) una conciliación del resultado, determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior, para el último periodo incluido en los estados financieros anuales más recientes de la entidad, con su resultado determinado de acuerdo con esta Norma para ese mismo periodo.

35.14 Si una entidad tuviese conocimiento de **errores** contenidos en la información elaborada conforme al marco de información financiera anterior, las conciliaciones requeridas por el párrafo 35.13(b) y (c) distinguirán, en la medida en que resulte practicable, las correcciones de esos errores de los cambios en las políticas contables.

35.15 Si una entidad no presentó estados financieros en periodos anteriores, revelará este hecho en sus primeros estados financieros conforme a esta Norma.

Apéndice A
Fecha de vigencia y transición

Este apéndice es parte integrante de la Norma.

Fecha de vigencia

A1 La tercera edición de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*, emitida en febrero de 2025 modificó y revisó secciones de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*. Una entidad aplicará esas modificaciones y revisiones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2027. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta tercera edición de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

Transición

A2 Una entidad aplicará retroactivamente las secciones modificadas y revisadas de la tercera edición de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*, de acuerdo con la Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores*, excepto por lo establecido en los párrafos A3 a A49. En los párrafos A4 a A49, la fecha de aplicación inicial es el comienzo del periodo sobre el que se informa en el que una entidad aplica por primera vez la Tercera edición de la Norma.

A3 Una entidad no necesita revelar la información requerida por el párrafo 10.13(b) para el periodo actual. Además, si una entidad no ha reexpresado la información comparativa de acuerdo con los requerimientos de este apéndice, no se requiere que la entidad revele el importe del ajuste para cada partida afectada para periodos anteriores de acuerdo con los párrafos 10.13(b) a (c).

Materialidad o importancia relativa

A4 Una entidad aplicará de forma prospectiva los requerimientos modificados en los párrafos 3.15A a 3.16 a partir de la fecha de aplicación inicial.

Modelo de control

A5 Si una entidad aplica los requerimientos modificados en la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados* en la fecha de aplicación inicial y, como resultado, consolida una participada que no estaba previamente consolidada, la entidad:

(a) medirá los **activos**, **pasivos** y **participaciones no controladoras** (incluido la **plusvalía**, si la participada es un **negocio**) como si la participada hubiera estado consolidada desde la fecha en que la entidad obtuvo el **control**. El inversor ajustará de forma retroactiva el periodo anual inmediato que precede a la fecha de aplicación inicial. Cuando la fecha en que el inversor obtuvo el control sea anterior al inicio de ese periodo, el inversor reconocerá, como ajuste al patrimonio al inicio de ese periodo, cualquier diferencia entre:

(i) el importe reconocido de los activos, pasivos y participaciones no controladoras; y

(ii) el **importe en** libros anterior a la implicación del inversor en la participada.

(b) si (a) es **impracticable**, realizar los ajustes requeridos por el párrafo (a) desde el primer periodo factible, que podría ser el periodo actual.

A6 Si una entidad aplica los requerimientos modificados de la Sección 9 en la fecha de aplicación inicial y, como resultado, deja de consolidar una participada que consolidaba anteriormente, la entidad:

(a) medirá su participación en la participada como el importe que la entidad habría medido si los requerimientos de la Sección 9 hubieran estado en vigencia cuando la entidad reconoció inicialmente la participada. La entidad ajustará de forma retroactiva el periodo anual inmediatamente anterior a la fecha de aplicación inicial. La entidad también reconocerá como un ajuste al patrimonio al comienzo de ese periodo cualquier diferencia entre:

(i) el importe en libros anterior de los activos, pasivos y participaciones no controladoras; y

 © IFRS Foundation

(ii) el importe reconocido de la participación en la participada.

(b) si la medición de la participación en la entidad participada de acuerdo con (a) es impracticable, realizar los ajustes requeridos por el párrafo (a) desde el primer periodo en que sea practicable, que podría ser el periodo actual.

A7 Si una entidad aplica el párrafo A6(a) y utiliza el modelo de costos de acuerdo con el párrafo 14.4 o 15.9 y es impracticable determinar el costo en la fecha de la compra, se permite que la entidad mida el costo (costo atribuido) como:

(a) **valor razonable** en la fecha de aplicación inicial; y

(b) la suma de los importes en libros en la fecha de aplicación inicial de los activos y pasivos, incluyendo la plusvalía, que la entidad había consolidado previamente.

A8 En la fecha de aplicación inicial no se requiere que una entidad realice ajustes para periodos contables anteriores por su participación en entidades que:

(a) se habrían consolidado antes de la fecha de aplicación inicial y siguen consolidados aplicando los requerimientos modificados en la Sección 9; y

(b) no se habrían consolidado antes de la fecha de aplicación inicial y no están consolidados aplicando los requerimientos modificados en la Sección 9.

A9 Una entidad que aplique los requerimientos modificados en la Sección 9 solo se le requiere revelar el importe del ajuste para cada partida afectada de acuerdo con el párrafo 10.13(b) para el periodo anual inmediatamente anterior a la fecha de aplicación inicial (y no para periodos comparativos anteriores), y solo si ha reexpresado la información comparativa de acuerdo con este apéndice.

A10 Una entidad no reexpresará el importe en libros de una inversión en una antigua **subsidiaria** si perdió el control antes de aplicación inicial. Además, una entidad no volverá a medir ninguna ganancia o pérdida por la pérdida de control de una antigua subsidiaria que haya ocurrido antes de la fecha de aplicación inicial. No se requiere que una entidad aplique los requerimientos de información a revelar del párrafo 9.23B a la información comparativa proporcionada para periodos anteriores a la fecha de aplicación inicial.

Transición de la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*

A11 Una entidad que haya aplicado previamente los requerimientos de **reconocimiento** y medición de la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* aplicará de forma retroactiva los requerimientos de reconocimiento y medición de la Sección 11 *Instrumentos Financieros* de acuerdo con la Sección 10. Sin embargo, dicha entidad:

(a) no reconocerá los activos y pasivos financieros dados de baja de acuerdo con la NIC 39 antes de la fecha de aplicación inicial. Si la entidad no dio de baja los activos y pasivos financieros de acuerdo con la NIC 39 que se habrían dado de baja de acuerdo con la Sección 11 en una transacción antes de la fecha de aplicación inicial, la entidad puede:

(i) dar de baja estos activos y pasivos financieros en la fecha de aplicación inicial; o

(ii) continuar reconociendo estos activos y pasivos financieros hasta que sean dispuestos o liquidados.

(b) la evaluación de si un activo financiero cumple las condiciones descritas en los párrafos 11.9 a 11.9ZA se basará en los hechos y circunstancias existentes en la fecha de aplicación inicial. La entidad aplicará de forma retroactiva la clasificación resultante.

(c) si no es factible aplicar de forma retroactiva el **método de interés efectivo**, tratar el valor razonable del **activo financiero** o del **pasivo financiero**:

(i) al final de cada periodo comparativo como el importe en libros bruto de ese activo financiero o el costo amortizado de ese pasivo financiero; y

(ii) en la fecha de aplicación inicial como el nuevo importe en libros bruto de ese activo financiero o el nuevo costo amortizado de ese pasivo financiero en la fecha de aplicación inicial.

(d) aplicar prospectivamente los requerimientos de contabilidad de coberturas de la Parte II de la Sección 11 a partir de la fecha de aplicación inicial. Una entidad dejará sin cambios hasta la fecha de aplicación inicial su contabilidad de coberturas para las relaciones de cobertura que ya no existan en la fecha de aplicación inicial de acuerdo con la tercera edición de la Norma. Para las relaciones de cobertura que existan en la fecha de aplicación inicial, la entidad seguirá los requerimientos de

contabilidad de coberturas de la Sección 11, incluyendo los requerimientos para descontinuar la contabilidad de coberturas para las relaciones de cobertura que no cumplan las condiciones descritas en la Sección 11.

Medición del valor razonable

A12 Una entidad aplicará de forma prospectiva la nueva Sección 12 *Medición del Valor Razonable* y el párrafo 2.89 a partir de la fecha de aplicación inicial.

A13 No se requiere que una entidad aplique los requerimientos de información a revelar de la nueva Sección 12 a la información comparativa proporcionada para periodos anteriores a la fecha de aplicación inicial.

A14 La nueva Sección 12 modificó los párrafos 11.14(c), 11. 43, 11.57, 13.3(a), 14.10, 14.15, 15.15, 15.21, 16.7, 17.15B, 27.9(c), 27.14, 28.15(b), 34.4 y 34.6; eliminó los párrafos 11.27 a 11.32, 12.12, 16.10(a), 17.33(c) y 34.7(b); y añadió los párrafos 26.1D a 26.1E. Una entidad también aplicará de forma prospectiva esas modificaciones a partir de la fecha de aplicación inicial.

Acuerdos conjuntos

A15 Una entidad que aplique los requerimientos modificados en la Sección 15 *Acuerdos Conjuntos* solo se le requiere que revele el importe del ajuste para cada partida afectada de acuerdo con el párrafo 10.13(b) para el periodo anual inmediatamente anterior a la fecha de aplicación inicial (y no para periodos comparativos anteriores).

Propiedad de inversión

Combinaciones de negocios

A16 Una entidad aplicará prospectivamente los requerimientos del párrafo 16.3A para adquisiciones de **propiedades de inversión** en o después de la fecha de aplicación inicial.

Transferencias de propiedades de inversión

A17 Una entidad aplicará los requerimientos modificados en el párrafo 16.9 a los cambios en el uso que se produzcan en la fecha de aplicación inicial o con posterioridad a ella. En la fecha de aplicación inicial, una entidad reevaluará la clasificación de las propiedades mantenidas en esa fecha y, si procede, reclasificará las propiedades aplicando los párrafos 16.2 a 16.4 para reflejar las condiciones existentes en esa fecha.

A18 Si una entidad reclasifica propiedades en la fecha de aplicación inicial de acuerdo con el párrafo 16.9, la entidad revelará los importes reclasificados a o desde propiedades de inversión como parte de la conciliación entre los importes en libros de propiedades de inversión al principio y al final del periodo, como se requiere en el párrafo 16.10(e).

Depreciación de propiedades, planta y equipo

A19 Una entidad aplicará de forma prospectiva los requerimientos modificados en los párrafos 17.21 y 17.22 partir de la fecha de aplicación inicial.

Amortización de intangibles

A20 Una entidad aplicará los requerimientos del párrafo 18.22A de forma prospectiva desde la fecha de aplicación inicial.

Combinaciones de negocios y plusvalía

A21 Una entidad aplicará prospectivamente la Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía* revisada a las **combinaciones de negocios** cuya fecha de adquisición sea en o después de la fecha de aplicación inicial y a las adquisiciones de activos que ocurran en o después de la fecha de aplicación inicial. No se requiere que la entidad aplique los requerimientos de información de la Sección 19 revisada a la información comparativa proporcionada para periodos anteriores a la fecha de aplicación inicial.

A22 Una entidad no ajustará en la fecha de aplicación inicial los activos y pasivos de combinaciones de negocios cuyas fechas de adquisición sean anteriores a la fecha de aplicación inicial.

A23 La Sección 19 revisada modificó el párrafo 11.49(g), añadió el párrafo 21.1(e) y eliminó el párrafo 22.2(c). Una entidad aplicará de forma prospectiva esas modificaciones a las combinaciones de negocios cuya fecha de adquisición sea en la fecha de aplicación inicial o posterior y a las adquisiciones de activos que se produzcan en la fecha de aplicación inicial o posterior.

A24 Una entidad no ajustará en la fecha de aplicación inicial ningún saldo de **contraprestación contingente** derivado de combinaciones de negocios cuyas fechas de adquisición sean anteriores a la fecha de aplicación inicial. Una entidad omitirá estos saldos de la información que revele de acuerdo con el párrafo 19.41. Una entidad aplicará los párrafos A25 y A26 de forma prospectiva a partir de la fecha de aplicación inicial. Los párrafos A25 y A26 se refieren exclusivamente a combinaciones de negocios cuyas fechas de adquisición sean anteriores a la fecha de aplicación inicial.

A25 Si un acuerdo de combinación de negocios prevé un ajuste del costo de la combinación supeditado a eventos futuros y el ajuste es **probable** y puede medirse de forma fiable, la **adquirente** deberá incluir el importe de dicho ajuste en el costo de la combinación de negocios en la fecha de adquisición.

A26 Sin embargo, si un acuerdo de combinación de negocios prevé tal ajuste y el ajuste no es probable o no puede medirse de forma fiable, una entidad no incluirá el ajuste en el costo de la combinación en el momento de contabilizar inicialmente la combinación. Si posteriormente ese ajuste se vuelve probable y puede medirse de forma fiable, la entidad tratará la contraprestación adicional como un ajuste al costo de la combinación.

Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes

A27 Una entidad aplicará la Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* revisada de forma congruente a todos los **contratos** con **clientes**:

(a) de forma retroactiva de acuerdo con la Sección 10, sujeto a los párrafos A28 a A31; o

(b) de forma prospectiva desde la fecha de aplicación inicial de acuerdo con los párrafos A32 a A36.

Aplicación retroactiva

A28 Si una entidad aplica de forma retroactiva la Sección 23 revisada, se le permite utilizar una o más de las tres exenciones:

(a) para los contratos completados, no se requiere que una entidad reexprese los contratos que:

(i) comienzan y terminan dentro del mismo periodo sobre el que se informa; o

(ii) se completaron al comienzo del primer periodo presentado.

(b) para los contratos completados que tienen una contraprestación variable, una entidad puede utilizar el precio de la transacción en la fecha en que se completaron los contratos en lugar de estimar los importes de la contraprestación variable para los periodos sobre los que se informa comparativos.

(c) para los contratos que se modificaron antes del comienzo del primer periodo presentado, no se requiere que una entidad reexprese de forma retroactiva esas modificaciones de contrato de acuerdo con los párrafos 23A.3 y 23A.4. En su lugar, la entidad puede reflejar el efecto agregado de todas las modificaciones que se produjeron antes del comienzo del primer periodo presentado cuando:

(i) identifica los **compromisos** cumplidos y no cumplidos;

(ii) determina el precio de la transacción; y

(iii) asigna el precio de la transacción a los compromisos cumplidos y no cumplidos.

A29 En el párrafo A28(a) y (b), un contrato completado es un contrato para el cual la entidad ha transferido todos los bienes o servicios identificados de acuerdo con los requerimientos para la contabilización de **ingresos de actividades ordinarias** de contratos con clientes que fueron reemplazados por la Sección 23 revisada.

A30 Si una entidad utiliza cualquiera de las exenciones del párrafo A28, la entidad revelará ese hecho y aplicará esa exención de manera consistente a todos los periodos presentados.

A31 Una entidad que aplique de forma retroactiva la Sección 23 revisada revelará el importe del ajuste para cada partida afectada para el periodo anual inmediatamente anterior a la fecha de aplicación inicial y no para periodos comparativos anteriores, tal como se requiere en el párrafo 10.13(b).

Aplicación prospectiva

A32 Si una entidad aplica de forma prospectiva la Sección 23 revisada, la entidad aplicará la Sección 23 revisada a los contratos que comiencen después de la fecha de aplicación inicial. La entidad no cambiará su **política contable** para ningún contrato en curso en esa fecha.

A33 La Sección 23 revisada modificó los párrafos 4.11(b), 11.13, 11.14(a), 17.29, 18.1, 21.1(b), 27.1(f) y 34.16; eliminó los párrafos 13.2(a), 13.14 y 21A.5; y se añadió los párrafos 11.7(g), 11.7A, 11.13A, 11.13B, 11.14A, 11.49(j), 11.55 y 13.2A. Si una entidad aplica de forma prospectiva la Sección 23 revisada, la entidad aplicará esas modificaciones de acuerdo con el párrafo A32.

A34 Una entidad que aplique de forma prospectiva la Sección 23 revisada revelará:

(a) que no ha reexpresado la información comparativa como resultado de la aplicación de la Sección 23 revisada; y

(b) la naturaleza del cambio en la política contable.

A35 Una entidad que aplique de forma prospectiva la Sección 23 revisada no se le requiere que aplique los requerimientos de información a revelar de dicha sección a la información comparativa proporcionada para periodos anteriores a la fecha de aplicación inicial.

A36 En los **estados financieros** de los periodos en los que los contratos que estaban en curso en la fecha de aplicación inicial sigan en curso, una entidad que aplique de forma prospectiva la Sección 23 revisada revelará:

(a) la política contable para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias para esos contratos, incluidos los métodos adoptados para determinar la etapa de finalización de las transacciones que implican la prestación de servicios; y

(b) los ingresos de actividades ordinarias reconocidos en el periodo actual de esos contratos.

Pagos basados en acciones

Alcance de la Sección 26 *Pagos basados en Acciones*

A37 Una entidad aplicará prospectivamente el párrafo 26.1C para las transacciones que se produzcan en la fecha de aplicación inicial o con posterioridad a ella.

Definición de medición del valor razonable

A38 Una entidad aplicará de forma prospectiva los párrafos 26.1D a 26.1E a partir de la fecha de aplicación inicial.

Definición de condición para la irrevocabilidad (o consolidación) de la concesión

A39 Una entidad aplicará de forma prospectiva las modificaciones del párrafo 26.9, las definiciones modificadas de "**condición para la irrevocabilidad (o consolidación) de la concesión**" y "**condición para la irrevocabilidad (o consolidación) de la concesión basada en el mercado**", y las nuevas definiciones de "**condición de rendimiento**" y "**condición de servicio**" a las transacciones con **pagos basados en acciones** con una **fecha de concesión** en o después de la fecha de aplicación inicial.

Efectos de las condiciones para la irrevocabilidad de la concesión sobre la medición de un pago basado en acciones que se liquida en efectivo

A40 Una entidad aplicará de forma prospectiva los párrafos 26.14A y 26.14B a las transacciones con pagos basados en acciones que no hayan sido consolidadas en la fecha de aplicación inicial y a las transacciones con pagos basados en acciones con fecha de concesión en la fecha de aplicación inicial o posterior. Para las transacciones con pagos basados en acciones no irrevocables (no consolidadas) antes de la fecha de aplicación inicial, una entidad volverá a medir el pasivo en esa fecha y reconocerá el efecto de la nueva medición en el saldo de apertura de las ganancias acumuladas (u otro componente del patrimonio, según corresponda) en la fecha de aplicación inicial.

Transacciones con pagos basados en acciones con una característica de liquidación por el neto por causa de obligaciones fiscales de retener

A41 Una entidad aplicará los requerimientos modificados de los párrafos 26.15 a 26.15D a las transacciones con pagos basados en acciones que no sean irrevocables o que no se hayan consolidado (o que sean irrevocables, se hayan consolidado, pero no se hayan ejercido) en la fecha de aplicación inicial y a las transacciones con pagos basados en acciones con fecha de concesión en la fecha de aplicación inicial o posterior. Para las transacciones con pagos basados en acciones que no sean irrevocables o no se hayan consolidados (que sean irrevocables o se hayan consolidados pero no ejercidos) que se clasificaron previamente como liquidadas en efectivo pero que luego se clasificaron como liquidadas en patrimonio de acuerdo con los requerimientos modificados en los párrafos 26.15 a 26.15D, una entidad reclasificará el importe en libros del pasivo por pago basado en acciones al patrimonio en la fecha de aplicación inicial.

Simplificaciones de medición para obligaciones de beneficios definidos

A42 Una entidad aplicará de forma retroactiva los requerimientos modificados en el párrafo 28.19 de acuerdo con la Sección 10. Sin embargo, no se requiere que una entidad ajuste el importe en libros de los activos en el alcance de otras secciones de esta Norma para cambios en los costos de beneficios a los empleados que se incluyeron en el importe en libros antes de la fecha de aplicación inicial.

Impuesto a las ganancias

Reconocimiento de activos por impuestos diferidos por pérdidas no realizadas

A43 Una entidad aplicará de forma retroactiva los requerimientos modificados en los párrafos 29.16A, 29.19(a) y 29.19A de acuerdo con la Sección 10. Sin embargo, en la aplicación inicial de estos requerimientos modificados, se permite a una entidad reconocer el cambio en el patrimonio de apertura del primer periodo comparativo en el saldo de apertura de las ganancias acumuladas (u otro componente del patrimonio, según corresponda), sin asignar el cambio entre las ganancias acumuladas de apertura y otros componentes del patrimonio. Si una entidad aplica esta exención, revelará este hecho.

La incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias

A44 Una entidad aplicará de forma retroactiva los párrafos 29.34A a 29.34D bien:

(a) de acuerdo con la Sección 10;

(b) si (a) es imposible sin el uso del razonamiento en retrospectiva o es impracticable de otro modo, reconociendo el efecto acumulativo de la aplicación inicial de los párrafos 29.34A a 29.34D como un ajuste al saldo inicial de las ganancias acumuladas (u otro componente del patrimonio, según corresponda) en la fecha de aplicación inicial.

Conversión de la moneda extranjera

Ausencia de convertibilidad

A45 Una entidad no aplicará de forma retroactiva el párrafo 30.5A. En su lugar, si la entidad:

(a) informa de las transacciones en moneda extranjera en su **moneda funcional** y concluye en la fecha de aplicación inicial que las dos monedas no son intercambiables, la entidad deberá, en la fecha de aplicación inicial:

(i) convertir las **partidas monetarias** en moneda extranjera afectadas y las partidas no monetarias medidas a valor razonable en una moneda extranjera utilizando la tasa de cambio al contado estimado en esa fecha;

(ii) reconocerá cualquier efecto de la aplicación inicial de las modificaciones como un ajuste del saldo inicial de las ganancias acumuladas; o

(b) utiliza una **moneda de presentación** distinta de su moneda funcional o convierte los resultados y la situación financiera de un **negocio en el extranjero** y concluye en la fecha de aplicación inicial

que la moneda funcional y la moneda de presentación no son convertibles, la entidad deberá en la fecha de aplicación inicial:

(i) convertirá los activos y pasivos afectados utilizando la tasa de cambio de contado estimada en esa fecha;

(ii) convertirá las partidas de patrimonio afectadas utilizando la tasa de cambio de contado estimada en esa fecha si la moneda funcional de la entidad es hiperinflacionaria; y

(iii) reconocerá cualquier efecto de la aplicación inicial del párrafo 30.5A como un ajuste del importe acumulado de las diferencias de conversión, acumuladas en un componente separado del patrimonio.

A46 No se requiere que una entidad aplique los requerimientos de información a revelar del párrafo 30.28 a la información comparativa proporcionada para periodos anteriores a la fecha de aplicación inicial.

Transacciones en moneda extranjera y contraprestaciones anticipadas

A47 Una entidad puede aplicar de forma prospectiva el párrafo 30.8A a todos los activos, **gastos** e **ingresos** dentro del alcance del párrafo 30.8A que se reconocieron inicialmente en o después de:

(a) la fecha de aplicación inicial; o

(b) el comienzo de cualquier periodo comparativo presentado.

A48 Una entidad que aplique el párrafo A47 aplicará el párrafo 30.8A en la aplicación inicial a los activos, gastos e ingresos reconocidos inicialmente en o después de la fecha del párrafo A47(a) o párrafo A47(b) para los cuales la entidad ha reconocido activos no monetarios o pasivos no monetarios que surgen de la contraprestación anticipada antes de esa fecha.

Plantas productoras

A49 Una entidad puede medir una **planta productora** a su valor razonable al comienzo del primer periodo presentado y utilizar ese valor razonable como su costo atribuido en esa fecha. La entidad reconocerá cualquier diferencia entre el importe en libros anterior y el valor razonable en el saldo inicial de las ganancias acumuladas al comienzo del primer periodo presentado.

Cambios de párrafos en la tercera edición de la Norma

A50 La tabla A1 contiene una lista de los párrafos que se han añadido, modificado y eliminado en la tercera edición de la Norma en comparación con la segunda edición de la Norma.

Tabla A1—Párrafos añadidos, modificados y eliminados en la tercera edición de la Norma.

Sección	Cambios en los párrafos
Sección 1 *Pequeñas y Medianas Entidades*	• Modificados: 1.1 a 1.3 y 1.5 a 1.7.
Sección 2 *Conceptos y Principios Fundamentales*	• Se revisa la Sección 2.
Sección 3 *Presentación de Estados Financieros*	• Modificados: 3.1 a 3.3, 3.5, 3.10, 3.11, 3.16 y 3.17. • Añadidos: 3.15A y 3.16A. (Los requerimientos en el párrafo 3.16A fueron previamente presentados en el párrafo 2.36.)
Sección 4 *Estado de Situación Financiera*	• Modificados: 4.2 a 4.4, 4.9, 4.11 y 4.14.
Sección 5 *Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados*	• Modificados: 5.4, 5.5, 5.8 y 5.11.

Sección	Cambios en los párrafos
Sección 6 *Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas*	• Añadidos: 6.6.
Sección 7 *Estado de Flujos de Efectivo*	• Añadidos: 7.12A y 7.19A a 7.19C. • Modificados: 7.4 a 7.5, 7.8, 7.11 y 7.20.
Sección 8 *Notas a los Estados Financieros*	• Modificados: 8.4 a 8.6.
Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados*	• Añadidos: 9.3D, 9.4A a 9.4C, 9.7A, 9.7B, 9.18A, 9.18B, 9.20A, 9.23B y 9.25A. (Los requerimientos en el párrafo 9.20A fueron previamente presentados en el párrafo 22.19). • Modificados: 9.1 a 9.3C, 9.4, 9.5 a 9.7, 9.8 a 9.14, 9.18, 9.19, 9.21 a 9.23A, 9.24 y 9.25 y 9.26 a 9.29.
Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores*	• Añadidos: 10.14A a 10.14C. • Modificados: 10.1, 10.4 a 10.6, 10.9 a 10.10, 10.11 y 10.15.
Sección 11 *Instrumentos Financieros* (La Sección 11 y la Sección 12 se combinaron para crear una nueva Sección 11). Los párrafos 12.3 a 12.8, 12.9 a 12.11 y 12.13 a 12.29 de la antigua Sección 12 se renumeran de acuerdo con ello como 11.49 a 11.54, 11.56 a 11.58 y 11.59 a 11.75. Se eliminaron los párrafos 12.1, 12.2 y 12.12 de la antigua Sección 12).	• Añadidos: 11.7A, 11.9ZA, 11.11A, 11.13A, 11.13B, 11.14A, 11.43A, 11.43B y 11.55. • Modificados: 11.1, 11.4 a 11.7, 11.8, 11.9, 11.9A, 11.9B, 11.11, 11.13, 11.14, 11.23, 11.24, 11.39 a 11.41, 11.43, 11.44, 11.48, 11.49 a 11.51, 11.54, 11.57, 11.59 a 11.62, 11.64 a 11.65, 11.67, 11.69 y 11.71 a 11.75. • Eliminado: 11.2 y 11.27 a 11.32.
Sección 12 *Medición del Valor Razonable*	• Se añade una nueva Sección 12.
Sección 13 *Inventarios*	• Añadidos: 13.2A. • Modificados: 13.2, 13.3, 13.12 y 13.22. • Eliminado: 13.14.
Sección 14 *Inversiones en Asociadas*	• Modificados: 14.2, 14.8, 14.10 y 14.12 a 14.15.
Sección 15 *Acuerdos Conjuntos*	• Modificados: 15.1, 15.2, 15.3 a 15.18 y 15.19 a 15.21. • Añadidos: 15.2A y 15.18A y 15.18B.
Sección 16 *Propiedades de Inversión*	• Añadidos: 16.3A. • Modificados: 16.1, 16.6, 16.7, 16.9 y 16.10.
Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo*	• Modificados: 17.3, 17.4, 17.15B, 17.19, 17.21 a 17.23, 17.28, 17.29, 17.31 y 17.33.
Sección 18 *Activos Intangibles distintos de la Plusvalía*	• Añadidos: 18.22A y una nota al pie de página al párrafo 18.4. • Modificados: 18.1, 18.4, 18.6, 18.24, 18.26 y 18.27.

Sección	Cambios en los párrafos
Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía*	• Se revisa la Sección 19.
Sección 20 *Arrendamientos*	• Modificados: 20.1, 20.6 y 20.12.
Sección 21 *Provisiones y Contingencias*	• Añadidos: Una nota al pie de los párrafos 21.1, 21.1A, 21.6A y 21.6B y 21.18 y 21.19. • Modificados: 21.1, 21.2, 21.8, 21.12, 21A.7 y 21A.9. • Eliminado: 21A.3 y 21A.5. (Los requerimientos en el párrafo 21A.3 son presentados ahora en el párrafo 21.6A y 21.6B).
Sección 22 *Pasivos y Patrimonio*	• Modificados: 22.1 a 22.3, 22.7, 22.8, 22.15 y 22.16. • Eliminado: 22.19. (Los requerimientos en el párrafo 22.19 son presentados ahora en el párrafo 9.20A).
Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*	• Se revisa la Sección 23.
Sección 24 *Subvenciones del Gobierno*	• Modificado: 24.7.
Sección 25 *Costos por Préstamos*	• Modificado: 25.1.
Sección 26 *Pagos basados en Acciones*	• Añadidos: 26.1C a 26.1E, una nota al pie del párrafo 26.8, 26.14A, 26.14B y 26.15A a 26.15D. • Modificados: 26.5 a 26.9, 26.12, 26.15, 26.16 y 26.17.
Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*	• Modificados: 27.1, 27.9, 27.14, 27.25, 27.27 y 27.33.
Sección 28 *Beneficios a los Empleados*	• Añadidos: 28.34A, 28.34B y 28.41A a 28.41E. • Modificados: 28.1, 28.4, 28.11, 28.14, 28.15, 28.17, 28.19, 28.21, 28.26, 28.29, 28.31, 28.34, 28.37, 28.38, 28.40, 28.41 y 28.42. • Eliminados: 28.35 y 28.44.
Sección 29 *Impuesto a las Ganancias*	• Añadidos: 29.16A, 29.19A, 29.34A a 29.34D y 29.37A. • Modificados: 29.1, 29.3A, 29.6, 29.13, 29.14, 29.16, 29.19, 29.24 a 29.26, 29.29, 29.36, 29.37 y 29.39. • Eliminado: 29.41.
Sección 30 *Conversión de Moneda Extranjera*	• Añadidos: 30.5A, 30.8A, 30.28, 30.29 y Apéndice a la Sección 30. • Modificados: 30.1, 30.5, 30.9, 30.11 y 30.25.
Sección 31 *Hiperinflación*	• Modificado: 31.13.

Sección	Cambios en los párrafos
Sección 32 *Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa*	• La Sección 32 no se modifica.
Sección 33 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*	• Añadidos: 33.7A y 33.15. • Modificados: 33.2, 33.4, 33.9, 33.11 y 33.12.
Sección 34 *Actividades Especializadas*	• Añadidos: 34.2A, 34.2B y 34.11G. • Modificados: 34.2, 34.3 a 34.7, 34.11B, 34.14 y 34.16.
Sección 35 *Transición a la Norma de Contabilidad* NIIF para las PYMES	• Modificados: 35.1 a 35.4, 35.6, 35.7, 35.9, 35.10 y 35.12A.
Apéndice A *Fecha de vigencia y transición*	• Se revisa el Apéndice A.
Apéndice B *Glosario de términos*	• Modificaciones consecuentes derivadas de las modificaciones en otras secciones de la Norma.

Apéndice B
Glosario de términos

Este Apéndice es parte integrante de la Norma.

estimaciones contables	Importes monetarios, en los estados financieros, que están sujetos a incertidumbre en la medición.
políticas contables	Principios específicos, bases, convencionalismos, reglas y procedimientos adoptados por una entidad para la elaboración y presentación de sus estados financieros.
ganancia contable	Ganancia o pérdida del periodo antes de deducir el gasto por el impuesto a las ganancias.
acumulación de ausencias retribuidas	Las ausencias retribuidas son aquéllas cuyo disfrute se aplaza, de forma que pueden ser utilizadas en periodos futuros si en el presente no se ha hecho uso del derecho correspondiente.
adquirida	El negocio o negocios cuyo control obtiene la adquirente en una combinación de negocios.
adquirente	La entidad que obtiene el control de la adquirida.
mercado activo	Un mercado en el que las transacciones de los activos o pasivos tienen lugar con frecuencia y volumen suficiente para proporcionar información de cara a fijar precios sobre una base de negocio en marcha.
agregación	La adición conjunta de activos, pasivos, patrimonio, ingresos o gastos que tienen características compartidas y están incluidos en la misma clasificación.
actividad agrícola	La gestión, por parte de una entidad, de la transformación de activos biológicos para destinarlos a la venta, en productos agrícolas u otros activos biológicos adicionales.
producto agrícola	El producto recolectado procedente de los activos biológicos de la entidad.
amortización	Distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.
costo amortizado de un activo financiero o de un pasivo financiero	El importe por el que se mide el activo o el pasivo financiero en el momento de su reconocimiento inicial menos los reembolsos del principal, más o menos la amortización acumulada utilizando el método del interés efectivo de cualquier diferencia entre ese importe inicial y el importe del vencimiento, y menos cualquier reducción (directamente o mediante el uso de una cuenta de provisión) por deterioro o incobrabilidad.
activo	Un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados.
asociada	Una entidad sobre la que el inversor tiene una influencia significativa.
planta productora	Una planta productora es una planta viva que: (a) se utiliza en la elaboración o suministro de productos agrícolas; (b) se espera que produzca durante más de un periodo; y (c) tiene una probabilidad remota de ser vendida como productos agrícolas, excepto por ventas incidentales de raleos y podas.
activo biológico	Un animal vivo o una planta.
costos por préstamos	Intereses y otros costos incurridos por una entidad en relación con los fondos tomados en préstamo.

 © IFRS Foundation

negocio

Un conjunto integrado de actividades y activos que es capaz de ser conducido y gestionado con el propósito de:

(a) proporcionar bienes o servicios a los clientes;

(b) generar ingresos por inversiones (como dividendos o participaciones); o

(c) generar otros ingresos de actividades ordinarias.

combinaciones de negocios

Una transacción u otro suceso en el que una adquirente obtiene el control de uno o más negocios. Las transacciones algunas veces denominadas "verdaderas fusiones" o "fusiones entre iguales" también son combinaciones de negocios en el sentido en que se utiliza el término en esta Norma.

importe en libros

El importe por el que un activo, un pasivo o patrimonio se reconoce en el estado de situación financiera.

efectivo

Efectivo mantenido en caja y depósitos a la vista.

equivalentes al efectivo

Inversiones a corto plazo de gran liquidez que son fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo y están sujetos a un riesgo insignificante de cambios en su valor.

flujos de efectivo

Entradas y salidas de efectivo y equivalentes al efectivo.

unidad generadora de efectivo

El grupo identificable de activos más pequeño que genera entradas de efectivo que sean, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos.

transacción con pagos basados en acciones liquidadas en efectivo

Una transacción con pagos basados en acciones en la que la entidad adquiere bienes o servicios incurriendo en un pasivo para transferir efectivo u otros activos al proveedor de esos bienes o servicios, por importes que están basados en el precio (o valor) de instrumentos de patrimonio (incluyendo acciones u opciones sobre acciones) de la entidad o de otra entidad del grupo.

clase de activos

Una agrupación de activos de naturaleza y uso similar en las operaciones de una entidad.

clasificación

La organización de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos sobre la base de características compartidas a efectos de presentación e información a revelar.

familiares cercanos a una persona

Miembros de la familia de quienes podría esperarse que influyan sobre esa persona, o que esa persona sea influida por ellos, en sus relaciones con la entidad, incluyendo:

(a) los hijos de esa persona y el cónyuge o persona con análoga relación de afectividad;

(b) los hijos del cónyuge de esa persona o persona con análoga relación de afectividad; y

(c) personas dependientes de esa persona, o el cónyuge de esa persona o persona con análoga relación de afectividad.

tasa de cambio de cierre

La tasa de cambio de contado existente al final del periodo sobre el que se informa.

estados financieros combinados

Los estados financieros de una entidad que informa que comprenden dos o más entidades que no están todas vinculadas por la relación controladora-subsidiaria.

componente de la entidad

Las operaciones y flujos de efectivo que pueden ser distinguidos claramente del resto de la entidad, tanto desde un punto de vista de la operación como a efectos de información financiera.

instrumentos financieros compuestos

Un instrumento financiero que, desde la perspectiva del emisor, contiene tanto un elemento de pasivo como de patrimonio.

estados financieros consolidados

Los estados financieros de un grupo en el que los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, y flujos de efectivo de la controladora y sus subsidiarias se presentan como si se tratase de una sola entidad económica.

obligación implícita

Una obligación que se deriva de las actuaciones de la propia entidad, en las que:

(a) debido a un patrón establecido de comportamiento en el pasado, a políticas empresariales que son de dominio público o a una declaración efectuada de forma suficientemente concreta, la entidad haya puesto de manifiesto ante terceros que está dispuesta a aceptar cierto tipo de responsabilidades; y

(b) como consecuencia de lo anterior, la entidad haya creado una expectativa válida, ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.

activo contingente

Un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo porque ocurra o, en su caso, porque deje de ocurrir uno o más eventos inciertos en el futuro que no están enteramente bajo el control de la entidad.

contraprestación contingente

Generalmente, una obligación de la adquirente de transferir activos adicionales o instrumentos de patrimonio a los anteriores propietarios de una adquirida como parte de un intercambio para el control de ésta si ocurren determinados sucesos futuros o se cumplen ciertas condiciones. Sin embargo, la contraprestación contingente también puede dar a la adquirente el derecho a recuperar contraprestaciones previamente transferidas si se cumplen determinadas condiciones.

pasivo contingente

(a) una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados y cuya existencia ha de ser confirmada sólo porque ocurran o dejen de ocurrir uno o más hechos futuros sucesos inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad; o

(b) una obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque:

(i) no es probable que para satisfacerla se vaya a requerir una salida de recursos que incorporen beneficios económicos; o

(ii) el importe de la obligación no pueda ser medido con la suficiente fiabilidad.

contrato

Un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles.

activo del contrato

El derecho de una entidad a una contraprestación a cambio de bienes o servicios que la entidad ha transferido a un cliente cuando ese derecho está condicionado por algo distinto al paso del tiempo (por ejemplo, el desempeño futuro de la entidad).

pasivo del contrato

La obligación de una entidad de transferir bienes o servicios a un cliente por los que la entidad ha recibido (o se ha vuelto exigible) una contraprestación del cliente.

control (de una entidad)

Un inversor controla una participada cuando está expuesto, o tiene derecho, a rendimientos variables procedentes de su implicación en la participada, y tiene la capacidad de influir en esos rendimientos a través de su poder sobre la participada.

impuesto corriente

El importe del impuesto por pagar (recuperable) por las ganancias (o pérdidas) fiscales del periodo corriente o de periodos anteriores.

cliente

Una parte que ha contratado con una entidad la obtención de bienes o servicios que son resultado de las actividades ordinarias de la entidad a cambio de una contraprestación.

fecha de transición a la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*

El comienzo del primer periodo para el que una entidad presenta información comparativa completa según la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* en sus primeros estados financieros que cumplen con la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*.

diferencias temporarias deducibles

Diferencias temporarias que dan lugar a importes que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.

© IFRS Foundation

impuestos diferidos

Impuesto a las ganancias a pagar (recuperable) con respecto a las ganancias (o pérdidas) fiscales de periodos futuros como resultado de transacciones o sucesos pasados.

activos por impuestos diferidos

Cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en periodos futuros, relacionadas con:

(a) las diferencias temporarias deducibles;

(b) la compensación de pérdidas fiscales no utilizadas procedentes de periodos anteriores; y

(c) la compensación de créditos fiscales no utilizados procedentes de periodos anteriores.

pasivo por impuestos diferidos

Importes de impuestos a las ganancias a pagar en periodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.

pasivo por beneficios definidos

La obligación por beneficios definidos en la fecha de presentación menos el valor razonable en la fecha de presentación de los activos del plan (si los hubiera) con los que se liquidarán directamente las obligaciones.

obligación por beneficios definidos

El valor actual de las obligaciones de una entidad en virtud de planes de beneficios definidos.

planes de beneficios definidos

Planes de beneficios post-empleo diferentes de los planes de aportaciones definidas.

planes de aportaciones definidas

Planes de beneficios post-empleo, en los cuales una entidad paga aportaciones fijas a una entidad separada (un fondo) y no tendrá ninguna obligación legal ni implícita de pagar aportaciones adicionales o de hacer pagos de beneficios directos a los empleados, en el caso de que el fondo no disponga de suficientes activos para pagar todos los beneficios de los empleados por los servicios que éstos han prestado en el periodo corriente y en los anteriores.

importe depreciable

El costo de un activo o el importe que lo sustituya (en los estados financieros) previa deducción de su valor residual.

depreciación

Distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.

baja en cuentas

La eliminación, ya sea en su totalidad o en parte, de un activo o un pasivo reconocido del estado de situación financiera de una entidad.

desarrollo

Aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico por medio de un plan o diseño para la producción de materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios nuevos, o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o uso comercial.

operación discontinuada

Un componente de la entidad del que se ha dispuesto, o está mantenido para la venta, y:

(a) representa una línea de negocio o un área geográfica; que es significativa y puede considerarse separada del resto;

(b) es parte de un único plan coordinado para disponer de una línea de negocio o de un área geográfica de la operación que sea significativa y pueda considerarse separada del resto; o

(c) es una entidad subsidiaria adquirida exclusivamente con la finalidad de revenderla.

dividendos

Distribuciones de ganancias a los tenedores de instrumentos de patrimonio en proporción al porcentaje de los instrumentos poseídos de una clase concreta de capital.

recurso económico

Un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos.

método del interés efectivo

Un método de cálculo del costo amortizado de un activo o un pasivo financiero (o de un grupo de activos financieros o pasivos financieros) y de distribución del ingreso por intereses o gasto por intereses a lo largo del periodo correspondiente.

tasa de interés efectiva

La tasa de descuento que iguala exactamente los flujos de efectivo futuros por pagos o cobros estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento financiero o, cuando sea adecuado, en un periodo más corto, con el importe en libros neto del activo financiero o pasivo financiero.

eficacia de una cobertura

El grado en el que los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo de la partida cubierta, directamente atribuibles al riesgo cubierto, se compensan con los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo del instrumento de cobertura.

beneficios a los empleados

Todas las formas de contraprestación concedidas por una entidad a cambio de los servicios prestados por los empleados.

características cualitativas de mejora

Una característica cualitativa que hace la información financiera más útil. Las características cualitativas de mejora son comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad.

patrimonio

La parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

derecho sobre el patrimonio

Un derecho sobre la parte residual de los activos de una entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

transacción con pagos basados en acciones liquidada mediante instrumentos de patrimonio

Una transacción con pagos basados en acciones en la que la entidad:

(a) recibe bienes o servicios como contraprestación de sus instrumentos de patrimonio propios (incluyendo acciones u opciones sobre acciones); o

(b) recibe bienes o servicios pero no tiene obligación de liquidar la transacción con el proveedor.

errores

Omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o más ejercicios anteriores, resultantes del no empleo o de un uso indebido de información fiable que:

(a) estaba disponible cuando se autorizó la emisión de los estados financieros para tales periodos; y

(b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.

contrato pendiente de ejecución

Un contrato, o una parte de un contrato, que está sin ejecutar por igual—ninguna parte ha cumplido ninguna de sus obligaciones, o ambas partes han cumplido parcialmente sus obligaciones en igual medida.

incertidumbre sobre la existencia

Incertidumbre sobre si existe un activo o pasivo.

gastos

Disminuciones en los activos o incrementos en los pasivos que dan lugar a disminuciones en el patrimonio, distintos de los relacionados con distribuciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio.

presentación razonable

Presentación fidedigna de los efectos de las transacciones, así como de otros sucesos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos.

valor razonable

El precio que se recibiría por vender un activo, o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha en la medición.

arrendamiento financiero

Un arrendamiento que transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. La propiedad del mismo, en su caso, puede o no ser transferida. Un arrendamiento que no sea financiero es un arrendamiento operativo.

activo financiero

Cualquier activo que es:

(a) efectivo;

© IFRS Foundation

(b) un instrumento de patrimonio de otra entidad;

(c) un derecho contractual:

(i) a recibir efectivo u otro activo financiero de otra entidad; o

(ii) a intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad, en condiciones que sean potencialmente favorables para la entidad; o

(d) un contrato que será o podrá ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propio de la entidad y:

(i) obliga o puede obligar a la entidad a recibir una cantidad variable de sus instrumentos de patrimonio propios; o

(ii) que será o podrá ser liquidado mediante una forma distinta al intercambio de un importe fijo de efectivo, o de otro activo financiero, por una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio propio de la entidad. Para este propósito, tampoco se incluirán entre los instrumentos de patrimonio propio de la entidad aquéllos que sean, en sí mismos, contratos para la futura recepción o entrega de instrumentos de patrimonio propio de la entidad.

contrato de garantía financiera Un contrato que requiere que el emisor efectúe pagos específicos para reembolsar al tenedor por la pérdida en que incurre cuando un deudor específico incumpla su obligación de pago a su vencimiento, de acuerdo con las condiciones, originales o modificadas, de un instrumento de deuda.

instrumento financiero Un contrato que da lugar a un activo financiero en una entidad y a un pasivo financiero o un instrumento de patrimonio en otra entidad.

pasivo financiero Un pasivo que es:

(a) una obligación contractual:

(i) de entregar efectivo u otro activo financiero a otra entidad; o

(ii) a intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad, en condiciones que sean potencialmente desfavorables para la entidad; o

(b) un contrato que será o podrá ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propio de la entidad y:

(i) obliga o puede obligar a la entidad a entregar una cantidad variable de sus instrumentos de patrimonio propios, o

(ii) será o podrá ser liquidado mediante una forma distinta al intercambio de una cantidad fija de efectivo, o de otro activo financiero, por una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio propio de la entidad. Para este propósito, tampoco se incluirán entre los instrumentos de patrimonio propio de la entidad aquéllos que sean, en sí mismos, contratos para la futura recepción o entrega de instrumentos de patrimonio propio de la entidad.

situación financiera La relación de los activos, pasivos y patrimonio de una entidad tal y como se informa en el estado de situación financiera.

estados financieros Representación estructurada de la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de una entidad.

actividades de financiación Actividades que producen cambios en el tamaño y la composición de los capitales propios y de los préstamos tomados por parte de la entidad.

compromiso en firme Un acuerdo obligatorio para intercambiar una determinada cantidad de activos a un precio determinado, en una fecha o fechas futuras prefijadas.

entidad que adopta por primera vez la Norma de Una entidad que presenta sus primeros estados financieros anuales que se ajustan a la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*, independientemente de que su marco

Contabilidad *NIIF para las PYMES*	conceptual anterior fuera las Normas NIIF de Contabilidad completas u otro conjunto de normas contables.
transacción prevista	Una transacción futura anticipada, pero no comprometida.
negocio en el extranjero	Una entidad subsidiaria, asociada, acuerdo conjunto o sucursal de la entidad que informa, cuyas actividades se fundamentan o se llevan a cabo en un país o moneda distintos a los de la entidad que informa.
Normas NIIF de Contabilidad completas	Normas e Interpretaciones emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Esas Normas comprenden: (a) las Normas Internacionales de Información Financiera; (b) las Normas Internacionales de Contabilidad; (c) las Interpretaciones CINIIF; y (d) las Interpretaciones SIC.
moneda funcional	Moneda del entorno económico principal en el que opera la entidad.
fecha de normalización de la moneda funcional	La fecha en que la moneda funcional de una entidad deja de tener una o ambas características que definen la hiperinflación grave o cuando se produce un cambio en la moneda funcional de la entidad a una moneda que no está sujeta a hiperinflación grave.
características cualitativas fundamentales	Una característica cualitativa fundamental que debe poseer la información financiera para que sea útil para los usuarios principales de los estados financieros con propósito general. Las características cualitativas fundamentales son la relevancia y la representación fiel.
financiación (de beneficios post-empleo)	Aportaciones por una entidad, y algunas veces por los empleados, a otra entidad, o a un fondo, que está separada legalmente de la entidad que informa, y es la encargada de pagar los beneficios a los empleados.
estados financieros con propósito general	Informes financieros con propósito general que proporcionan información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad que informa.
hipótesis de negocio en marcha	Una entidad es un negocio en marcha salvo que la gerencia tenga la intención de liquidarla o de hacer cesar sus operaciones, o cuando no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas.
plusvalía	Un activo que representa los beneficios económicos futuros que surgen de otros activos adquiridos en una combinación de negocios, que no están identificados individualmente ni reconocidos de forma separada.
gobierno	La administración del gobierno en sí, las agencias gubernamentales y organismos similares, sean locales, regionales, nacionales o internacionales.
subvenciones del gobierno	Ayudas procedentes del sector público en forma de transferencias de recursos a una entidad en contrapartida del cumplimiento, pasado o futuro, de ciertas condiciones relativas a sus actividades de operación.
fecha de concesión	La fecha en que la entidad y un tercero (incluyendo en este término a los empleados) alcanzan un acuerdo de pagos basados en acciones, que se produce cuando la entidad y la contraparte llegan a un entendimiento compartido sobre los plazos y condiciones del acuerdo. En la fecha de concesión, la entidad confiere a la contraparte el derecho a recibir efectivo, otros activos, o sus instrumentos de patrimonio, sujeto al cumplimiento, en su caso, de determinadas condiciones para la irrevocabilidad de la concesión. Si ese acuerdo está sujeto a un proceso de aprobación (por ejemplo, por los accionistas), la fecha de concesión es aquella en la que se obtiene la aprobación.
inversión bruta en un arrendamiento	Suma de: (a) los pagos mínimos a recibir por el arrendador por el arrendamiento financiero; y

 © IFRS Foundation

(b) cualquier valor residual no garantizado que corresponda al arrendador.

grupo

Una controladora y todas sus subsidiarias.

partida cubierta

A efectos de la contabilidad de cobertura especial por parte de las PYMES, según la Parte II de la Sección 11, una partida cubierta es:

(a) riesgo de tasa de interés de un instrumento de deuda medido a su costo amortizado;

(b) riesgo de tasa de cambio en moneda extranjera o de tasa de interés en un compromiso firme o en una transacción prevista altamente probable;

(c) riesgo de precio de una materia prima cotizada que la entidad mantiene o en un compromiso firme o una transacción prevista altamente probable de comprar o vender una materia prima cotizada; o

(d) riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera en una inversión neta en un negocio en el extranjero.

instrumento de cobertura

A efectos de la contabilidad de cobertura especial por parte de las PYMES, según la Parte II de la Sección 11, un instrumento de cobertura es un instrumento financiero que cumple todos los términos y condiciones siguientes:

(a) es una permuta de tasa de interés, una permuta financiera de diferencias de cambio, contrato de intercambio a término de moneda extranjera o un contrato a término de cambio de materia prima cotizada que se espera que sea altamente efectivo para compensar un riesgo identificado en el párrafo 11.63 que se designa como riesgo cubierto;

(b) involucra una parte externa a la entidad que informa (es decir, externa al grupo, segmento o entidad individual que informa);

(c) su importe nocional es igual al importe designado del principal o al importe nocional de la partida cubierta;

(d) tiene una fecha de vencimiento especificada no posterior a:

(i) el vencimiento del instrumento financiero cubierto;

(ii) la liquidación esperada del compromiso de compra o venta de la materia prima cotizada; o

(iii) la ocurrencia de la muy altamente probable transacción de moneda extranjera prevista o de la transacción con una materia prima cotizada que se cubre.

(e) no tiene pago anticipado, terminación anticipada o características ampliadas.

máximo y mejor uso

El uso de un activo no financiero por participantes del mercado que maximizaría el valor del activo o del grupo de activos y pasivos (por ejemplo, un negocio) en el que se utilizaría dicho activo.

altamente probable

Con una probabilidad significativamente mayor de que ocurra que de que no ocurra.

(pérdida) por deterioro de valor

Cantidad en que el importe en libros de un activo excede:

(a) en el caso de los inventarios, su precio de venta menos los costos de terminación y venta; o

(b) en el caso de otros activos no financieros, su importe recuperable.

impracticable

La aplicación de un requerimiento es impracticable cuando la entidad no pueda aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo.

ingresos

Incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos que dan lugar a incrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio.

estado de resultados

Estado financiero que presenta todos los elementos de ingresos y gastos reconocidos en un periodo sobre el que se informa, excluyendo los elementos de otro resultado integral.

impuesto a las ganancias Todos los impuestos nacionales y extranjeros que se basan en los beneficios imponibles. El impuesto a las ganancias incluye también impuestos, tales como retenciones de impuestos que una subsidiaria, asociada o acuerdo negocio conjunto tienen que pagar por repartos de ganancias a la entidad que informa.

contrato de seguro Un contrato en el que una de las partes (la aseguradora) acepta un riesgo de seguro significativo de la otra parte (el tenedor de la póliza), acordando compensar al tenedor si ocurre un evento futuro incierto (el evento asegurado) que afecta de forma adversa al tenedor del seguro.

activo intangible Un activo identificable, de carácter no monetario y sin sustancia física. Un activo es identificable cuando:

(a) es separable, es decir, es susceptible de ser separado o dividido de la entidad y vendido, transferido, explotado, arrendado o intercambiado, bien individualmente junto con un contrato, un activo o un pasivo relacionado; o

(b) surge de derechos contractuales o de otros derechos de tipo legal, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.

tasa de interés implícita en el arrendamiento La tasa de descuento que, al inicio del arrendamiento, produce la igualdad entre el valor presente total de (a) los pagos mínimos por el arrendamiento y (b) el valor residual no garantizado con la suma de (i) el valor razonable del activo arrendado y (ii) cualquier costo directo inicial del arrendador.

informe financiero intermedio Un informe financiero que contiene un conjunto de estados financieros completos o un conjunto de estados financieros condensados para un periodo intermedio.

periodo intermedio Un periodo contable menor que un periodo anual completo.

valor intrínseco La diferencia entre el valor razonable de las acciones que la contraparte tiene derecho (condicional o incondicional) a suscribir, o que tiene derecho a recibir, y el precio (si existiese) que la contraparte está (o estará) obligada a pagar por esas acciones. Por ejemplo, una opción sobre acciones con un precio de ejercicio de 15 u. m. sobre una acción con un valor razonable de 20 u. m., tiene un valor intrínseco de 5 u. m.

inventarios Activos:

(a) poseídos para ser vendidos en el curso normal del negocio;

(b) en proceso de producción con vistas a esa venta; o

(c) en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios.

actividades de inversión La adquisición y disposición de activos a largo plazo, así como otras inversiones no incluidas en los equivalentes al efectivo.

propiedad de inversión Propiedades (terrenos o edificios, o partes de un edificio, o ambos) que se mantienen por el dueño o el arrendatario bajo un arrendamiento financiero para obtener rentas, plusvalías o ambas, y no para:

(a) su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o

(b) su venta en el curso ordinario de las operaciones.

acuerdo conjunto Un acuerdo por el cual dos o más partes tienen control conjunto. Los acuerdos conjuntos pueden tomar la forma de operaciones controladas de forma conjunta activos controlados de forma conjunta, o entidades controladas de forma conjunta.

control conjunto El reparto contractualmente acordado del control de un acuerdo. Existe solo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control.

entidades controladas de forma conjunta Un acuerdo negocio conjunto que implica la creación de una sociedad por acciones, una asociación con fines empresariales u otro tipo de entidad, en la que cada parte

participante adquiere una participación. La entidad opera de la misma manera que otras entidades, excepto que un acuerdo entre las partes establece el control conjunto.

arrendamiento

Un acuerdo mediante el cual el arrendador transmite al arrendatario, a cambio de un pago o de una serie de pagos, el derecho de uso de un activo durante un periodo acordado.

tasa de interés incremental de los préstamos del arrendatario

La tasa de interés que el arrendatario habría de pagar en un arrendamiento similar o, si éste no fuera determinable, la tasa en la que incurriría aquél, al inicio del arrendamiento, si pidiera prestados, en un plazo y con garantías similares, los fondos necesarios para comprar el activo.

pasivo

Una obligación presente de la entidad de transferir un recurso económico como resultado de sucesos pasados.

préstamos por pagar

Pasivos financieros diferentes de las cuentas comerciales por pagar a corto plazo en condiciones normales de crédito.

participantes del mercado

Compradores y vendedores en el mercado principal (o más ventajoso) del activo o pasivo, que tienen todas las características siguientes:

(a) son independientes entre sí, es decir, no son partes relacionadas según la definición de la Sección 33;

(b) están bien informados, tienen un conocimiento razonable sobre el activo o el pasivo y la transacción utilizando toda la información disponible;

(c) son capaces de realizar una transacción para el activo; y

(d) tienen voluntad de realizar una transacción con el activo o pasivo—es decir, están motivados, pero no forzados u obligados de otra forma a hacerlo.

condición referida al mercado

Una condición de rendimiento de la que depende el precio de ejercicio, la irrevocabilidad o la posibilidad de ejercicio de un instrumento de patrimonio, que está relacionada con el precio (o valor) de mercado de los instrumentos de patrimonio de la entidad (o de los instrumentos de patrimonio de otra entidad en el mismo grupo), tal como:

(a) que se alcance un determinado precio de la acción o un determinado importe de valor intrínseco de una opción sobre acciones; o

(b) que se consiga un determinado objetivo basado en el precio (o valor) de mercado de los instrumentos de patrimonio de la entidad (o de los instrumentos de patrimonio de otra entidad del mismo grupo) en relación a un índice de precios de mercado de instrumentos de patrimonio de otras entidades.

Una condición para la irrevocabilidad (o consolidación) de la concesión basada en el mercado requiere que la contraparte complete un periodo especificado de servicio (es decir, una condición de servicio); el requerimiento relativo al servicio puede ser explícito o implícito.

material o con importancia relativa

La información es material o tiene importancia relativa si su omisión, expresión inadecuada o ensombrecimiento podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios principales de los estados financieros con propósito general toman a partir de los estados financieros, que proporcionan información financiera sobre una determinada entidad que informa.

medida

El resultado de la aplicación de una base de medición a un activo o pasivo y los ingresos y gastos relacionados.

base de medición

Una característica identificada—por ejemplo, costo histórico, valor razonable o valor de cumplimiento—de una partida que está siendo medida.

incertidumbre en la medición

La incertidumbre que surge cuando los importes monetarios de los estados financieros no pueden ser observados directamente y deben, en su lugar, estimarse.

pagos mínimos del arrendamiento

Pagos mínimos por el arrendamiento son los pagos que se requieren o pueden requerírsele al arrendatario durante el plazo del arrendamiento, excluyendo tanto las cuotas de carácter contingente como los costos de los servicios y los impuestos que ha de pagar el arrendador y le hayan de ser reembolsados. También se incluye:

(a) en el caso del arrendatario, cualquier importe garantizado por él mismo o por un tercero vinculado con él; o

(b) en el caso del arrendador, cualquier valor residual que se le garantice, ya sea por:

(i) parte del arrendatario;

(ii) una parte vinculada con éste; o

(iii) una parte no vinculada con el arrendatario que sea financieramente capaz de atender a las obligaciones derivadas de la garantía prestada.

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

partidas monetarias

Unidades monetarias mantenidas en efectivo, así como activos y pasivos que se van a recibir o pagar, mediante una cantidad fija o determinable de unidades monetarias.

mercado más ventajoso

El mercado que maximiza el importe que se recibiría por vender el activo o minimiza el importe que se pagaría por transferir el pasivo, después de tener en cuenta los costos de transacción y los costos de transporte.

planes multi-patronales (de beneficios)

Planes de aportaciones definidas (diferentes de los planes gubernamentales) o planes de beneficios definidos (diferentes de los planes gubernamentales):

(a) en los cuales se juntan los activos aportados por distintas entidades que no están bajo control común; y

(b) que se utilizan para proporcionar beneficios a los empleados de más de una entidad, teniendo en cuenta que tanto las aportaciones como los importes de los beneficios se determinan sin tener en cuenta la identidad de la entidad ni de los empleados cubiertos por el plan.

inversión bruta en un arrendamiento

Inversión bruta en un arrendamiento descontada al tasa de interés implícito en él.

participación no controladora

El patrimonio de una subsidiaria no atribuible, directa o indirectamente, a la controladora.

notas (a los estados financieros)

Las notas contienen información adicional a la presentada en el estado de situación financiera, estado del resultado integral, estado de resultados (si se presenta), estado de resultados y ganancias acumuladas combinado (si se presenta), estado de cambios en el patrimonio y estado de flujos de efectivo. Las notas suministran descripciones narrativas o desagregaciones de partidas presentadas en esos estados, e información sobre partidas que no cumplen las condiciones para ser reconocidas en ellos.

importe nocional

La cantidad de unidades monetarias, acciones, fanegas, libras u otras unidades especificadas en un contrato de instrumento financiero.

objetivo de los estados financieros

Proporcionar información financiera sobre una entidad que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad.

datos de entrada observables

Datos de entrada que son desarrollados utilizando datos de mercado, tales como información disponible públicamente sobre los sucesos o transacciones reales, y que

reflejan los supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo.

compensación La agrupación de un activo y pasivo que se reconocen y miden como partidas contables separadas en un solo importe en el estado de situación financiera.

contrato de carácter oneroso Un contrato en el cual los costos inevitables de cumplir con las obligaciones que conlleva exceden a los beneficios económicos que se espera recibir de éste.

actividades de operación Las actividades que constituyen la principal fuente de ingresos de actividades ordinarias de una entidad, y otras actividades que no son de inversión ni de financiación.

arrendamiento operativo Un arrendamiento que no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad. Un arrendamiento que no es operativo es un arrendamiento financiero.

transacción ordenada Una transacción que supone una exposición al mercado para un periodo anterior a la fecha de la medición, para tener en cuenta las actividades de comercialización que son usuales y habituales para transacciones que involucran estos activos o pasivos; no es una transacción forzada (por ejemplo, una liquidación forzada o una venta urgente).

acción ordinaria Instrumento de patrimonio que está subordinado a todas las demás clases de instrumentos de patrimonio.

otro resultado integral Partidas de ingresos y gastos (incluidos los ajustes por reclasificación) que no se reconocen en el resultado, tal como lo requiere o permite esta Norma.

incertidumbre sobre el desenlace Incertidumbre sobre el importe o calendario de cualquier entrada o salida de beneficios económicos que procederán de un activo o pasivo.

propietarios Tenedores de instrumentos clasificados como patrimonio.

controladora Una entidad que controla una o más entidades.

rendimiento La relación de los ingresos y gastos de una entidad, tal como se informa en el estado de resultados integral.

condición de rendimiento (de un acuerdo de pago basado en acciones)

Una condición necesaria para la irrevocabilidad de la concesión que requiere que:

(a) la contraparte complete un periodo especificado de servicio (que es, una condición de servicio); el requerimiento relativo al servicio puede ser explícito o implícito; y

(b) se cumpla un objetivo, u objetivos, de rendimiento especificado mientras la contraparte presta el servicio requerido en (a).

El periodo para lograr el objetivo (u objetivos) de rendimiento:

(a) no se extenderá más allá del final del periodo de servicio; y

(b) puede comenzar antes del periodo de servicio con la condición de que la fecha de comienzo del objetivo de rendimiento no sea sustancialmente anterior al comienzo del periodo de servicio.

Un objetivo de rendimiento se define por referencia a:

(a) las operaciones (o actividades) propias de la entidad, o las operaciones o actividades de otra entidad del mismo grupo (es decir, una condición de irrevocabilidad (consolidación) de la concesión no referida al mercado); o

(b) el precio (o valor) de los instrumentos de patrimonio de la entidad o los instrumentos de patrimonio de otra entidad del mismo grupo (incluidas acciones y opciones sobre acciones) (es decir, una condición de irrevocabilidad (consolidación) de la concesión referida al mercado).

Un objetivo de rendimiento puede relacionarse con el rendimiento de la entidad en su totalidad o con alguna parte de la entidad (o parte del grupo), tal como una división o un empleado individual.

activos del plan (de un plan de beneficios a empleados)	Activos mantenidos por un fondo de beneficios para los empleados a largo plazo y pólizas de seguro que cumplen los requisitos.
beneficios post-empleo	Beneficios a los empleados (diferentes de los beneficios por terminación) que se pagan después de completar su periodo de empleo.
planes de beneficios post-empleo	Acuerdos, formales o informales, en los que la entidad se compromete a suministrar beneficios a uno o más empleados tras la terminación de su periodo de empleo.
potencial para producir beneficios económicos	Dentro de un recurso económico, una característica que ya exista y que, al menos, en una circunstancia, produciría beneficios económicos para esa entidad más allá de los disponibles para todas las demás partes.
valor presente	Una estimación actual del valor descontado de los flujos de efectivo netos futuros en el curso normal del negocio.
moneda de presentación	La moneda en la cual se presentan los estados financieros.
usuarios principales	Inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales.
mercado principal	El mercado con el mayor volumen y nivel de actividad para el activo o pasivo.
probable	Que tiene más probabilidad de que ocurra que de lo contrario.
resultado del periodo	Total de ingresos menos gastos, excluyendo los componentes de otro resultado integral.
unidad de crédito proyectada	Un método de valoración actuarial que considera que cada periodo de servicio da lugar a una unidad adicional de derecho a beneficios y mide cada unidad por separado para construir la obligación final (a veces conocido como el método de los beneficios acumulados (devengados) prorrateados en función del servicio o como el método de los beneficios/años de servicio).
compromiso (en un contrato con un cliente)	es una obligación de transferir un bien o servicio distinto (o un paquete distinto de bienes o servicios).
propiedades, planta y equipo	Activos tangibles que: (a) poseen una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y (b) se esperan usar durante más de un periodo.
provisión	Pasivo cuya cuantía o vencimiento es incierto.
prudencia	El ejercicio de la cautela cuando se realizan juicios bajo condiciones de incertidumbre. El ejercicio de prudencia significa que los activos e ingresos no están sobrestimados y los pasivos y gastos no están subestimados. Igualmente, el ejercicio de la prudencia no permite la subestimación de activos o ingresos, ni la sobrestimación de pasivos o gastos.
obligación pública de rendir cuentas	Una entidad tiene obligación pública de rendir cuentas cuando: (a) sus instrumentos de deuda o de patrimonio se negocian en un mercado público o están en proceso de emitir estos instrumentos para negociarse en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado fuera de la bolsa de valores, incluyendo mercados locales o regionales); o (b) posee activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros como uno de sus negocios principales (por ejemplo, bancos, cooperativas de crédito, compañías de seguros, comisionistas, intermediarios de valores, fondos de pensiones, fondos de inversión colectiva y bancos de inversión a menudo cumplen este segundo criterio).

 © IFRS Foundation

que cotizan en bolsa (instrumentos de deuda o patrimonio)

Negociados, o en proceso de ser emitidos para su negociación, en un mercado público (una bolsa de valores nacional o extranjera o mercados organizados no regulados, incluidos los mercados locales y regionales).

reconocimiento

El proceso de captar, para su inclusión en el estado de situación financiera o en el estado (o estados) del rendimiento financiero, una partida que cumple la definición de uno de los elementos de los estados financieros—un activo, un pasivo, patrimonio, ingresos o gastos. El reconocimiento involucra la representación del elemento en uno de los estados—solo o como parte de otras partidas—en palabras y mediante un importe monetario, y la inclusión de ese importe en uno o más totales del estado correspondiente.

importe recuperable

El mayor entre el valor razonable menos los costos de venta de un activo (o de una unidad generadora de efectivo) y su valor en uso.

partes relacionadas

Una parte relacionada es una persona o entidad que está relacionada con la entidad que prepara sus estados financieros (la entidad que informa):

(a) una persona o un familiar cercano de la familia de esa persona está relacionada con una entidad que informa si esa persona:

  (i) es un miembro del personal clave de la gerencia de la entidad que informa o de una controladora de la entidad que informa;

  (ii) ejerce control o control conjunto sobre la entidad que informa; o

  (iii) ejerce influencia significativa sobre la entidad que informa.

(b) una entidad está relacionada con una entidad que informa si le son aplicables cualquiera de las condiciones siguientes:

  (i) la entidad y la entidad que informa son miembros del mismo grupo (lo cual significa que cada controladora, subsidiaria u otra subsidiaria de la misma controladora, son partes relacionadas entre sí).

  (ii) una entidad es una asociada o una entidad controlada de forma conjunta de la otra entidad (o una asociada o una entidad controlada de forma conjunta de un miembro de un grupo del que la otra entidad es miembro).

  (iii) ambas entidades son entidades controladas de forma conjunta de la misma tercera entidad.

  (iv) una entidad es una entidad controlada de forma conjunta de una tercera entidad, y la otra entidad es una asociada de la tercera entidad.

  (v) la entidad es un plan de beneficios post-empleo para los trabajadores de la entidad que informa o de una entidad que sea parte relacionada de ésta. Si la propia entidad que informa es un plan, los empleadores patrocinadores también son parte relacionada de la entidad que informa.

  (vi) la entidad está controlada o controlada conjuntamente por una persona identificada en (a).

  (vii) la entidad o cualquier miembro de un grupo del cual es parte proporciona servicios del personal clave de la gerencia a la entidad que informa o a la controladora de la entidad que informa.

  (viii) una persona identificada en (a)(ii) tiene influencia significativa sobre la entidad o es un miembro del personal clave de la gerencia de la entidad (o de una controladora de la entidad).

transacción con partes relacionadas

Una transferencia de recursos, servicios u obligaciones entre partes relacionadas, con independencia de que se cargue o no un precio.

actividades relevantes (de una participada)

Las actividades que afectan significativamente a los rendimientos de la empresa participada.

fiabilidad

La calidad de la información que hace que esté libre de errores materiales o con importancia relativa y sesgos y que represente fielmente lo que pretende representar o lo que razonablemente podría esperarse que represente.

fecha de presentación

El final del último periodo cubierto por los estados financieros o por un informe financiero intermedio.

entidad que informa

Una entidad a la que se le requiere, u opta por, preparar estados financieros con propósito general.

periodo sobre el que se informa

El periodo cubierto por los estados financieros o por un informe financiero intermedio.

investigación

Estudio original y planificado, emprendido con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.

valor residual (de un activo)

El importe estimado que una entidad podría obtener en el momento presente por disponer del elemento, después de deducir los costos estimados por tal disposición, si el activo hubiera alcanzado ya la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.

aplicación retroactiva (de un cambio de política contable)

Aplicación de una nueva política contable a transacciones, otros sucesos y condiciones, como si se hubiese aplicado siempre.

ingreso de actividades ordinarias

Ingresos que surgen del curso de las actividades ordinarias de una entidad.

estados financieros separados

Los presentados por una entidad, en las que ésta podría elegir, de acuerdo con los párrafos 9.25 y 9.26, contabilizar sus inversiones en subsidiarias, entidades controladas de forma conjunta y asociadas, ya sea al costo menos el deterioro de valor, al valor razonable con los cambios en el valor razonable reconocidos en el resultado del periodo o utilizando el método de la participación siguiendo los procedimientos del párrafo 14.8.

acuerdos de concesión de servicios

Un acuerdo mediante el cual un gobierno u otro organismo del sector público contrae con un operador privado para desarrollar (o actualizar), operar y mantener los activos de infraestructura de la concedente, tales como carreteras, puentes, túneles, aeropuertos, redes de distribución de energía, prisiones u hospitales.

condición de servicio

Una condición necesaria para la irrevocabilidad de la concesión que requiere que una contraparte complete un periodo especificado de servicio durante el cual se proporcionan los servicios a la entidad. Si la contraparte, independientemente de la razón, deja de proporcionar el servicio durante el periodo necesario para la irrevocabilidad de la concesión, no cumple la condición. Una condición de servicio no requiere que se cumpla un objetivo de rendimiento.

hiperinflación grave

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

(a) no tiene disponible un índice general de precios fiable para todas las entidades con transacciones y saldos en la moneda; y

(b) la moneda no es convertible en una moneda extranjera relativamente estable. La evaluación de la convertibilidad se realiza conforme a la Sección 30.

acuerdo con pagos basados en acciones

Un acuerdo entre la entidad (u otra entidad del grupo o cualquier accionista de cualquier entidad del grupo) y un tercero (incluyendo un empleado) que otorga el derecho a dicho tercero a recibir:

(a) efectivo u otros activos de la entidad por importes que están basados en el precio (o valor) de instrumentos de patrimonio (incluyendo acciones u opciones sobre acciones) de la entidad o de otra entidad del grupo; o

(b) instrumentos de patrimonio (incluyendo acciones u opciones sobre acciones) de la entidad o de otra entidad del grupo

© IFRS Foundation

siempre que se cumplan las condiciones para la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión, si las hubiera.

transacción con pagos basados en acciones

Una transacción en la que la entidad:

(a) recibe bienes o servicios del proveedor de dichos bienes o servicios (incluyendo un empleado) en un acuerdo con pagos basados en acciones; o

(b) incurre en una obligación de liquidar la transacción con el proveedor en un acuerdo con pagos basados en acciones cuando otra entidad del grupo reciba esos bienes o servicios.

pequeñas y medianas entidades

Entidades que:

(a) no tienen obligación pública de rendir cuentas; y

(b) publican estados financieros con propósito general para usuarios externos.

Una entidad tiene obligación pública de rendir cuentas cuando:

(a) registra, o está en proceso de registrar, sus estados financieros en una comisión de valores u otra organización reguladora, con el propósito de emitir algún tipo de instrumentos en un mercado público; o

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

plan estatal (de beneficios a los empleados)

Los planes de beneficios a los empleados son establecidos por la legislación para cubrir a todas las entidades (o bien todas las entidades de una misma categoría concreta, por ejemplo, un sector industrial específico) y se administran por autoridades nacionales o locales, o por otro organismo (por ejemplo, una agencia autónoma creada específicamente para este propósito) que no está sujeto al control o influencia de la entidad que informa.

estado de flujos de efectivo

Estado financiero que proporciona información sobre los cambios en el efectivo y los equivalentes de efectivo de una entidad durante un periodo, mostrando por separado los cambios durante el periodo de las actividades de operación, inversión y financiación.

estado de cambios en el patrimonio

Estado financiero que presenta el resultado del periodo, los elementos de ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio del periodo, los efectos de los cambios en la política contable y las correcciones de errores reconocidos en el periodo y (según el formato del estado de cambios en el patrimonio elegido por la entidad) los importes de las transacciones con los propietarios que actúan en su calidad de tales durante el periodo.

estado del resultado integral

Un estado financiero que presenta todos los elementos de ingresos y gastos reconocidos en un periodo, incluidos los elementos reconocidos en la determinación del resultado del periodo (que es un subtotal en el estado del resultado integral) y los elementos de otro resultado integral Si una entidad elige presentar un estado de resultados y un estado del resultado integral, el estado del resultado integral comenzará con el resultado y, a continuación, mostrará las partidas de otro resultado integral.

estado de situación financiera

Estado financiero que presenta la relación de los activos, pasivos y patrimonio de una entidad a una fecha determinada (también llamado balance).

estado de resultados y ganancias acumuladas

Un estado financiero que presenta el resultado del periodo y los cambios en los beneficios retenidos.

subsidiaria

Una entidad que está controlada por otra entidad.

base fiscal

La base fiscal de un activo o pasivo es el importe atribuido, para fines fiscales, a dicho activo o pasivo.

gastos por impuestos

El importe agregado incluido en el resultado integral total o en el patrimonio del periodo sobre el que se informa con respecto al impuesto corriente y al impuesto diferido.

ganancia fiscal (pérdida fiscal)

Las ganancias (pérdidas) del periodo sobre el que se informa en el que los impuestos a las ganancias son pagaderos o recuperables, determinado de acuerdo con las normas establecidas por las autoridades fiscales. El beneficio imponible es igual a la renta imponible menos los importes deducibles de la ganancia fiscal.

diferencias temporarias imponibles

Diferencias temporarias que resultarán en cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal de periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.

diferencias temporarias

Diferencias entre el importe en libros que un activo o un pasivo tiene en el estado de situación financiera y su base fiscal.

beneficios por terminación

Beneficios a los empleados proporcionados por la terminación del periodo de empleo de un empleado como consecuencia de:

(a) la decisión de la entidad de resolver el contrato del empleado antes de la fecha normal de retiro; o

(b) la decisión del empleado de aceptar una oferta de beneficios a cambio de la terminación de un contrato de empleo.

oportunidad

Tener la información disponible para los responsables de la toma de decisiones a tiempo para poder influir en sus decisiones.

diferencias temporales

Ingresos o gastos que se reconocen en el resultado del periodo, pero que, según las leyes o regulaciones fiscales, se incluyen en la ganancia imponible en un periodo diferente.

resultado integral total

El cambio en el patrimonio durante un periodo, que procede de transacciones y otros sucesos, distintos de aquellos cambios derivados de transacciones con los propietarios en su condición de tales (igual a la suma de los resultados del periodo y otro resultado integral).

costos de transacción

Los costos de venta de un activo o transferencia de un pasivo en el mercado principal (o más ventajoso) para el activo o pasivo que son atribuibles directamente a la disposición del activo o a la transferencia del pasivo, y cumplen los dos criterios siguientes:

proceden directamente de una transacción y son parte esencial de ésta; y

la entidad no habría incurrido en ellos si no hubiera tomado la decisión de vender el activo o transferir el pasivo.

costos de transacción (instrumentos financieros)

Costos incrementales que son directamente atribuibles a la adquisición, emisión o disposición de un instrumento financiero. Un costo incremental es aquél en el que no se habría incurrido si la entidad no hubiese adquirido, emitido o dispuesto del instrumento financiero.

precio de la transacción (para un contrato con un cliente)

El importe de la contraprestación que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con cliente, excluyendo los importes recaudados por la entidad en nombre de terceros.

acciones propias en cartera

Instrumentos de patrimonio propio de una entidad, en posesión de la entidad o de otros miembros del grupo consolidado.

comprensibilidad

La clasificación, caracterización y presentación de la información de forma clara y concisa la hace comprensible.

unidad de cuenta

El derecho o el grupo de derechos, las obligaciones o el grupo de obligaciones o el grupo de derechos y obligaciones, a los que se aplican los conceptos de reconocimiento y medición.

datos de entrada no observables

Datos de entrada que no están disponibles en el mercado y, por tanto, que se han desarrollado utilizando la mejor información disponible sobre los supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo.

© IFRS Foundation

vida útil	El periodo a lo largo del cual se espera que un activo esté disponible para su uso por una entidad o el número de producción o unidades similares que se espera obtener del activo por una entidad.
valor en uso	El valor actual de los flujos futuros estimados de efectivo que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.
irrevocabilidad de la concesión	Adquirir el derecho. En un acuerdo de pagos basados en acciones, un derecho de la otra parte a recibir efectivo, otros activos o instrumentos de patrimonio de la entidad es irrevocable cuando el derecho de la contraparte deja de estar condicionado al cumplimiento de cualesquiera condiciones para la irrevocabilidad de la concesión.
beneficios irrevocables	Beneficios derivados de las condiciones de un plan de beneficios por retiro, cuyo derecho a recibirlos no está condicionado a la continuidad en el empleo.
condiciones para la irrevocabilidad de la concesión	Son las condiciones que determinan si la entidad recibe los servicios que dan derecho a la otra parte a recibir efectivo, otros activos o instrumentos de patrimonio de la entidad en un acuerdo de pagos basados en acciones. Las condiciones para la irrevocabilidad de la concesión son condiciones de servicio o condiciones de rendimiento.
periodo para la irrevocabilidad (o consolidación) de la concesión	El periodo a lo largo del cual tienen que ser satisfechas todas las condiciones para la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión especificadas en un acuerdo de pagos basados en acciones.