

**Proyecto de Norma
NORMA INTERNACIONAL
DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA
PEQUEÑAS Y
MEDIANAS ENTIDADES**

Se aceptan comentarios hasta el 1 de octubre de 2007

The Exposure Draft of the proposed *International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities* is published by the International Accounting Standards Board (IASB) for comment only. The proposals may be modified in the light of the comments received before being issued as an International Financial Reporting Standard (IFRS). Comments on the draft standard and its accompanying documents should be sent in writing so as to be received by **1 October 2007**. Respondents are asked to send their comments electronically to the IASB Website (www.iasb.org), using the 'Open to Comment' page.

All responses will be put on the public record unless the respondent requests confidentiality. However, such requests will not normally be granted unless supported by good reason, such as commercial confidence.

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

Copyright © 2007 IASCF®

ISBN: 978-1-905590-31-5

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

IASCF Publications Department, 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom

Telephone: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749 Email: publications@iasb.org

Internet: <http://www.iasb.org>

All rights reserved. Copies of the draft standard and the accompanying documents may be made for the purpose of preparing comments to be submitted to the IASB, provided such copies are for personal or intraorganisational use only and are not sold or disseminated and provided each copy acknowledges the IASCF's copyright and sets out the IASB's address in full. Otherwise, no part of this publication may be translated, reprinted or reproduced or utilised in any form either in whole or in part or by any electronic, mechanical or other means, now known or hereafter invented, including photocopying and recording, or in any information storage and retrieval system, without prior permission in writing from the IASCF.

This Spanish translation of the Exposure Draft on Accounting for Small and Medium Sized Entities and related material contained in this publication, has been approved by a Review Committee appointed by IASCF. The Spanish translation is the copyright of the IASCF.



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

Additional copies of this publication in English, French and Spanish may be obtained from:

IASCF Foundation Publications Department

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

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

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

**Proyecto de Norma
NORMA INTERNACIONAL
DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA
PEQUEÑAS Y
MEDIANAS ENTIDADES**

Se aceptan comentarios hasta el 1 de octubre de 2007

Esta Propuesta de *Proyecto de Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades* se publica por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) con el único propósito de recibir comentarios. Las propuestas podrán modificarse en función de los comentarios recibidos antes de ser emitida como Norma Internacional de Información Financiera (NIIF). Pueden enviarse comentarios por escrito al proyecto de norma y su documentación complementaria hasta el **1 de octubre de 2007**. Se ruega a los comentaristas que envíen sus sugerencias electrónicamente a la página Web del IASB (www.iasb.org), utilizando la página "Open to Comment".

Todos los comentarios se pondrán a información pública a menos que los comentaristas soliciten confidencialidad. Sin embargo, tales solicitudes no serán atendidas a menos que se justifiquen por buenas razones, tales como confidencialidad comercial.

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

Copyright © 2007 IASCF®

ISBN: 978-1-905590-31-5

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

IASCF Publications Department
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.

Teléfono: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749 Email: publications@iasb.org
Internet: <http://www.iasb.org>

Reservados todos los derechos. Se podrán realizar copias del proyecto de norma y los documentos que lo acompañan con el propósito de preparar comentarios para enviar al IASB, siempre que tales copias sean solo para uso personal o interno de la organización, no se vendan o difundan, se reconozca en cada copia los derechos de reproducción reservados de la IASCF y aparezca la dirección completa del IASB. Aparte de ello, ninguna parte de esta publicación puede ser traducida, reimpresa, ni reproducida o utilizada en ninguna forma, ya sea total o parcialmente o por cualquier medio electrónico, mecánico o de otro tipo, existente o por inventar, incluyendo fotocopiado o grabación u otro sistema de almacenamiento o recuperación de información, sin el permiso previo, por escrito, de la IASCF.

Esta traducción al español del Proyecto de Norma sobre Contabilidad para Entidades Pequeñas y Medianas y el material relacionado contenido en esta publicación han sido aprobados por el Comité de Revisión nombrado por la IASCF. Los derechos de reproducción de la traducción al español son de la IASCF.



El logotipo en forma de hexágono, así como las expresiones "eIFRS", "IAS", "IASB", "IASB", "IASCF", "IASs", "IFRIC", "IFRS", "IFRSs", "International Accounting Standards", "Internacional Financial Reporting Standards" y "SIC" son marcas registradas por la IASCF.

Pueden obtenerse copias adicionales de esta publicación en inglés, francés y español en:
IASC Foundation Publications Department
30 Cannon Street, London EC4M 6XH, United Kingdom.
Tel: +44 (0)20 7332 2730 Fax: +44 (0)20 7332 2749
Email: publications@iasb.org
Web: www.iasb.org

ÍNDICE

	<i>páginas</i>
INVITACIÓN A COMENTAR	7
[PROYECTO DE] NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA PARA ENTIDADES PEQUEÑAS Y MEDIANAS (NIIF PARA LAS PyME)	
Prólogo	12
1 Alcance	16
2 Conceptos y Principios Fundamentales	17
3 Presentación de Estados Financieros	29
4 Balance	35
5 Estado de Resultados	40
6 Estado de Cambios en el Patrimonio Neto y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas	43
7 Estados de Flujos de Efectivo	46
8 Notas a los Estados Financieros	53
9 Estados Financieros Consolidados y Separados	56
10 Políticas Contables, Estimaciones y Errores	62
11 Activos Financieros y Pasivos Financieros	68
Apéndice A - Tasa de Interés Efectiva	87
Apéndice B - Consideraciones sobre la medición del valor razonable	89
12 Inventarios	96
13 Inversiones en Asociadas	102
14 Inversiones en Negocios Conjuntos	105
15 Propiedades de Inversión	110
16 Propiedades, Planta y Equipo	112
17 Activos Intangibles diferentes de la Plusvalía	120
18 Combinaciones de Negocios y Plusvalía	128
19 Arrendamientos	136
20 Provisiones y Contingencias	144
Apéndice - Guía para la Implementación de la Sección 20	149
21 Patrimonio neto	155
22 Ingresos ordinarios	159
Apéndice - Ejemplos de reconocimiento de ingresos ordinarios según los principios de la Sección 22	168
23 Subvenciones del Gobierno	177
24 Costos por préstamos	179
25 Pagos Basados en Acciones	181

26	Deterioro del Valor de Activos no Financieros	185
27	Beneficios a los Empleados	193
28	Impuesto a las Ganancias	207
29	Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias	218
30	Conversión de Moneda Extranjera	219
31	Información Financiera por Segmentos	226
32	Hechos Ocurredos Después del Periodo sobre el que se Informa	227
33	Informaciones a Revelar sobre Partes Relacionadas	231
34	Ganancias por Acción	235
35	Sectores Industriales Especializados	236
36	Operaciones Discontinuas y Activos Mantenidos para la Venta	238
37	Información Financiera Intermedia	241
38	Transición a la NIIF para las PyME	242
	Glosario	246
	TABLA DE FUENTES	274
	FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES	277
	GUÍA DE IMPLEMENTACIÓN: ESTADOS FINANCIEROS ILUSTRATIVOS Y LISTA DE COMPROBACIÓN DE LA INFORMACIÓN A REVELAR	329

Invitación a Comentar

El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad invita a comentar sobre cualquier aspecto de esta propuesta de Proyecto de *Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PyME)*. Serían particularmente bien recibidas respuestas sobre las cuestiones que se señalan a continuación: Los comentarios serán de mayor utilidad si indican el párrafo específico o el grupo de párrafos a los que hace referencia, contienen razonamientos claros y, cuando proceda, proporcionan una sugerencia de texto alternativo.

Los comentarios deben enviarse por escrito y se aceptan hasta el **1 de octubre de 2007**

Pregunta 1 – Documento independiente

Al decidir sobre el contenido de la propuesta de NIIF para las PyME, el IASB se centró en los tipos de transacciones y otros hechos y condiciones que habitualmente se encuentran en las PyME con unos 50 empleados. Para tales entidades, la propuesta de NIIF pretende ser un documento independiente, con mínimas referencias a las NIIF completas.

Con el objetivo intencionado de un documento independiente, ¿existen transacciones adicionales, otros hechos o condiciones que deban recogerse en la propuesta de norma para hacerla más independiente? Por el contrario, ¿existe en la propuesta de norma orientaciones o guías que deban eliminarse porque es improbable que sean relevantes para típicas PyME con alrededor de 50 empleados?

Pregunta 2 – Simplificaciones de reconocimiento y medición que el Consejo adoptó

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

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

Los párrafos FC70-FC93 de los Fundamentos de las Conclusiones describen las simplificaciones de los principios de reconocimiento y medición contenidos en las NIIF completas que se han realizado en la propuesta de *NIIF para las PyME* y explican el razonamiento del Consejo.

¿Existen otras simplificaciones de reconocimiento y medición que el Consejo deba considerar? Al responder, por favor indicar:

- (a) las transacciones específicas y los otros hechos o condiciones que dan lugar a un problema de reconocimiento o medición específico para las PyME según las NIIF;
- (b) por qué es un problema, y
- (c) cómo puede resolverse ese problema.

Pregunta 3 – Simplificaciones de reconocimiento y medición que el Consejo consideró pero no adoptó

Los párrafos FC94-FC107 identifican algunas simplificaciones de reconocimiento y medición que el Consejo consideró pero decidió no adoptar por las razones que allí se destacan.

¿Debe el Consejo reconsiderar alguna de ellas y, si así fuera, por qué?

Pregunta 4 – Si todas las opciones de políticas contables contenidas en las NIIF completas deben estar disponibles para las PyME

El proyecto de *NIIF para las PyME* propone que las opciones de políticas contables disponibles según las NIIF completas deben generalmente estar también disponibles para las PyME. Como se explica de forma más completa en los párrafos FC108-FC115 de los Fundamentos de las Conclusiones, el Consejo concluyó que la prohibición a las PyME el uso de una opción de política contable que esté disponible para las entidades que usan las NIIF completas puede dificultar la comparabilidad entre las PyME y las entidades que siguen la NIIF completas. Al mismo tiempo, el Consejo reconoció que es probable que la mayoría de las PyME vayan a preferir la opción más simple de la propuesta de la *NIIF para las PyME*. Por ello, el Consejo concluyó que en seis circunstancias en las que las NIIF completas permiten opciones de políticas contables, la *NIIF para las PyME* debe incluir solo la opción más sencilla, y las otras opciones (más complejas) deben estar disponibles para las PyME por referencia con las NIIF completas.

¿Está Ud. de acuerdo con las conclusiones del Consejo sobre las opciones que son las más apropiadas para las PyME? Si no es así, cuál(es) cambiaría y, en tal caso, ¿por qué?

¿Deben cualquiera de estas opciones, que deberían estar disponibles para las PyME por referencia con las NIIF completas, eliminarse del proyecto de *NIIF para las PyME*, y si así fuera, por qué?

Pregunta 5 – Costos por préstamos

Actualmente, la NIC 23 *Costos por préstamos* permite que las entidades elijan el modelo de gasto o el de capitalización para contabilizar todos sus costos por préstamos. En mayo de 2006 el IASB publicó un Proyecto de Norma proponiendo la modificación de la NIC 23 para prohibir el modelo de gasto y exigir el modelo de capitalización. La Sección 24 *Costos por préstamos* del proyecto de *NIIF para las PyME* propone permitir que las PyME elijan el modelo de gasto o el de capitalización.

¿Está de acuerdo o en desacuerdo con la propuesta de permitir que las PyME elijan el modelo de gasto o el de capitalización de costos por préstamos, y por qué?

Pregunta 6 – Temas no abordados en la propuesta de NIIF para las PyME

Algunos temas abordados en las NIIF completas se omiten en el proyecto de *NIIF para las PyME* porque el Consejo considera probable que en las PyME típicas no se den tales transacciones o condiciones. Esto se trata en los párrafos FC57-FC65 de los Fundamentos de las Conclusiones. Por referencia, el proyecto de norma requiere que las PyME que tengan tales transacciones sigan la NIIF completa pertinente.

¿Deben omitirse algunos temas adicionales en la *NIIF para las PyME* y reemplazarse por una referencia? Si así fuere, ¿cuáles y por qué?

Pregunta 7 – Referencia general a las NIIF completas

Como se observó en la Pregunta 1, se pretende que la *NIIF para las PyME* sea un documento independiente para las PyME típicas. Contiene referencias a NIIF completas concretas en circunstancias específicas, incluyendo las opciones de política contable a las que se hace referencia en la Pregunta 4 y los temas omitidos a los que se hace referencia en la Pregunta 6. Para otras transacciones, hechos o condiciones no específicamente abordados en la *NIIF para las PyME*, los párrafos 10.2-10.4 proponen requerimientos sobre cómo deben decidir los administradores de las PyME sobre la contabilización apropiada. Según estos párrafos, no es obligatorio que las PyME busquen guías en las NIIF completas.

¿Son apropiados los requerimientos de los párrafos 10.2-10.4, que están conectados con referencias explícitas a NIIF concretas en circunstancias específicas? ¿ Por qué o por qué no?

Pregunta 8 – Adecuación de la guía

El proyecto de *NIIF para las PyME* se acompaña con algunas guías de implementación; las más destacadas son un juego completo de estados financieros y una lista de comprobación de la información a revelar. No se incluye el considerable volumen de guías que se encuentran en las NIIF completas. Por ello, pueden requerirse guías adicionales especialmente adaptadas a las necesidades de las PyME que aplican la NIIF propuesta.

¿Existen áreas específicas para las que sea probable que las PyME vayan a necesitar guías adicionales? ¿Cuáles son, y por qué?

Pregunta 9 – Adecuación de la información a revelar

Cada sección del proyecto de *NIIF para las PyME* incluye requerimientos de información a revelar, que se resumen en la lista de comprobación de información a revelar que forma parte del proyectode guía de implementación *Estados Financieros Ilustrativos y Lista de Comprobación de Información a Revelar*.

¿Existen informaciones a revelar que no estén propuestas y que el Consejo deba requerir a las PyME? Si así fuere, ¿cuáles y por qué? Por el contrario, ¿cree Ud. que algunas de las informaciones a revelar propuestas no deberían ser requeridas a las PyME? Si así fuere, ¿cuáles y por qué?

Pregunta 10 – Guía de transición

La sección 38 *Transición a la NIIF para las PyME* proporciona una guía de transición para las PyME que cambien (a) de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (PCGA) nacionales a la *NIIF para las PyME* y (b) de las NIIF completas a la *NIIF para las PyME*.

¿Cree Ud. que la guía es adecuada? Si no fuera así, ¿cómo puede ser mejorada?

Pregunta 11 – Mantenimiento de la NIIF para las PyME

El Consejo espera publicar un proyecto de norma que recopile las modificaciones propuestas a la *NIIF para las PyME* aproximadamente cada dos años. En el desarrollo de tal proyecto, el Consejo espera considerar las nuevas NIIF y las modificaciones que hayan sido adoptadas en los dos años anteriores, así como temas específicos que hayan llamado su atención con relación a posibles modificaciones de la *NIIF para las PyME*. En ocasiones, el Consejo puede identificar un tema para el que pueda ser necesario considerar la modificación de la *NIIF para las PyME* en un momento anterior al ciclo habitual de dos años.

¿Es este enfoque para el mantenimiento de la *NIIF para las PyME* propuesta apropiado, o debe modificarse? Si así fuere, cómo y ¿por qué?

El [proyecto de] *Norma Internacional de Información Financiera para Entidades Pequeñas y Medianas (NIIF para las PyME)* se recoge en las Secciones 1-38, Apéndice B a Sección 11, y en el Glosario. Los términos definidos en el Glosario están en **negrita** la primera vez que aparecen en cada sección. El [proyecto] de *NIIF para las PyME* se acompaña de un Prólogo, una Guía de Implementación y Fundamentos de las Conclusiones.

Prólogo al [proyecto] de NIIF para las PyME

El IASB

- P1 El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) se estableció en 2001, como parte de la Fundación del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC).
- P2 Los objetivos de la Fundación IASC y del IASB son:
- (a) desarrollar, buscando el interés público, un único conjunto de normas contables de carácter global que sean de alta calidad, comprensibles y de cumplimiento obligado, que requieran información de alta calidad, transparente y comparable en los estados financieros y en otros tipos de información financiera, para ayudar a quienes participan en los mercados de capitales de todo el mundo, y a otros usuarios, a tomar decisiones económicas;
 - (b) promover el uso y la aplicación rigurosa de tales normas;
 - (c) en el cumplimiento de los objetivos asociados con (a) y (b), tener en consideración, de forma apropiada, las necesidades especiales de las pequeñas y medianas entidades y de las economías emergentes; y
 - (d) producir la convergencia de las normas contables nacionales y de las Normas Internacionales de Contabilidad y las Normas Internacionales de Información Financiera, hacia soluciones de alta calidad.
- P3 El gobierno de la Fundación IASC recae en 22 Administradores. Las responsabilidades de los Administradores incluyen el nombramiento de los miembros del IASB y de los consejos y comités asociados al mismo, así como la obtención de fondos para financiar la organización.
- P4 El IASB es el organismo emisor de normas de la Fundación IASC. El IASB se compone de doce miembros a tiempo completo y dos miembros a tiempo parcial. El IASB es responsable de la aprobación de las **Normas Internacionales de Información Financiera** (NIIF) y de documentos relacionados, tales como el *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros*, proyectos de norma, documentos de discusión e Interpretaciones de las NIIF. Antes de que el IASB comenzara sus operaciones, las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) y las Interpretaciones relacionadas eran establecidas por el Consejo del IASC, que fue creado el 29 de junio de 1973. Por resolución del IASB, las NIC y las Interpretaciones relacionadas continúan siendo de aplicación, con la misma autoridad que las NIIF desarrolladas por el IASB, excepto y hasta el momento que sean modificadas o retiradas por el IASB.

Normas Internacionales de Información Financiera

- P5 El IASB consigue sus objetivos fundamentalmente a través del desarrollo y publicación de las NIIF, así como promoviendo el uso de tales normas en los **estados financieros con propósito general** y en otra información financiera. La otra información financiera comprende la información, suministrada fuera de los estados financieros, que ayuda en la interpretación de un conjunto completo de ellos o mejora la capacidad de los usuarios para tomar decisiones económicas eficientes. El término ‘información financiera’ abarca los estados financieros con propósito general y la otra información financiera.
- P6 Las NIIF establecen los requisitos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar que se refieren a las transacciones y otros eventos y condiciones que son importantes en los estados financieros con propósito general. Éstas también pueden establecer dichos requisitos con relación a transacciones, sucesos y condiciones que surgen principalmente en sectores económicos específicos. Las NIIF se basan en el *Marco Conceptual*, que se refiere a los conceptos subyacentes en la información presentada dentro de los estados financieros con propósitos generales. El objetivo del *Marco Conceptual* es facilitar la formulación coherente y lógica de las NIIF. El *Marco Conceptual* también suministra una base para el uso del juicio para la resolución de problemas contables.

Estados financieros con propósito general

- P7 Las NIIF están diseñadas para ser aplicadas en los estados financieros con propósito general, así como en otras informaciones financieras de todas las entidades con ánimo de lucro. Los estados financieros con propósito general se dirigen a la satisfacción de las necesidades comunes de información de un amplio espectro de usuarios, por ejemplo accionistas, acreedores, empleados y público en general. El objetivo de los estados financieros es suministrar información sobre la **posición financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo** de una entidad, que sea útil para dichos usuarios cuando toman decisiones económicas.
- P8 Los estados financieros con propósitos de información general son los que pretenden atender las necesidades de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. Los estados financieros con propósito general comprenden los que se presentan de forma separada o dentro de otro documento de carácter público, como un informe anual o un prospecto de información bursátil.

El [proyecto de] NIIF para las PyME

- P9 El IASB también desarrolla y publica una norma separada que pretende que se aplique a los estados financieros con propósito general de entidades que en muchos países son conocidas como **entidades pequeñas y medianas** (PyME), y a otra información financiera publicada por ellas. Esa norma es el [proyecto de] *Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PyME)*.
- P10 El término PyME tal como es usado por el IASB, se define en la sección 1 *Alcance* del [proyecto de] norma. En el mundo, muchas jurisdicciones han desarrollado su propia definición del término para un amplio rango de propósitos, incluyendo el establecimiento de obligaciones de información financiera. A menudo, esas definiciones nacionales o regionales incluyen criterios cuantificados basados en ingresos ordinarios, activos, empleados, u otros factores. Frecuentemente, el término se usa para indicar o incluir entidades muy pequeñas sin considerar si publican estados financieros con propósito general para usuarios externos.
- P11 A menudo, las Las PyME producen estados financieros para el uso exclusivo de los propietarios que son gerentes, o para información fiscal o para el cumplimiento de otros propósitos reguladores no relacionados con los títulos de propiedad. Los estados financieros producidos únicamente para los citados propósitos no son estados financieros con propósito general.
- P12 Las leyes fiscales son específicas de cada jurisdicción, y los objetivos de la información financiera con propósito general difiere de los objetivos de información sobre ingresos fiscales. Así, es improbable que los estados financieros preparados en conformidad con este [proyecto de] norma cumplan completamente con todas las mediciones requeridas por las leyes fiscales y regulaciones. Las jurisdicciones pueden ser capaces de reducir la “doble carga de información” para las PyME mediante la estructuración de los informes fiscales como conciliaciones con los resultados determinados según la *NIIF para las PyME* y por otros medios.

Autoridad del [proyecto de] NIIF para las PyME

- P13 Las decisiones sobre a qué entidades se les obliga o permite utilizar las Normas del IASB recaen en las autoridades reguladoras nacionales y en los emisores de normas. Esto se cumple para la totalidad de las NIIF y para el [proyecto de] *NIIF para las PyME*. Sin embargo, es esencial una clara definición de la clase de entidades a las que dirige el [proyecto de] *NIIF para las PyME* —tal como se establece en la sección 1 del [proyecto] de

norma— de forma que (a) el Consejo pueda decidir sobre las normas que son apropiadas para esa clase de entidades y (b) las autoridades reguladoras nacionales, los emisores de normas, así como las entidades que informan y sus auditores estén informados del alcance pretendido de la aplicabilidad de la *NIIF para las PyME*. Una definición clara es también esencial para que las entidades que no son PyME, y, por tanto, no cumplen los requisitos para utilizar el [proyecto de] norma, no afirmen que están cumpliendo con la *NIIF para las PyME* (véase el párrafo 1.3).

Organización del [proyecto de] NIIF para las PyME

- P14 El [proyecto de] norma 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. Las referencias a las NIIF se identifican por el nombre completo y número de NIIF.
- P15 Todos los párrafos de este [proyecto de] norma tienen la misma autoridad. Algunas secciones incluyen apéndices de guía de implementación que no forman parte del [proyecto de] norma y son, más bien, guías para su aplicación.

Mantenimiento del [proyecto de] NIIF para las PyME

- P16 El Consejo espera proponer modificaciones al [proyecto de] norma publicando un Proyecto de Norma “recopilatorio” cada dos años aproximadamente. En el desarrollo de ese Proyecto de Norma, el Consejo espera considerar las nuevas NIIF y las modificaciones que hayan sido adoptadas en los dos años anteriores, así como temas específicos que hayan llamado su atención con relación a posibles modificaciones de la *NIIF para las PyME*. En ocasiones, el Consejo puede identificar un tema para el que pueda ser necesario considerar la modificación de la *NIIF para las PyME* en un momento anterior al ciclo habitual de dos años. Hasta que se modifique la *NIIF para las PyME*, cualquier cambio que el IASB pueda realizar o proponer con respecto a las NIIF completas no se aplicará a las *NIIF para las PyME*.

[Proyecto] Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PyME)

Sección 1 Alcance

- 1.1 *NIIF para las PyME* pretende que sea utilizada por las **pequeñas y medianas entidades** (PyME). Las PyME son entidades que:
 - (a) no tienen **obligación pública** de rendir cuentas; y
 - (b) publican **estados financieros con propósitos de información general** para usuarios externos. Son ejemplos de usuarios externos los propietarios que no están implicados en la gestión del negocio, los acreedores actuales o potenciales y las agencias de calificación crediticia.
- 1.2 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 o en otra organización reguladora con el fin de emitir algún tipo de instrumentos en un mercado público; o
 - (b) mantiene activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros ajenos a la entidad, tales como un banco, una entidad aseguradora, un intermediario de bolsa, un fondo de pensiones, un fondo de inversión colectiva o una entidad bancaria de inversión.
- 1.3 Si una entidad que tiene obligación pública de rendir cuentas utiliza este [proyecto de] norma, sus estados financieros no deberán describirse como en conformidad con la *NIIF para las PyME*-aunque la legislación o una regulación nacional permita o requiera que este [proyecto de] norma sea empleado por entidades con obligación pública de rendir cuentas.

Sección 2

Conceptos y Principios Fundamentales

Objetivo de los estados financieros de las PyME

- 2.1 El **objetivo de los estados financieros** de una pequeña o mediana entidad es proporcionar información sobre la **posición financiera**, el **rendimiento** y los **flujos de efectivo** de la entidad que sea útil para la toma de decisiones económicas de una amplia gama de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. En la consecución de ese objetivo, los estados financieros también muestran los resultados de la gestión realizada por los administradores con los recursos que se les han confiado.

Características cualitativas de la información en los estados financieros

Comprensibilidad

- 2.2 La información proporcionada en los estados financieros debe presentarse de modo que sea comprensible para los usuarios que tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y empresariales y de la contabilidad, así como voluntad para estudiar la información con diligencia razonable. Sin embargo, la necesidad de comprensibilidad no permite omitir información relevante por el mero hecho de que ésta pueda ser demasiado difícil de comprender para determinados usuarios.

Relevancia

- 2.3 La información proporcionada en los estados financieros debe ser relevante para las necesidades de toma de decisiones de los usuarios. La información posee la cualidad de **relevancia** cuando ejerce influencia sobre las decisiones económicas de quienes la utilizan, ayudándoles a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros, o bien a confirmar o corregir evaluaciones realizadas anteriormente.

Materialidad o importancia relativa

- 2.4 La información es **material** o tiene importancia relativa si su omisión o su presentación errónea pueden influir en las decisiones económicas que los usuarios tomen a partir de los estados financieros. La materialidad o importancia relativa depende de la cuantía de la partida o del error, juzgados dentro de las circunstancias particulares de su omisión o error. Sin embargo, no es adecuado cometer, o dejar sin corregir, desviaciones no significativas de la *NIF para las PyME*, con el fin de conseguir una presentación particular de la posición financiera, del rendimiento financiero o de los flujos de efectivo de una entidad.

Fiabilidad

- 2.5 La información proporcionada en los estados financieros debe ser **fiable**. La información es fiable cuando está libre de error significativo y sesgo, y representa fielmente lo que pretende representar o puede esperarse razonablemente que represente. Los estados financieros no están libres de sesgo cuando, por la forma de captar o presentar la información, pretenden influir en la toma de una decisión o en la formación de un juicio, para conseguir un resultado o desenlace predeterminado.

La esencia sobre la forma

- 2.6 Las transacciones y demás eventos deben contabilizarse y presentarse de acuerdo con su sustancia y realidad económica, y no solamente en consideración a su forma legal. Esto mejora la fiabilidad de los estados financieros.

Prudencia

- 2.7 Las incertidumbres que inevitablemente rodean muchos eventos y circunstancias se reconocen mediante la revelación de información acerca de su naturaleza y extensión, así como por el ejercicio de **prudencia** en la preparación de los estados financieros. Prudencia es la inclusión de un cierto grado de precaución, al realizar los juicios necesarios para hacer las estimaciones requeridas bajo condiciones de incertidumbre, de tal forma que los activos o los ingresos no aparezcan sobrevalorados, y que las obligaciones o los gastos no se infravaloren. Sin embargo, el ejercicio de la prudencia no permite la infravaloración deliberada de los activos o de los ingresos, o la sobrevaloración deliberada de los pasivos o de los gastos. En síntesis, la prudencia no permite el sesgo.

Integridad

- 2.8 Para ser fiable, la información en los estados financieros debe ser completa, dentro de los límites de la materialidad o importancia relativa y el costo. Una omisión puede hacer que la información sea falsa o equívoca, y, por tanto, no fiable y deficiente en términos de relevancia.

Comparabilidad

- 2.9 Los usuarios deben ser capaces de comparar los estados financieros de una entidad a lo largo del tiempo, para identificar las tendencias de su posición financiera y su rendimiento financiero. Los usuarios también deben ser capaces de comparar los estados financieros de entidades diferentes, para evaluar su posición financiera, rendimiento y flujos de efectivo. Por tanto, la medida y presentación del efecto financiero de transacciones y otros sucesos y condiciones similares, deben ser llevadas a cabo de una forma coherente en toda la entidad, a lo largo del tiempo para tal entidad y también de una forma coherente para diferentes entidades. Además, los usuarios deben estar informados de las **políticas contables** empleadas en la preparación de los estados financieros, de cualquier cambio en esas políticas y de los efectos de tales cambios.

Oportunidad

- 2.10 Para ser relevante, la información financiera debe ser capaz de influir en las decisiones económicas de los usuarios. La **oportunidad** implica proporcionar información dentro del marco temporal de la decisión. Si hay un retraso indebido en la presentación de la información, ésta puede perder su relevancia. La gerencia puede necesitar sopesar los méritos relativos de la presentación oportuna frente al suministro de información fiable. Al conseguir un equilibrio entre relevancia y fiabilidad, la consideración decisiva es cómo se satisfacen mejor las necesidades de los usuarios cuando toman sus decisiones económicas.

Equilibrio entre costo y beneficio

- 2.11 Los beneficios derivados de la información deben exceder a los costos de suministrarla. La evaluación de beneficios y costos es, sustancialmente, un proceso de juicios de valor. Además, los costos no son soportados necesariamente por quienes disfrutan de los beneficios. Al aplicar una prueba de costo y beneficios, una entidad debe entender que los beneficios de la información pueden también ser disfrutados por una amplia gama de usuarios externos.

Posición financiera

- 2.12 La **posición financiera** de una entidad es sus activos, pasivos y patrimonio neto en un momento del tiempo. Los **elementos de los estados financieros** relacionados directamente con la medición de la posición financiera son los activos, los pasivos y el patrimonio neto, que se definen como sigue:
- (a) 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.
 - (b) Un **pasivo** es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.
 - (c) **Patrimonio neto** es la parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.
- 2.13 Es posible que algunas partidas que cumplen la definición de activo o pasivo no se reconozcan como activos o como pasivos en el balance porque no satisfacen el criterio de **reconocimiento** establecido en los párrafos 2.24-2.29. En particular, la expectativa de que los beneficios económicos futuros fluirán a una entidad o desde ella, debe ser suficientemente certera para que cumpla el criterio de probabilidad antes de que se reconozca un activo o un pasivo.

Activos

- 2.14 Los beneficios económicos futuros de un activo consisten en el potencial del mismo para contribuir directa o indirectamente, a los flujos de efectivo y de **equivalentes al efectivo** de la entidad. Esos flujos de efectivo pueden proceder de la utilización del activo o bien de su disposición.

- 2.15 Muchos activos, como por ejemplo las propiedades, planta y equipo, son elementos tangibles. Sin embargo, la tangibilidad no es esencial para la existencia del activo. Algunos activos son intangibles
- 2.16 Al determinar la existencia de un activo, el derecho de propiedad no es esencial. Así, por ejemplo, una propiedad mantenida en arrendamiento es un activo si la entidad controla los beneficios que se espera que fluyan de la propiedad.

Pasivos

- 2.17 Una característica esencial de un pasivo es que la entidad tiene una obligación presente de actuar de una forma determinada. La obligación puede ser una obligación legal o una **obligación implícita**. Una obligación legal es exigible legalmente como consecuencia de la ejecución de un contrato vinculante o de una norma legal. Una obligación implícita es aquella que se deriva de las actuaciones de la propia entidad, cuando:
- (a) debido a un patrón establecido de comportamiento en el pasado, a políticas de la entidad que son de dominio público o a una declaración corriente suficientemente específica, 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.
- 2.18 La cancelación de una obligación presente implica habitualmente el pago de efectivo, la transferencia de otros activos, la provisión de servicios, la sustitución de esa obligación por otra o la conversión de la obligación en patrimonio neto. Una obligación puede también cancelarse por otros medios, tales como la renuncia o la pérdida de los derechos por parte del acreedor.

Patrimonio neto

- 2.19 El Patrimonio neto es el residuo de los activos reconocidos menos los pasivos. Puede ser sub-clasificado en el balance. Por ejemplo, en una sociedad por acciones, las sub-clasificaciones pueden incluir fondos aportados por los propietarios, ganancias acumuladas y ganancias o pérdidas clasificadas directamente en patrimonio neto.

Rendimiento

- 2.20 **Rendimiento** es la relación entre los ingresos y los gastos de una entidad como se los informa en su estado de resultados. **Ganancia** es a menudo usada como una medida del rendimiento en la actividad de la entidad, o bien como la base de otras evaluaciones, tales como el rendimiento de la inversión o las ganancias por acción. Los elementos de los estados financieros relacionados directamente con la medida de la ganancia son los ingresos y los gastos, que se definen como sigue:
- (a) **Ingresos** son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del **periodo contable**, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de las obligaciones, que dan como resultado aumentos del patrimonio neto, distintos a las aportaciones de quienes participan en ese patrimonio.
 - (b) **Gastos** son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien de nacimiento o aumento de los pasivos, que resultan en decrementos en el patrimonio neto, y no están relacionados con las distribuciones realizadas a quienes participan en ese patrimonio.
- 2.21 El reconocimiento de ingresos y gastos en el estado de resultados se deriva directamente del reconocimiento y la medición de los activos y pasivos. Las condiciones para el reconocimiento de ingresos y gastos son objeto de discusión en los párrafos 2.24-2.29.

Ingresos

- 2.22 La definición de ingresos incluye tanto los ingresos ordinarios como las ganancias.
- (a) **Ingresos ordinarios** son ingresos que surgen en el curso de las actividades ordinarias de una entidad y adoptan una gran variedad de nombres, tales como ventas, comisiones, intereses, dividendos, regalías y alquileres.
 - (b) **Ganancias** son otras partidas que satisfacen la definición de ingresos pero que no son ingresos ordinarios. Cuando las ganancias se reconocen en el estado de resultados, es usual presentarlas por separado, puesto que el conocimiento de las mismas es útil para la toma de decisiones económicas.

Gastos

- 2.23 La definición de gastos incluye tanto las pérdidas como los gastos que surgen en las actividades ordinarias de la entidad.
- (a) **Gastos** que surgen en el curso de la actividad ordinaria incluyen, por ejemplo, el costo de las ventas, los salarios y la depreciación. Usualmente, los gastos toman la forma de una salida o disminución de activos, tales como efectivo y equivalentes al efectivo, inventarios o propiedades, planta y equipo.
 - (b) **Pérdidas** son otras partidas que, cumpliendo la definición de gastos, pueden, o no, surgir de las actividades ordinarias de la entidad. Cuando las pérdidas se reconocen en el estado de resultados, es usual presentarlas por separado, puesto que el conocimiento de las mismas es útil para la toma de decisiones económicas.

Reconocimiento de los elementos de los estados financieros

- 2.24 Reconocimiento es el proceso de incorporación en el balance o en el estado de resultados, de una partida que cumpla la definición del elemento correspondiente y que satisfaga los siguientes criterios:
- (a) es **probable** que cualquier beneficio económico futuro asociado con la partida llegue a la entidad o salga de ella; y
 - (b) la partida tiene un costo o un valor que puede ser medido con fiabilidad.
- 2.25 La falta de reconocimiento de una partida que satisface estos criterios no se rectifica mediante la revelación de las políticas contables seguidas, ni tampoco a través de notas u otro material explicativo.

La probabilidad de obtener beneficios económicos futuros

- 2.26 El concepto de probabilidad se utiliza, en los criterios de reconocimiento, para referirse al grado de incertidumbre con que los beneficios económicos futuros asociados al mismo llegarán a, o saldrán, de la entidad. La evaluación del grado de incertidumbre asociado al flujo de los beneficios futuros, se realiza a partir de la evidencia relacionada con las condiciones al final del ejercicio que esté disponible cuando se preparan los estados financieros. Tales evaluaciones se realizan por partidas individualmente significativas, y por grupo para una gran población de elementos individualmente insignificantes.

Fiabilidad de la medición

- 2.27 El segundo criterio para el reconocimiento de una partida es que posea un costo o un valor que pueda medirse con fiabilidad. En muchos casos, el costo o valor de un elemento es conocido. En otros casos debe estimarse. La utilización de estimaciones razonables es parte esencial en la elaboración de los estados financieros, y no socava su fiabilidad. Cuando no puede hacerse una estimación razonable, la partida no se reconoce en el balance ni en el estado de resultados.
- 2.28 Una partida que no cumple las condiciones para su reconocimiento puede cumplir las condiciones para su reconocimiento en una fecha posterior como resultado de circunstancias o de sucesos producidos en un momento posterior en el tiempo.
- 2.29 Una partida que deja de cumplir el criterio para el reconocimiento puede que no obstante, sea revelada a través de notas, material informativo o cuadros complementarios. Esto es apropiado cuando el conocimiento de tal partida se considere relevante por los usuarios de los estados financieros para la evaluación de la posición financiera, el rendimiento y los cambios en la posición financiera de una entidad.

Medición de los elementos de los estados financieros

- 2.30 **Medición** es el proceso de determinar las cantidades monetarias en las que una entidad mide activos, pasivos, ingresos y gastos en sus estados financieros. La medición implica la selección de una base de medición. Este [proyecto de] norma especifica las bases de medición que una entidad deberá utilizar para muchos tipos de activos, pasivos, ingresos y gastos.

- 2.31 Dos bases de medición habituales son el costo histórico y el valor razonable.
- (a) Para los activos, el **costo histórico** es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o el valor razonable de la contraprestación entregada para comprar un activo en el momento de su adquisición. Para los pasivos, el costo histórico es el importe de lo recaudado en efectivo o equivalentes al efectivo o el valor razonable de los activos no monetarios recibidos a cambio de la obligación en el momento en el que se incurre en ella.
 - (b) **Valor razonable** es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre partes interesadas y debidamente informadas que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua.

Principios fundamentales de medición y reconocimiento

- 2.32 Los requerimientos de reconocimiento y medición de activos, pasivos, ingresos y gastos en este [proyecto de] norma están basados en los principios fundamentales que se derivan del *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros* del IASB. En ausencia, en este [proyecto de] norma, de un requerimiento que deba aplicarse específicamente a una transacción u otro suceso o condición — incluyendo por referencia a una **Norma Internacional de Información Financiera (NIIF)** completa— el párrafo 10.3 establece una jerarquía a seguir por una entidad al decidir sobre la política contable apropiada en esas circunstancias. El segundo nivel de esa jerarquía requiere que una entidad busque los principios fundamentales de reconocimiento y medición recogidos en los párrafos 2.33-2.43.

Base de acumulación (o devengo)

- 2.33 Una entidad deberá elaborar sus estados financieros, excepto en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, utilizando **la base contable de acumulación (o devengo)**. De acuerdo con ésta, las partidas se reconocerán como activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos (los elementos de los estados financieros), cuando satisfagan las definiciones y las condiciones de reconocimiento para tales elementos.

Reconocimiento en los estados financieros

Activos

- 2.34 Una entidad deberá reconocer un activo en el balance cuando sea probable que del mismo se obtengan beneficios económicos futuros para la entidad y, además, el activo tenga un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad. Un activo no se reconocerá en el balance cuando se considere improbable que del desembolso incurrido se vayan a obtener beneficios económicos en el futuro más allá del periodo actual sobre el que se informa. En lugar de ello, tal transacción lleva al reconocimiento de un gasto en el estado de resultados.

Pasivos

- 2.35 Una entidad deberá reconocer un pasivo en el balance, cuando sea probable que del pago de una obligación presente se derive una salida de recursos que incorporan beneficios económicos y, además, el importe al que tendrá lugar la liquidación pueda medirse con fiabilidad.

Ingresos

- 2.36 El reconocimiento de los ingresos se deriva directamente del reconocimiento de activos y pasivos. Una entidad deberá reconocer un ingreso en el estado de resultados cuando haya surgido un incremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un incremento en un activo o un decremento en un pasivo, que pueda medirse con fiabilidad.

Gastos

- 2.37 El reconocimiento de los gastos se deriva directamente del reconocimiento y la medición de activos y pasivos. Una entidad deberá reconocer un gasto en el estado de resultados cuando haya surgido un decremento en los beneficios económicos futuros, relacionado con un decremento en un activo o un incremento en un pasivo, que pueda medirse con fiabilidad.

Resultados

- 2.38 El resultado es la diferencia aritmética entre ingresos y gastos. No se trata de un elemento separado de los estados financieros, y por ello, no se necesita un principio de reconocimiento separado.

- 2.39 Este [proyecto de] norma no permite el reconocimiento de partidas en el balance que no cumplan la definición de activos o de pasivos independientemente de si proceden de la aplicación de la noción comúnmente referida como el “proceso de correlación”.

Medición en el reconocimiento inicial

- 2.40 En el reconocimiento inicial, una entidad deberá medir sus activos y pasivos por sus costos históricos, salvo cuando este [proyecto de] norma requiera la medición inicial sobre otra base, tal como el valor razonable.

Medición Posterior

Activos financieros y pasivos financieros

- 2.41 Con posterioridad al reconocimiento inicial, una entidad generalmente medirá los **activos financieros** y **pasivos financieros** al valor razonable excepto cuando este [proyecto de] norma requiera o permita la medición conforme a otra base de medición tal como el costo o el costo amortizado.

Activos no financieros

- 2.42 La mayoría de los activos no financieros que una entidad reconoció inicialmente al costo histórico se miden posteriormente sobre otra base de medición. Por ejemplo, una entidad mide las **propiedades, planta y equipo** al importe menor entre el costo depreciado y el valor razonable menos costos de venta, y mide los inventarios al importe menor entre el costo y el precio de venta menos costos de terminación y venta. La medición de activos a esos menores importes pretende asegurar que un activo no se mida por un importe mayor que el que la entidad espera recuperar por la venta o por el uso de ese activo.
- 2.43 Para algunos activos no financieros que una entidad inicialmente reconoció al costo histórico, este [proyecto de] norma permite o requiere una medición posterior al valor razonable. Algunos ejemplos son:
- (a) inversiones en **asociadas** y **negocios conjuntos** que una entidad mide al valor razonable (véase los párrafos 13.6 y 14.12 respectivamente);
 - (b) **propiedades de inversión** que una entidad mide al valor razonable (véase el párrafo 15.5);

- (c) propiedades, planta y equipo que una entidad mide por su importe revaluado (véase el párrafo 16.13);
- (d) **activos intangibles** que una entidad mide por su importe revaluado (véase el párrafo 17.23); y
- (e) activos agrícolas (**activos biológicos** y **productos agrícolas** en el punto de su cosecha o recolección) que una entidad mide al valor razonable menos los costos estimados de venta (véase el párrafo 35.1).

Pasivos distintos de los pasivos financieros

- 2.44 La mayoría de los pasivos distintos de los pasivos financieros se miden por la mejor estimación del importe que debería requerirse para liquidar la obligación en la **fecha a la cual se informa**.

Compensación

- 2.45 Una entidad no compensará activos y pasivos, o ingresos y gastos, salvo cuando esté requerido o permitido por este [proyecto de] norma.
- (a) Las mediciones de activos netas de correcciones valorativas —por ejemplo correcciones de valor por obsolescencia en inventarios y correcciones por cuentas de dudoso cobro— no constituyen compensaciones.
 - (b) Si las actividades de operación normales de la entidad no incluyen la compra y venta de activos no corrientes —incluyendo inversiones y activos de operación—, la entidad presentará ganancias y pérdidas por la disposición de tales activos, deduciendo del importe recibido el **importe en libros** del activo y los gastos de venta correspondientes.

Sección 3

Presentación de Estados Financieros

Presentación razonable

- 3.1 Los **estados financieros** deberán presentar razonablemente, la **posición financiera**, el **rendimiento** financiero y los **flujos de efectivo** de una entidad. La **presentación razonable** exige el suministro de la imagen fiel de los efectos de las transacciones, así como de otros eventos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de **reconocimiento** de activos, pasivos, ingresos y gastos recogidos en la Sección 2 *Conceptos y Principios Fundamentales*.
- (a) Se supone que la aplicación de este [proyecto de] norma por las PyME, con revelación de información adicional cuando sea necesario, se supone que dará lugar a estados financieros que logren una presentación razonable de la posición financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de las PyME.
- (b) Como se explica en el párrafo 1.3, la aplicación de este [proyecto de] norma por una entidad con obligación pública de rendir cuentas no resulta en una presentación razonable de acuerdo con este [proyecto de] norma.

Las revelaciones de información adicional a que se ha hecho referencia en (a) son necesarias cuando el cumplimiento con requerimientos específicos de este [proyecto de] norma es insuficiente para que los usuarios puedan entender los efectos de transacciones concretas, otros sucesos y condiciones sobre la posición financiera de la entidad y su rendimiento financiero.

Cumplimiento con el [proyecto de] NIIF para las PyME

- 3.2 Una entidad cuyos estados financieros cumplan con el [proyecto de] NIIF para las PyME deberá efectuar en las notas, una declaración, explícita y sin reservas, de dicho cumplimiento. Los estados financieros no deben señalar que cumple la *NIIF para las PyME* a menos que cumplan con todos los requerimientos de este [proyecto de] norma.
- 3.3 En la circunstancia extremadamente rara de que la gerencia concluya que el cumplimiento de este [proyecto de] norma, podría inducir a tal error que entrara en conflicto con el **objetivo de los estados financieros** de las PyME establecido en la Sección 2, la entidad deberá dejar de aplicar ese requisito

según se establece en el párrafo 3.4, si el marco regulador aplicable requiere tal falta de aplicación o no la prohíbe.

- 3.4 Una entidad que se aparte de un requisito establecido en este [proyecto de] norma de acuerdo con el párrafo 3.3, deberá revelar:
- (a) que la gerencia ha llegado a la conclusión de que los estados financieros presentan razonablemente la posición financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo;
 - (b) que se ha cumplido con la *NIIF para las PyME*, excepto porque no ha aplicado un requerimiento concreto para lograr una presentación razonable;
 - (c) la naturaleza de la falta de aplicación, incluyendo el tratamiento que las *NIIF para las PyME* requerirían, la razón por la que ese tratamiento podría conducir a error en las circunstancias en que entrara en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecidos en la Sección 2, y el tratamiento adoptado; y
 - (d) para cada periodo sobre el que se presente información, el impacto financiero que haya supuesto la falta de aplicación descrita sobre cada partida de los estados financieros que debería haber sido presentada cumpliendo con el requisito en cuestión.
- 3.5 Cuando en algún periodo anterior una entidad se haya apartado de un requerimiento establecido en este [proyecto de] norma, y tal falta de aplicación afecte los importes reconocidos en los estados financieros del periodo corriente, se deberá revelar la información establecida en los párrafos 3.4(c) y (d).
- 3.6 En circunstancias extremadamente poco habituales en las que la gerencia concluyera que cumplir con un requisito establecido en este [proyecto de] norma, pudiera conducir a un error que entrara en conflicto con el objetivo de los estados financieros de las PyME establecido en la Sección 2, pero el marco regulador pertinente le prohibiera apartarse de tal requerimiento, la entidad deberá reducir, en la mayor medida de lo posible, los aspectos que se perciben como conducentes a error, mediante la revelación de:
- (a) la naturaleza del requerimiento contenido en este [proyecto de] norma, así como la razón por la cual la gerencia ha llegado a la conclusión de que su cumplimiento es tan conducente a error en las circunstancias que entraría 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, de acuerdo con la conclusión de la gerencia, serían necesarios para alcanzar una presentación razonable.

Negocio en marcha

- 3.7 Al preparar los estados financieros, la gerencia de una entidad que use este [proyecto de] norma deberá evaluar la capacidad que la entidad tiene para continuar como un **negocio en marcha**. Una entidad es un negocio en marcha salvo que la gerencia tenga la intención de liquidarla o de hacer cesar su actividad, o cuando no exista otra alternativa más realista de proceder. Cuando, al realizar esta evaluación, la gerencia sea consciente de la existencia de incertidumbres **significativas** relacionadas con eventos o condiciones que puedan aportar dudas importantes sobre la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha, deberá revelar dichas incertidumbres. Cuando una entidad no prepare los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, deberá revelar este hecho junto con las bases sobre las cuales preparó los estados financieros y la razón por la que la entidad no se considera como un negocio en marcha.

Frecuencia con que se informa

- 3.8 Una entidad deberá presentar un conjunto completo de estados financieros (incluyendo la información comparativa) con una frecuencia mínima anual. Cuando se cambie el final del **período contable sobre el que se informa** y los estados financieros anuales se presenten para un período superior o inferior al año, la entidad deberá revelar:
- (a) ese hecho;:
 - (b) la razón para utilizar un periodo inferior o superior; y
 - (c) el hecho de que las cifras comparativas para el **estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto, el estado de ingresos y ganancias acumuladas, el estado de flujos de efectivo**, y las **notas** relacionadas no sean totalmente comparables.

Coherencia en la presentación

- 3.9 Una entidad deberá mantener la presentación y la clasificación de las partidas en los estados financieros de un período al siguiente, 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, teniendo 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) este [proyecto de] norma requiera un cambio en la presentación.
- 3.10 Cuando se modifique la presentación o la clasificación de las partidas de los estados financieros, una entidad deberá reclasificar los importes correspondientes a la información comparativa, a menos que esto sea **impracticable**. Cuando los importes comparativos se reclasifiquen, una entidad deberá revelar:
- (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.
- 3.11 Cuando la reclasificación de los importes comparativos sea impracticable, una entidad deberá revelar:
- (a) el motivo de la falta de reclasificación de los importes; y
 - (b) la naturaleza de los ajustes que tendrían que haberse efectuado si los importes hubieran sido reclasificados.

Información comparativa

- 3.12 Excepto cuando este [proyecto de] norma lo permita o lo requiera de otro modo, una entidad deberá revelar información comparativa con respecto al período comparable previo para todos los importes presentados en los estados financieros (incluyendo la información contenida en el cuerpo de los estados financieros y en las notas). Una entidad deberá incluir información comparativa en la información descriptiva y narrativa cuando ello sea relevante para la comprensión de los estados financieros del periodo corriente.

Materialidad o importancia relativa y agrupación de datos

- 3.13 Una entidad deberá presentar separadamente cada clase significativa de partidas similares. Una entidad deberá presentar por separado las partidas de naturaleza o función diferente, salvo cuando no tengan importancia relativa.
- 3.14 Las omisiones o inexactitudes de partidas son significativas si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios sobre la base de los estados financieros.

La materialidad o importancia relativa depende de la magnitud y de la naturaleza de la omisión o inexactitud, juzgada en función de las circunstancias particulares que la rodean. El factor determinante podría ser la magnitud de la partida, su naturaleza o una combinación de ambas.

Conjunto completo de estados financieros

- 3.15 Los estados financieros de una entidad deberán incluir:
- (a) un **balance**;
 - (b) un estado de resultados;
 - (c) un estado de cambios en el **patrimonio neto** que muestre:
 - (i) todos los cambios en el patrimonio neto; o
 - (ii) los cambios en el patrimonio neto distintos de los procedentes de las transacciones con los propietarios del mismo, cuando actúen como tales;
 - (d) un estado de flujos de efectivo; y
 - (e) notas, en las que se incluya un resumen de las políticas contables significativas y otras notas explicativas.
- 3.16 Si los únicos cambios en el patrimonio neto de una entidad durante los períodos para los que se presentan los estados financieros surgen de ganancias o pérdidas, pago de dividendos, correcciones de **errores** del período anterior, y cambios de políticas contables, la entidad puede presentar un estado de ingresos y ganancias acumuladas en lugar del estado de resultados y del estado de cambios en el patrimonio neto.
- 3.17 Puesto que el párrafo 3.12 requiere importes comparativos con respecto al período previo para todos los importes presentados en los estados financieros (sea en su cuerpo o en las notas), un conjunto completo de estados financieros significa que una entidad deberá presentar, como mínimo, dos de cada uno de los estados financieros requeridos y de las notas relacionadas.
- 3.18 En un conjunto completo de estados financieros una entidad deberá presentar cada estado financiero con la misma preeminencia.
- 3.19 Una entidad puede utilizar, para los estados financieros, títulos distintos de los empleados en este [Proyecto de] Norma, siempre que ellos no ocasionen confusión.

Identificación de los estados financieros

- 3.20 Una entidad deberá identificar claramente cada uno de los estados financieros y de las notas y distinguirlos de otra información que esté contenida en el mismo documento. Además, una entidad deberá presentar la siguiente información de forma destacada, y repetirla cuando sea necesario para la adecuada comprensión de la información presentada:
- (a) el nombre de la entidad que informa y cualquier cambio producido en él desde el final del período de información precedente.
 - (b) si los estados financieros pertenecen a la entidad individual o a un grupo de entidades;
 - (c) la fecha del final del período sobre el que se informa y el período al que pertenecen los estados financieros;
 - (d) la moneda de presentación, tal como se define en la Sección 30 *Conversión de Moneda Extranjera*; y
 - (e) el nivel de agregación o redondeo, si lo hubiere, utilizado para la presentación de los importes contenidos en los estados financieros.

Sección 4

Balance

Objetivo

- 4.1 El **balance** presenta los **activos, pasivos y patrimonio neto** de una entidad en un momento del tiempo.

Información a revelar en el balance

- 4.2 Como mínimo, una entidad deberá incluir, en el balance, las líneas de partida que presenten los siguientes importes:
- (a) efectivo y **equivalentes al efectivo**;
 - (b) deudores comerciales y otras cuentas por cobrar;
 - (c) **activos financieros** (excluidos los mencionados en los apartados (a), (b) y (h));
 - (d) **inventarios**;
 - (e) **propiedades, planta y equipo**;
 - (f) **activos intangibles**;
 - (g) **activos biológicos**;
 - (h) inversiones contabilizadas aplicando el método de la participación;
 - (i) el total de activos no corrientes clasificados como **mantenidos para la venta** y los activos incluidos en los **grupos** para vender o disponer de ellos por otra vía, que se hayan clasificado como mantenidos para la venta de acuerdo con la Sección 36 *Actividades Discontinuas y Activos Mantenidos para la Venta*;
 - (j) acreedores comerciales y otras cuentas por pagar;
 - (k) **pasivos financieros**, excepto los mencionados en los apartados (j) y (o);
 - (l) pasivos y activos por **impuestos corrientes**;
 - (m) **pasivos por impuestos diferidos** y **activos por pasivos diferidos** (que siempre se deberán clasificar como no corrientes);
 - (n) pasivos incluidos en grupos para vender o disponer por otra vía clasificados como mantenidos para la venta

- (o) **provisiones;**
 - (p) **participaciones minoritarias**, presentadas dentro del **patrimonio neto** separadamente del patrimonio de los accionistas de la **controladora**; y
 - (q) patrimonio neto atribuible a los accionistas de la controladora
- 4.3 En el balance, una entidad deberá presentar líneas de partida adicionales, agrupaciones y subtotales, cuando ello sea relevante para la comprensión de la **posición financiera** de la entidad.
- 4.4 Este [proyecto de] norma no prescribe ni el orden ni el formato en que tienen que presentarse las partidas.

Distinción entre corriente y no corriente

- 4.5 En el balance, la entidad presentará como categorías separadas sus activos corrientes y no corrientes, así como sus pasivos corrientes y no corrientes, de acuerdo con los párrafos 4.6-4.9, excepto cuando una presentación basada en el grado de liquidez proporcione una información que sea fiable y más relevante. Cuando se aplique tal excepción, todos los activos y pasivos se presentarán de acuerdo con su liquidez aproximada.

Activos corrientes

- 4.6 Una entidad deberá clasificar un activo como corriente cuando:
- (a) espere realizarlo o pretenda venderlo o consumirlo en el transcurso del ciclo normal de la operación de la entidad;
 - (b) lo mantenga fundamentalmente con el propósito de negociar;
 - (c) espere realizarlo dentro del periodo de doce meses desde la fecha del **periodo sobre el que se informa**; o
 - (d) se trate de efectivo o un equivalente al efectivo, salvo que su utilización esté restringida y no pueda ser intercambiado ni utilizado para cancelar un pasivo por un periodo mínimo de doce meses después de la fecha del periodo sobre el que se informa.
- 4.7 Una entidad deberá clasificar todos los demás activos como no corrientes. Cuando el ciclo normal de la operación no sea claramente identificable, se supondrá que su duración es de doce meses.

Pasivos corrientes

- 4.8 Una entidad deberá clasificar un pasivo como corriente cuando:
- (a) espere liquidarlo en el transcurso del ciclo normal de operación de la entidad;
 - (b) lo mantenga fundamentalmente con el propósito de negociar;
 - (c) deba liquidarlo dentro del periodo de doce meses desde la fecha del periodo sobre el que se informa; o
 - (d) la entidad no tenga el derecho incondicional para aplazar la cancelación del pasivo durante, al menos, los doce meses siguientes a la fecha del periodo sobre el que se informa.
- 4.9 Una entidad deberá clasificar todos los demás pasivos como no corrientes.

Ordenación y formato de las partidas del balance

- 4.10 Este [proyecto de] norma no prescribe ni el orden ni el formato en que tienen que presentarse las partidas. El párrafo 4.2 se limita a suministrar una lista de partidas lo suficientemente diferentes, en su naturaleza o función, como para justificar su presentación por separado en el balance. Además:
- (a) se añadirán líneas de partida cuando una partida o un grupo de partidas similares tengan tal tamaño, naturaleza o función que su presentación por separado sea relevante para comprender la posición financiera de la entidad; y
 - (b) las denominaciones utilizadas y la ordenación de las partidas o grupos de partidas similares, podrán ser modificadas de acuerdo con la naturaleza de la entidad y de sus transacciones, para suministrar la información que sea relevante para una comprensión de la posición financiera de la entidad.
- 4.11 La decisión de presentar partidas adicionales por separado se basará en una evaluación de:
- (a) 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 revelar en el balance o en las notas

- 4.12 Una entidad deberá revelar, ya sea en el balance o en las notas, las siguientes subclasificaciones adicionales de las líneas de partida presentadas:
- (a) grupos de partidas de propiedades, planta y equipo de acuerdo con la Sección 16 *Propiedades, Planta y Equipo*;
 - (b) importes de cuentas por cobrar de clientes comerciales, de **partes relacionadas**, por anticipos y otros importes;
 - (c) grupos de inventarios de acuerdo con la Sección 12 *Inventarios*, tales como mercaderías, materias primas, materiales, productos en curso y productos terminados;
 - (d) provisiones por **beneficios a empleados** y otras provisiones; y
 - (e) clases de patrimonio neto, tales como capital desembolsado, prima de emisión, ganancias acumuladas y partidas de ingresos y gastos que, de acuerdo con lo requerido por este [proyecto de] norma, se reconocen directamente en el patrimonio neto.
- 4.13 Una entidad con capital en acciones deberá revelar, ya sea en el balance o en las notas, lo siguiente:
- (a) para cada una de las clases de acciones o títulos que constituyan el capital:
 - (i) el número de acciones cuya emisión ha sido autorizada;
 - (ii) el número de acciones emitidas y cobradas totalmente, así como las emitidas pero aún no cobradas 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 (véase el párrafo 21.12 para guía adicional);
 - (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; y

- (vii) las acciones cuya emisión está reservada como consecuencia de la existencia de opciones o contratos para la venta de acciones, incluyendo las condiciones e importes; y
 - (b) una descripción de cada reserva incluida en el patrimonio neto.
- 4.14 Una entidad que no tenga dividido el capital en acciones, tal como por ejemplo una fórmula asociativa sociedad de personas o un fideicomiso, revelará información equivalente a la exigida en el párrafo 4.13(a), mostrando los cambios que se hayan producido durante el periodo en cada categoría del patrimonio neto, y en los derechos, privilegios y restricciones asociadas con cada categoría de patrimonio neto.

Sección 5

Estado de Resultados

Objetivo

- 5.1 El **estado de resultados** presenta los **ingresos** y **gastos** de una entidad durante un periodo.
- 5.2 El estado de resultados deberá incluir todas las partidas de ingreso y de gasto reconocidas en un periodo salvo cuando este [proyecto de] norma establezca lo contrario. Este [proyecto de] norma proporciona un tratamiento diferente para lo siguiente:
- (a) los efectos de correcciones de errores y cambios en las **políticas contables** se presentarán como ajustes de periodos anteriores y no como parte del resultado en el periodo en el que surgen (véase Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores*); y
 - (b) los superávit de revaluación (véase la Sección 16 *Propiedades, Planta y Equipo*), algunas **pérdidas** y **ganancias** que surjan de la conversión de los **estados financieros** de una operación en el extranjero (véase la Sección 30 *Conversión de Moneda Extranjera*) y algunas modificaciones en los **valores razonables** de instrumentos de cobertura (véase la Sección 11 *Activos Financieros*) se informan, cuando surgen, directamente en el **patrimonio neto** y no como parte del resultado.

Información a presentar en el estado de resultados

- 5.3 Como mínimo, una entidad deberá incluir, en el estado de resultados, líneas de partida que presenten los siguientes importes para el periodo:
- (a) **ingresos ordinarios**;
 - (b) costos financieros;
 - (c) participación en el resultado del periodo de las **asociadas** y **negocios conjuntos** que se contabilicen empleando el método de la participación;
 - (d) **gasto por impuestos**;

- (e) un único importe que comprenda el total de (i) el resultado después de impuestos de las **actividades discontinuadas** y (ii) el resultado después de impuestos reconocido por la medición a valor razonable menos los costos de disposición de los activos o **grupo(s)** para vender o disponer de ellos por otra vía que constituyan la operación discontinuada (véase la Sección 36 *Operaciones Discontinuadas y Activos Mantenidos para la Venta*); y
 - (f) resultado.
- 5.4 Una entidad deberá revelar por separado las siguientes partidas en el estado de resultados, como asignaciones del resultado del periodo:
- (a) resultado del periodo atribuible a las **participaciones minoritarias**; y
 - (b) resultado del periodo atribuible a los tenedores de instrumentos de patrimonio neto de la controladora.
- 5.5 Una entidad deberá presentar en el estado de resultados líneas de partida adicionales, agrupaciones y subtotales, cuando tal presentación sea relevante para la comprensión del **rendimiento** financiero de la entidad.
- 5.6 Una entidad no presentará ni describirá, en el estado de resultados o en las notas, ninguna partida de ingresos o gastos como “partidas extraordinarias”.

Información a presentar en el estado de resultados o en las notas

- 5.7 Una entidad deberá revelar por separado la naturaleza y los importes de los componentes **significativos** de ingresos y gastos, incluyendo:
- (a) la rebaja del importe en libros de los inventarios hasta su precio de venta menos los costos de terminación y venta, y la reversión de dicha rebaja;
 - (b) la rebaja del importe en libros de **propiedades, planta y equipo** hasta su valor razonable menos los costos de venta, y la reversión de dicha rebaja;
 - (c) la reestructuración de las actividades de una entidad, así como la reversión de cualquier **provisión** constituida para hacer frente a los costos de la misma;
 - (d) disposiciones de partidas de propiedades, planta y equipo;
 - (e) disposiciones de inversiones;
 - (f) **operaciones discontinuadas**;

- (g) cancelaciones de obligaciones por litigios; y
- (h) la reversión de otras provisiones.

Desglose de gastos

- 5.8 Una entidad deberá presentar un desglose de los gastos, utilizando una clasificación basada en la naturaleza de los mismos o en la función que cumplan dentro de la entidad, lo que proporcione una información que sea fiable y más relevante.

Desglose por naturaleza de gasto

- (a) Según este método de clasificación, los gastos se agruparán en el estado de resultados de acuerdo con su naturaleza (por ejemplo depreciación, compras de materiales, costos de transporte, beneficios a los empleados y costos de publicidad) y no se redistribuirán entre las diferentes funciones dentro de la entidad.

Desglose por función del gasto

- (b) Según este método de clasificación, los gastos se agregarán 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 su costo de ventas de acuerdo con este método, separadamente de los otros gastos.
- 5.9 Se aconseja que las entidades presenten este desglose en el estado de resultados. Los estados financieros ilustrativos que acompañan a este [proyecto de] norma incluyen ejemplos de ambos tipos de presentación.
- 5.10 Las entidades que clasifiquen sus gastos por función deberán revelar información adicional sobre la naturaleza los gastos, incluyendo los gastos por **depreciación** y **amortización** y el gasto por **beneficios a los empleados**.

Sección 6

Estado de Cambios en el Patrimonio Neto y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas

Estado de cambios en el patrimonio neto

Objetivo

- 6.1 El **estado de cambios en el patrimonio neto** presenta la ganancia neta o la pérdida neta del periodo de una entidad, las partidas de ingresos y gastos reconocidas directamente en el **patrimonio neto** del periodo, los efectos de los cambios de **políticas contables** y las correcciones de errores reconocidos en el periodo, y (dependiendo del formato del estado de cambios en el patrimonio neto elegido por la entidad) los importes de las inversiones hechas y los dividendos y otras distribuciones recibidas durante el período por los tenedores de instrumentos de patrimonio neto.

Información a revelar en el estado de cambios en el patrimonio neto

- 6.2 Una entidad deberá presentar un estado de cambios en el patrimonio neto mostrando en dicho estado:
- (a) el resultado del periodo;
 - (b) cada una de las partidas de ingresos y gastos del periodo que, según lo requerido por este [proyecto de] norma, se reconocen directamente en el patrimonio neto, así como el total de estas partidas;
 - (c) el total de ingresos y gastos del periodo [calculado como la suma de (a) y (b)], mostrando separadamente el importe total atribuible a los tenedores de instrumentos de patrimonio neto de la controladora y a las **participaciones minoritarias**; y
 - (d) para cada componente del patrimonio neto, los efectos de los cambios en las políticas contables y correcciones de **errores** reconocidos, de acuerdo con la Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores*.

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

- 6.3 Una entidad deberá presentar también, en el estado de cambios en el patrimonio neto o en las notas:
- (a) los importes de las inversiones hechas y de los dividendos y otras distribuciones recibida) por los tenedores de instrumentos de patrimonio neto, mostrando separadamente las emisiones de acciones, las transacciones de acciones propias en cartera y los dividendos y otras distribuciones a los tenedores de instrumentos de patrimonio neto.
 - (b) el saldo de las ganancias acumuladas (es decir, resultados acumulados) al principio y al final del **período contable sobre el que se informa**, y los cambios habidos durante el periodo; y
 - (c) una conciliación del **importe en libros** de cada clase de patrimonio aportado y cada partida de ingreso y gasto reconocido directamente en el patrimonio neto [véase el párrafo 6.2(b)] al principio y al final del periodo, mostrando cada cambio por separado.

Estado de resultados y ganancias acumuladas

Objetivo

- 6.4 El **estado de resultados y ganancias acumuladas** presenta el resultado y los cambios en las ganancias acumuladas de una entidad para un periodo sobre el que se informa. El párrafo 3.16 de este [proyecto de] norma permite que una entidad presente un estado de resultados y ganancias acumuladas en lugar de un estado de resultados y un estado de cambios en el patrimonio neto cuando los únicos cambios en su patrimonio durante el periodo surgen del resultado, pago de dividendos, correcciones de errores de los periodos anteriores y cambios de políticas contables.

Información a revelar en el estado de resultados y ganancias acumuladas

- 6.5 Una entidad deberá presentar en el estado de resultados y ganancias acumuladas las siguientes partidas, además de la información exigida en la Sección 5 *Estado de Resultados*:
- (a) ganancias acumuladas al comienzo del periodo del que se informa;

- (b) dividendos declarados durante el período, pagados o por pagar;
- (c) reexpresiones de ganancias acumuladas hechas para corregir errores de los periodos anteriores;
- (d) reexpresiones de ganancias acumuladas por cambios de políticas contables; y
- (e) ganancias acumuladas al término del periodo sobre el que se informa.

Sección 7

Estado de Flujos de Efectivo

Objetivo

- 7.1 El **estado de flujos de efectivo** proporciona información sobre los cambios históricos en el **efectivo** y **equivalentes al efectivo** de una entidad, mostrando por separado los cambios durante el periodo según procedan de actividades de operación, de inversión y de financiación.
- 7.2 Los equivalentes al efectivo se mantienen, más que para propósitos de inversión o similares, para cumplir con los compromisos de pago a corto plazo. Por ello, una inversión cumple las condiciones para considerarse equivalente al efectivo cuando tiene un vencimiento próximo, por ejemplo tres meses o menos desde la fecha de su adquisición. El empleo de sobregiros bancarios se considera normalmente una actividad financiera similar a la obtención de 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.

Contenido

- 7.3 Una entidad deberá presentar un estado de flujos de efectivo que informe acerca de los **flujos de efectivo** habidos durante el periodo, clasificados por **actividades de operación, actividades de inversión y actividades de financiación**.

Actividades de operación

- 7.4 Los flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación se derivan fundamentalmente de las transacciones que constituyen la principal fuente de **ingresos ordinarios** de la entidad. Por ello, generalmente proceden de las transacciones y otros sucesos y condiciones que entran en la determinación del resultado. Son ejemplos de flujos de efectivo por actividades de operación los siguientes:
- (a) cobros procedentes de las ventas de bienes y prestación de servicios;
 - (b) cobros procedentes de regalías, cuotas, comisiones y otros ingresos ordinarios;

- (c) pagos a proveedores por el suministro de bienes y servicios;
- (d) pagos a los empleados y por cuenta de ellos;
- (e) pagos o devoluciones de impuestos a las ganancias, a menos que éstos puedan clasificarse específicamente dentro de las actividades de inversión o financiación; y
- (f) cobros y pagos procedentes de inversiones, préstamos y otros contratos mantenidos por motivos de intermediación u otros acuerdos comerciales que se consideren similares a los inventarios adquiridos específicamente para revender.

Algunas transacciones, tales como la venta de un elemento de la planta, puede dar lugar a una pérdida o una ganancia que se incluye en la determinación de la ganancia o pérdida. Sin embargo, los flujos de efectivo relacionados con tales transacciones son flujos de efectivo procedentes de actividades de inversión.

Actividades de inversión

7.5 Los flujos de efectivo procedentes de actividades de inversión representan desembolsos que se han hecho por recursos que pretenden producir ingresos y flujos de efectivo en el futuro. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de inversión son:

- (a) pagos por la adquisición de propiedades, planta y equipo (incluyendo trabajos realizados por la entidad para sus propiedades, planta y equipo), activos intangibles (incluyendo los costos de desarrollo capitalizados) 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 deuda emitidos por otras entidades, y participaciones en negocios conjuntos (distintos de los pagos por esos mismos instrumentos clasificados como equivalentes al efectivo, o mantenidos para intermediación o negociación);
- (d) cobros procedentes de la venta de instrumentos de patrimonio o de deuda emitidos por otras entidades, y de participaciones en negocios conjuntos (distintos de los cobros por esos mismos instrumentos clasificados como equivalentes al efectivo o mantenidos para intermediación o negociación);
- (e) anticipos de efectivo y préstamos a terceros;

- (f) cobros procedentes del reembolso de anticipos y préstamos a terceros;
- (g) pagos motivados por contratos de futuro, a plazo, de opciones y de permuta financiera, excepto cuando dichos contratos se mantengan por motivos de intermediación o negociación, o bien cuando los pagos se clasifican como actividades de financiación; y
- (h) cobros procedentes de contratos de futuro, a plazo, de opciones y de permuta financiera, excepto cuando dichos contratos se mantienen por motivos de intermediación o negociación, o bien cuando los cobros se clasifican como actividades de financiación.

Cuando un contrato se trata contablemente como una cobertura (véase la Sección 11 *Activos Financieros y Pasivos Financieros*), una entidad deberá clasificar 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 Son ejemplos de flujos de efectivo por actividades de financiación:

- (a) cobros procedentes de la emisión de acciones u otros instrumentos de capital;
- (b) pagos a los propietarios por adquirir o redimir las acciones de la entidad;
- (c) cobros procedentes de la emisión de debentures, préstamos, pagarés, bonos, hipotecas y otros fondos tomados en préstamo a corto o a largo plazo;
- (d) reembolsos de los fondos tomados en préstamo; y
- (e) pagos realizados por un arrendatario para reducir la deuda pendiente procedente de un arrendamiento financiero.

Información sobre flujos de efectivo de las actividades de operación

7.7 Una entidad deberá informar acerca de los flujos de efectivo de las operaciones usando:

- (a) el método directo, según el cual las principales categorías de cobros y pagos se revelan por separado y en términos brutos; o

- (b) el método indirecto, según el cual el resultado se ajusta por los efectos de las transacciones no monetarias, los diferimientos y acumulaciones (o devengos) de cobros y pagos de operación pasados o futuros y las partidas de ingresos o gastos asociadas con los flujos de efectivo por operaciones clasificadas como de inversión o financiación.
- 7.8 Bajo el método indirecto, el flujo neto por actividades de operación se determina ajustando el resultado por los efectos de:
- (a) los cambios habidos durante el periodo en los inventarios y en las cuentas por cobrar y por pagar vinculadas con las operaciones;
 - (b) las partidas no monetarias, tales como **depreciación, provisiones, impuestos diferidos**, ganancias y pérdidas de cambio no realizadas, participación en ganancias no distribuidas de **asociadas**, y **participaciones minoritarias**; y
 - (c) cualesquiera otras partidas cuyos efectos monetarios se relacionen con inversión o financiación.

Alternativamente, el flujo de efectivo neto de las actividades de operación puede presentarse, utilizando el método indirecto, mostrando los ingresos ordinarios y gastos revelados en el estado de resultados y los cambios habidos durante el periodo en los inventarios y en las cuentas por cobrar y por pagar.

- 7.9 Una entidad que opte por el empleo del método directo deberá aplicar los párrafos 18-20 de la NIC 7 *Estados de Flujos de Efectivo*.

Información sobre flujos de efectivo de las actividades de inversión y financiación

- 7.10 Una entidad deberá informar por separado sobre las principales categorías de cobros y pagos brutos procedentes de las actividades de inversión y financiación. Los flujos de efectivo agregados que surjan de adquisiciones y disposiciones de subsidiarias u otras unidades de negocios deberán ser presentados por separado y clasificados como actividades de operación.

Flujos de efectivo en moneda extranjera

- 7.11 Una entidad deberá informar 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 deberá convertir los flujos de efectivo de una subsidiaria extranjera utilizando la tasa de cambio entre la moneda funcional y la moneda extranjera, en la fecha en que se produjo el flujo de efectivo.
- 7.13 Las pérdidas o ganancias no realizadas, surgidas por diferencias de cambio en moneda extranjera, no producen flujos de efectivo. Sin embargo, para conciliar el efectivo y equivalentes de efectivo al principio y al final del período, el efecto de la variación de las tasas de cambio sobre el efectivo y los equivalentes al efectivo mantenidos o adeudados en moneda extranjera, deben ser incluidos en el estado de flujo de efectivo. Por tanto, la entidad deberá volver a medir el efectivo y equivalentes al efectivo mantenidos durante el periodo a las tasas de cambio del final del periodo. La entidad deberá presentar la ganancia o pérdida no realizada resultante separadamente de los flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación, de inversión y financiación.

Intereses y dividendos

- 7.14 Una entidad deberá revelar por separado los flujos de efectivo de intereses y dividendos recibidos y pagados (el interés pagado incluye el importe capitalizado según la **política contable** elegida en la Sección 24 *Costos por préstamos*). La entidad deberá clasificar 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 percibidos como procedentes de actividades de operación porque se incluyen en resultados. De forma alternativa, la entidad puede clasificar los intereses pagados y los intereses y dividendos percibidos como pertenecientes a las actividades de financiación y de inversión respectivamente, porque son costos de obtención de recursos financieros o rendimientos de inversiones financieras.

- 7.16 Una entidad puede clasificar los dividendos pagados como flujos de efectivo de actividades financieras, porque son costos de obtención de recursos financieros. Alternativamente, la entidad puede clasificar los dividendos pagados como un componente de los flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación porque se pagan de flujos de efectivo de operaciones.

Impuesto a las ganancias

- 7.17 Una entidad deberá revelar por separado los flujos de efectivo procedentes de pagos relacionados con el impuesto a las ganancias, y deberá clasificarlos como flujos de efectivo procedentes de actividades de operación, a menos que puedan ser específicamente asociados con actividades de inversión o de financiación. Cuando los flujos de efectivo por impuestos se distribuyan entre más de un tipo de actividad, la entidad deberá revelar el importe total de impuestos pagados.

Transacciones no monetarias

- 7.18 Una entidad deberá excluir 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 deberá revelar tales transacciones en cualquier otra parte de los **estados financieros**, de forma que suministren toda la información relevante acerca de dichas actividades de inversión o financiación.
- 7.19 Muchas actividades de inversión y financiación no tienen un impacto directo en los flujos de efectivo del periodo, aunque afecten a la estructura de activos y de capital de una entidad. La exclusión de transacciones no monetarias del estado de flujo de efectivo resulta coherente con el objetivo de un estado de flujos de efectivo, porque estas partidas no conllevan flujos de efectivo en el periodo corriente. Son ejemplos de transacciones no monetarias:
- (a) la adquisición de activos, ya sea asumiendo directamente los pasivos relacionados, o por medio de una operación de arrendamiento financiero;
 - (b) la compra de una entidad mediante una emisión de capital; y
 - (c) la conversión de deuda en patrimonio neto.

Componentes del efectivo y equivalentes al efectivo

- 7.20 Una entidad deberá revelar los componentes del efectivo y equivalentes al efectivo, y deberá presentar una conciliación de los importes presentados en el estado de flujos de efectivo con las partidas equivalentes que se presentan en el balance.

Otras informaciones a revelar

- 7.21 Una entidad deberá revelar, junto con un comentario por parte de la gerencia, el importe de los saldos de efectivo y equivalentes al efectivo mantenidos por la entidad que no estén disponibles para ser utilizados por la misma y sean significativos. Es posible que el efectivo y los equivalentes al efectivo mantenidos por una entidad no estén disponibles para su uso debido, entre otras razones, a controles de cambio o a restricciones legales.

Sección 8

Notas a los Estados Financieros

Objetivo

- 8.1 Las **notas** contienen información adicional a la presentada en el cuerpo de los **estados financieros**. Ellas suministran descripciones narrativas o desagregaciones de partidas presentadas en estos estados e información sobre las partidas que no cumplen las condiciones para ser **reconocidas** en los mismos.

Estructura

- 8.2 Las notas deberán:
- (a) presentar información sobre las bases para la elaboración de los estados financieros y sobre las **políticas contables** específicas empleadas de acuerdo con los párrafos 8.5 y 8.6;
 - (b) revelar la información requerida por este [proyecto de] norma que no se presente en el cuerpo de los estados financieros; y
 - (c) proporcionar información adicional que no se presente en el cuerpo de los estados financieros, pero que sea revelante para su comprensión.
- 8.3 Una entidad deberá, en la medida de lo posible, presentar las notas de una forma sistemática. Una entidad deberá hacer referencia, para cada partida de los estados financieros, a cualquier información relacionada que esté contenida en las notas.
- 8.4 Normalmente, una entidad presentará las notas en el siguiente orden:
- (a) una declaración de que los estados financieros han sido preparados cumpliendo con la *NIIF para las PyME* (véase el párrafo 3.2)
 - (b) un resumen de las políticas contables significativas aplicadas (véase el párrafo 8.5);
 - (c) información de apoyo para las partidas presentadas en los estados financieros en el mismo orden en que figuren cada uno de los estados y cada una de las líneas de partidas; y

- (d) otras informaciones a revelar, incluyendo:
 - (i) **pasivos contingentes** y **activos contingentes** (véase la Sección 20 *Provisiones y Contingencias*) y compromisos contractuales no reconocidos;
 - (ii) revelaciones de información no financiera;
 - (iii) el importe de los dividendos propuestos o declarados antes de que los estados financieros hayan sido autorizados para su publicación, pero que no hayan sido reconocidos como distribución a los poseedores de instrumentos de participación en el **patrimonio neto** durante el periodo, y los importes por acción correspondientes; y
 - (iv) el importe de cualquier dividendo preferente de carácter acumulativo no reconocido.

Información sobre políticas contables

- 8.5 Una entidad deberá revelar, en el resumen de políticas contables significativas:
- (a) la base (o bases) de medición utilizada para la elaboración de los estados financieros;
 - (b) la política contable que la entidad haya elegido cuando la entidad haya adoptado una política contable para un hecho, una transacción o una circunstancia respecto de la cual este [proyecto de] norma permite una elección de política contable; y
 - (c) las demás políticas contables empleadas que sean relevantes para la comprensión de los estados financieros.

Información sobre criterios

- 8.6 Una entidad deberá revelar, en el resumen de las políticas contables significativas o en otras notas, los juicios, diferentes de aquéllos relativos a las estimaciones (véase el párrafo 8.7), que la gerencia haya realizado al aplicar las políticas contables de la entidad y que tengan el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros.

Información sobre las fuentes clave para la estimación de la incertidumbre

- 8.7 Una entidad deberá revelar en las notas información sobre los supuestos clave acerca del futuro, así como las fuentes clave para la estimación de la incertidumbre al final del **periodo sobre el que se informa**, y que tengan un riesgo significativo de provocar un ajuste **significativo al importe en libros** de los activos y pasivos dentro del ejercicio contable siguiente. Respecto de tales activos y pasivos, las notas deberán incluir detalles de:
- (a) su naturaleza; y
 - (b) su importe en libros al final del periodo sobre el que se informa.

Información sobre requerimientos de capital impuestos externamente

- 8.8 Si una entidad está sujeta a requerimientos de capital impuestos externamente, deberá revelar información sobre la naturaleza de tales requerimientos y la manera en que se gestionan, incluyendo si se ha cumplido con ellos.

Sección 9

Estados Financieros Consolidados y Separados

Control

- 9.1 A excepción de lo permitido en el párrafo 9.2, una entidad **controladora** deberá presentar **estados financieros consolidados** en los que consolide su inversión en **subsidiarias** de acuerdo con este [proyecto de] norma. En los estados financieros consolidados se incluirán todas las subsidiarias de la controladora.
- 9.2 No será necesario que la controladora elabore estados financieros consolidados si:
- (a) la controladora es ella misma una subsidiaria; y
 - (b) su última controladora (o cualquier controladora intermedia) elabora **estados financieros con propósitos generales** consolidados que cumplan con las **Normas Internacionales de Información Financiera** completas o con este [proyecto de] norma.
- 9.3 Una subsidiaria es una entidad controlada por la controladora. **Control** es el poder para dirigir las políticas financieras y de operación de una entidad, con el fin de obtener beneficios de sus actividades. Si una entidad ha creado una entidad con cometido especial (ECE) para cumplir con un objetivo concreto y perfectamente definido, la entidad deberá consolidar la ECE cuando la esencia de la relación indique que la ECE está controlada por esa entidad.
- 9.4 Se presumirá que existe control cuando la controladora posea, directa o indirectamente a través de otras subsidiarias, más de la mitad del poder de voto de otra entidad, salvo que se den las circunstancias excepcionales en las que se pueda demostrar claramente que tal posesión no constituye control. También existirá control cuando una controladora, que posea la mitad o menos del poder de voto de otra entidad, disponga:
- (a) del poder sobre más de la mitad de los derechos de voto, en virtud de un acuerdo con otros inversores;
 - (b) del poder para dirigir las políticas financieras y de operación de la entidad, según una disposición estatutaria o por algún tipo de acuerdo;

- (c) del poder de nombrar o revocar a la mayoría de los miembros del consejo de administración u órgano de gobierno equivalente, siempre que la entidad esté controlada por el mismo; o
 - (d) del poder para emitir la mayoría de los votos en las reuniones del consejo de administración u órgano de gobierno equivalente, siempre que la entidad esté controlada por el mismo.
- 9.5 Una subsidiaria no se excluirá de la consolidación por el mero hecho de que el inversor sea una entidad de capital de riesgo u otra entidad análoga.
- 9.6 No se excluirá de la consolidación a una subsidiaria porque sus actividades de negocio sean diferentes de las que llevan a cabo las otras entidades del grupo. Se proporcionará información relevante mediante la consolidación de este tipo de subsidiarias, y la revelación de información adicional, dentro de los estados financieros consolidados, acerca de las diferentes actividades de negocio llevadas a cabo por las mismas.
- 9.7 Una subsidiaria no se excluye de la consolidación porque opere en una jurisdicción que imponga restricciones a la transferencia de efectivo u otros activos, fuera de la jurisdicción.

Procedimientos de consolidación

- 9.8 Los estados financieros de un grupo presentan la información financiera como si se tratara de una sola entidad contable. Al preparar los estados financieros consolidados, una entidad deberá:
- (a) combinar los estados financieros de la controladora y sus subsidiarias línea por línea, agregando las partidas que representen activos, pasivos, patrimonio neto, ingresos y gastos de contenido similar.
 - (b) eliminar el **importe en libros** de la inversión de la controladora en cada subsidiaria junto con la porción del patrimonio neto de la controladora en cada una de las subsidiarias;
 - (c) medir las **participaciones minoritarias** en los resultados de las subsidiarias consolidadas (que se refieran al periodo sobre el que se informa) por separado de las participaciones de los accionistas de la controladora, y
 - (d) medir las participaciones minoritarias en los activos netos de las subsidiarias consolidadas por separado de la participación en el patrimonio neto de los accionistas de la controladora. Las

participaciones minoritarias en los activos netos estarán compuestos por:

- (i) el importe de esas participaciones minoritarias en la fecha de la combinación inicial; y
- (ii) la participación de los minoritarios en los cambios habidos en el patrimonio neto desde la fecha de la combinación.

Derechos de voto potenciales

- 9.9 Cuando existan derechos de voto potenciales (tales como los que resultarían del ejercicio de opciones sobre acciones o certificados para compra de acciones —warrants— o de la conversión de valores convertibles), las proporciones de resultados y de cambios en el patrimonio neto distribuidos a la controladora y a las participaciones minoritarias se determinarán sobre la base de la participación presente en la propiedad y no reflejarán el posible ejercicio o conversión de los derechos de voto potenciales.

Transacciones y saldos intragrupo

- 9.10 Las transacciones y los saldos intragrupo, incluyendo los ingresos, gastos y dividendos, se eliminarán en su totalidad. Los resultados que se deriven de las transacciones intragrupo y que hayan sido reconocidos en activos, tales como inventarios y activos fijos, se eliminarán en su totalidad. Las pérdidas habidas en transacciones intragrupo pueden indicar la existencia de un deterioro en el valor, que exigirá su **reconocimiento** en los estados financieros consolidados. La Sección 28 *Impuesto a las Ganancias* se aplicará a las diferencias temporarias que surjan como consecuencia de la eliminación de los resultados derivados de las transacciones intragrupo.

Fecha a la cual se informa uniforme

- 9.11 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 a la cual se informa**, a menos que hacerlo sea **impracticable**.

Políticas contables uniformes

- 9.12 Los estados financieros consolidados deberán elaborarse utilizando **políticas contables** uniformes para transacciones similares y para los otros eventos que se hayan producido en circunstancias parecidas. Cuando un miembro del

grupo utilice políticas contables diferentes de las adoptadas en los estados financieros consolidados, para transacciones similares y para eventos que se hayan producido en circunstancias parecidas, al elaborar los estados consolidados se realizarán los ajustes a sus estados financieros que sean adecuados

Adquisición y disposición de subsidiarias

- 9.13 Los ingresos y los gastos de una subsidiaria se incluirán en los estados financieros consolidados desde la fecha de su adquisición y, hasta la fecha en la que la controladora deje de controlar a la subsidiaria. La diferencia entre el importe obtenido por la disposición de una subsidiaria y su importe en libros en la fecha de la disposición (incluyendo el importe acumulado de cualquier diferencia de cambio relacionada con la subsidiaria reconocida en el patrimonio neto de acuerdo con la Sección 30 *Conversión de Moneda Extranjera*), se reconocerá en el estado de resultados consolidado como una ganancia o una pérdida por la disposición de la subsidiaria.
- 9.14 Si una entidad deja de ser una subsidiaria pero el inversor (su anterior controladora) todavía posee algunas participaciones en el patrimonio, éstas deberán contabilizarse como un **activo financiero** de acuerdo con la Sección 11 *Activos Financieros y Pasivos Financieros* desde la fecha en la que la entidad deja de ser una subsidiaria, siempre que no se convierta en una **asociada** o una **entidad controlada conjuntamente**. El importe en libros de la inversión, en la fecha en que la entidad deje de ser una subsidiaria, deberá considerarse como el costo en la medición inicial de un activo financiero.

Participaciones minoritarias en subsidiarias

- 9.15 Las participaciones minoritarias deberán presentarse en el patrimonio neto dentro del balance consolidado, separados de las partidas de patrimonio neto correspondientes a los accionistas de la controladora, como se requiere en el párrafo 4.2(p).
- 9.16 Las participaciones minoritarias en la ganancia o pérdida del grupo deberán presentarse también de forma separada en el estado de resultados, como se requiere en el párrafo 5.4.
- 9.17 Las pérdidas atribuibles a las participaciones minoritarias en una subsidiaria consolidada, podrían exceder del importe de las participaciones minoritarias en el patrimonio neto de la misma. El exceso, así como cualquier pérdida posterior que corresponda a los minoritarios, se asignará como disminución de las partidas correspondientes a la mayoría, salvo que los minoritarios tengan una obligación vinculante y tengan capacidad para realizar la

inversión adicional necesaria para cubrir las pérdidas. Si con posterioridad, la subsidiaria obtuviera ganancias, éstas se asignarán a la mayoría hasta recuperar el importe de la participación de los minoritarios en las pérdidas que previamente fueron absorbidas por los mayoritarios.

Estados financieros separados

- 9.18 El párrafo 9.1 requiere que una controladora prepare estados financieros consolidados. Este [proyecto de] norma no requiere que una controladora elabore **estados financieros separados** para la entidad controladora o para las subsidiarias individuales. Cuando se preparan estados financieros separados de una controladora, la entidad deberá adoptar una política contable para todas sus inversiones en subsidiarias, **entidades conjuntamente controladas** y **asociadas** que no se clasifican como mantenidos para la venta, ya sea:
- (a) al costo, o
 - (b) al **valor razonable** con cambios en resultados.
- 9.19 Cuando una controladora, un participante en una entidad controlada conjuntamente o un inversor en una asociada elabore estados financieros separados, deberá revelar en ellos la siguiente información:
- (a) el hecho de que se trata de estados financieros separados, así como las razones por las que se han preparado, en el caso de que no fueran requeridos por ley;
 - (b) una lista de las inversiones que sean significativas en subsidiarias, entidades controladas conjuntamente y asociadas, donde se incluirá el nombre, el país de constitución o residencia, la proporción de la participación en la propiedad y, si fuera diferente, la proporción que se tiene en el poder de voto; y
 - (c) una descripción del método utilizado para contabilizar las inversiones listadas en (b);
- y deberá identificar los estados financieros consolidados a los que se refiere.
- 9.20 Los estados financieros de una entidad que no tenga una subsidiaria, una asociada, o una participación en una entidad controlada conjuntamente, no son estados financieros separados.

Estados financieros combinados

- 9.21 Los **estados financieros combinados** son un único conjunto de estados financieros de dos o más entidades controladas por un único inversor. Este [proyecto de] norma no requiere que se preparen estados financieros combinados. El inversor que controla puede optar por preparar estados financieros combinados porque las entidades afiliadas tienen objetivos comunes e intereses económicos que son administrados conjuntamente.
- 9.22 Si una entidad elabora estados financieros combinados y los describe como conformes con la *NIIF para las PyME*, tales estados deberán cumplir con todos los requisitos de este [proyecto de] norma. Las transacciones y saldos interempresas deberán eliminarse; los resultados que se deriven de transacciones interempresas que se reconocen en activos tales como inventarios y activos fijos deberán eliminarse; los estados financieros de las entidades incluidas en los estados financieros combinados deberán prepararse en la misma la fecha a la cual se informa salvo cuando hacerlo sea impracticable; y deberán seguirse políticas contables uniformes para transacciones similares y otros similares en circunstancias parecidas. Las revelaciones de información deberán incluir el hecho de que son estados financieros combinados, así como las revelaciones de información sobre **partes relacionadas** requeridas por la Sección 33 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*.

Sección 10

Políticas Contables, Estimaciones y Errores

Selección y aplicación de políticas contables

- 10.1 Son **políticas contables** los principios específicos, bases, acuerdos, reglas y procedimientos adoptados por una entidad para la elaboración y presentación de sus **estados financieros**.
- 10.2 Si este [proyecto de] norma no contempla específicamente una transacción, u otro evento o condición, la gerencia deberá usar su juicio para desarrollar y aplicar una política contable que produzca 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) presenten de forma fidedigna la **posición financiera**, el **rendimiento financiero** y los **flujos de efectivo** de la entidad;
 - (ii) reflejen la esencia económica de las transacciones, otros eventos 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**.
- 10.3 Al realizar los juicios descritos en el párrafo 10.2, la gerencia deberá referirse, en orden descendente, a las siguientes fuentes y considerar su aplicabilidad:
- (a) los requisitos y guías establecidos en este [proyecto de] norma que traten temas similares y relacionados; y
 - (b) las definiciones, criterios de **reconocimiento** y conceptos de medición para activos, pasivos, ingresos y gastos, así como los principios fundamentales en la Sección 2 *Conceptos y Principios Fundamentales*.
- 10.4 Al realizar los juicios descritos en el párrafo 10.2, la gerencia puede también considerar los requerimientos y guías que estando contenidos en las **Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)** completas traten cuestiones similares y relacionadas. Si para la realización de los juicios descritos en el párrafo 10.2 se necesita guía adicional, la gerencia podrá considerar también los pronunciamientos más recientes de otros cuerpos

emisores de normas que empleen un marco conceptual similar para el desarrollo de normas contables, otra literatura contable y las prácticas aceptadas en los diferentes sectores de actividad, en la medida que no entren en conflicto con las fuentes señaladas en el párrafo 10.3.

Coherencia de las políticas contables

- 10.5 Una entidad deberá seleccionar y aplicar sus políticas contables de forma coherente para transacciones similares y otros hechos y condiciones, a menos que este [proyecto de] norma exija o permita específicamente la categorización de partidas para las cuales pueda ser apropiada la aplicación de diferentes políticas. Cuando este [proyecto de] norma requiera o permita tales categorías, se seleccionará una política contable adecuada y se la aplicará de forma coherente a cada categoría.

Cambios en políticas contables

- 10.6 Una entidad sólo deberá cambiar una política contable cuando el cambio:
- (a) sea requerido por cambios en este [proyecto de] norma; o
 - (b) lleve a que los estados financieros suministren información fiable y más relevante sobre los efectos de las transacciones, otros eventos o condiciones que afecten a la posición financiera, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo de la entidad.
- 10.7 No constituyen cambios en las políticas contables:
- (a) la aplicación de una política contable para transacciones, otros eventos o condiciones que difieren sustancialmente de los ocurridos previamente; y
 - (b) la aplicación de una nueva política contable para transacciones, otros eventos o condiciones que no ocurrieron anteriormente o no fueron significativos.
- 10.8 Cuando este [proyecto de] norma permite una elección de tratamiento contable para una transacción específica u otro suceso o condición y una entidad cambia su elección, eso es un cambio de política contable. Similarmente, un cambio en los criterios de medición es un cambio de política contable.

Aplicación de los cambios de políticas contables

- 10.9 Una entidad deberá contabilizar los cambios de política contable como sigue:
- (a) una entidad deberá contabilizar un cambio de política contable resultante de un cambio en los requerimientos de este [proyecto de] norma de acuerdo con las disposiciones transitorias, si las hubiere, especificadas en la modificación;
 - (b) cuando este [proyecto de] norma requiera o permita que una entidad siga los requerimientos de una NIIF completa y los requerimientos de esa NIIF cambien, la entidad deberá contabilizar ese cambio de política contable de acuerdo con las disposiciones transitorias, especificadas en esa NIIF, si las hubiere; y
 - (c) una entidad deberá contabilizar cualquier otro cambio de política contable de **forma retroactiva**.

Aplicación retroactiva

- 10.10 Cuando se aplique un cambio de política contable de forma retroactiva de acuerdo con el párrafo 10.9, la entidad aplicará la nueva política contable a la información comparativa de los periodos anteriores tanto como sea practicable, como si la nueva política contable se hubiese aplicado siempre. Cuando la determinación de los efectos del cambio de política contable sobre uno o más de los periodos anteriores presentados (individualmente considerados) sea **impracticable**, la entidad deberá ajustar el saldo inicial de cada componente afectado del patrimonio neto para el más antiguo de los periodos anteriores en los que sea practicable aplicar la retroactividad (que puede ser el propio periodo corriente), y hará el ajuste correspondiente al saldo inicial de cada componente afectado del patrimonio neto para ese periodo.

Información a revelar de sobre un cambio de política contable

- 10.11 Cuando la aplicación por primera vez de esta Norma o una modificación a este [proyecto de] norma, tenga un efecto en el periodo corriente o en cualquier periodo anterior o pueda tener un efecto en periodos futuros, una entidad revelará información sobre:
- (a) la naturaleza del cambio en la política contable;

- (b) el importe del ajuste para cada línea de partida afectada de los estados financieros para el periodo corriente y para cada periodo anterior presentado, 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 en los apartados (b) o (c) anteriores no sea practicable.

No es necesario que estas revelaciones se repitan en los estados financieros de periodos posteriores.

10.12 Cuando un cambio voluntario de política contable tenga un efecto en el periodo corriente o en cualquier periodo anterior, o pueda tener un efecto en futuros periodos, una entidad deberá revelar información sobre:

- (a) la naturaleza del cambio de política contable;
- (b) las razones por las que la aplicación de la nueva política contable suministra información fiable y más relevante;
- (c) el importe del ajuste para cada línea de 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;
- (d) el importe del ajuste relativo a periodos anteriores presentados, en la medida en que sea practicable; y
- (e) una explicación en el caso de que la determinación de los importes a revelar en los apartados (c) o (d) anteriores no sea practicable.

No es necesario que estas revelaciones se repitan en los estados financieros de periodos posteriores.

Cambios de estimaciones contables

10.13 Un **cambio de estimación contable** es un ajuste al **importe en libros** de un activo o de un pasivo, o en el importe del consumo periódico de un activo, que se produce tras la evaluación de la situación actual de los activos y pasivos, así como de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con ellos. Los cambios de estimaciones contables son el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos y, en consecuencia, no son correcciones de errores.

- 10.14 Una entidad deberá reconocer el efecto de un cambio de estimación contable, al que no debe aplicarse el párrafo 10.15, de **forma prospectiva**, incluyéndolo en el resultado:
- (a) del periodo del cambio, si éste afecta a un solo periodo; o
 - (b) del periodo del cambio y futuros, si afectase a todos ellos.
- 10.15 En la medida que un cambio de estimación contable motive cambios en activos y pasivos, o se refiera a una partida de patrimonio neto, la entidad deberá reconocerlo en el periodo en que tiene lugar el cambio, ajustando el importe en libros de la correspondiente partida de activo, pasivo o patrimonio neto.

Información a revelar de un cambio de estimación

- 10.16 Una entidad deberá revelar la naturaleza y el importe de un cambio de estimación contable que haya producido efectos en el periodo corriente, o que se espere vaya a producirlos en periodos futuros, exceptuándose la revelación de información del efecto sobre periodos futuros cuando la estimación de ese efecto no sea practicable.
- 10.17 Cuando no se revele el importe del efecto en periodos futuros porque su estimación no es practicable, la entidad deberá revelar este hecho.

Correcciones de errores de periodos anteriores

- 10.18 Son **errores** de periodos anteriores las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad correspondientes a uno o más periodos anteriores, resultantes de un fallo al emplear, o de un error al utilizar, información fiable que:
- (a) estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron autorizados a emitirse; y
 - (b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.
- 10.19 Tales errores incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, falta de advertencia o mala interpretación de hechos, así como los fraudes.

- 10.20 En la medida en que sea practicable, una entidad deberá corregir de forma retroactiva los errores significativos de periodos anteriores, en los primeros estados financieros formulados después de su descubrimiento:
- (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 neto para dicho periodo.
- 10.21 Cuando la determinación de los efectos de un error sobre la información comparativa específica de uno o más periodos anteriores no sea practicable, la entidad deberá reexpresar los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio neto para los periodos más antiguos para los cuales la reexpresión retroactiva sea practicable (que podría ser el propio periodo corriente).
- 10.22 Cuando la reexpresión de cualquier período anterior sea impracticable, la entidad deberá reconocer el efecto del error en las ganancias acumuladas al inicio del periodo corriente.

Información a revelar sobre errores de periodos anteriores

- 10.23 Una entidad deberá revelar la siguiente información sobre errores de periodos anteriores:
- (a) la naturaleza del error del periodo anterior;
 - (b) para cada periodo anterior presentado, y en la medida en que sea practicable, el importe del ajuste para cada línea de partida afectada de los estados financieros;
 - (c) el importe del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
 - (d) si la reexpresión retroactiva para un periodo anterior en particular no fuera practicable, las circunstancias que conducen a esa situación, y una descripción de cómo y desde cuándo se ha corregido el error.

No es necesario que estas revelaciones se repitan en los estados financieros de periodos posteriores.

Sección 11

Activos Financieros y Pasivos Financieros

Elección de Política contable

11.1 Para la contabilización de todos sus instrumentos financieros, una entidad podrá optar entre la aplicación de:

- (a) lo previsto en esta sección, o
- (b) la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*

completa. Una entidad que opte por aplicar la NIC 39 deberá realizar las revelaciones de información requeridas por la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*. La elección de una entidad de (a) o (b) es una elección de **política contable**. Los párrafos 10.6-10.12 de la Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores* contienen requerimientos para determinar cuándo un cambio de política contable es apropiado, cómo debe contabilizárselo y qué información debe revelarse sobre él.

Alcance

11.2 Un **instrumento financiero** es un contrato que da lugar a un **activo financiero** en una entidad y a un **pasivo financiero** o a un instrumento de patrimonio de otra. Los ejemplos habituales incluyen:

- (a) efectivo;
- (b) depósitos a la vista y depósitos a plazo fijo;
- (c) obligaciones negociables y facturas comerciales;
- (d) cuentas, pagarés y préstamos por cobrar y por pagar;
- (e) bonos e instrumentos de deuda similares;
- (f) acciones ordinarias y preferentes e instrumentos de patrimonio similares;
- (g) títulos respaldados por activos, como obligaciones hipotecarias garantizadas, acuerdos de recompra y paquetes titulizados de cuentas por cobrar; y

- (h) opciones, derechos, certificados para la compra de acciones (warrants), contratos a plazo y permutas financieras de tasas de interés que pueden liquidarse en efectivo o mediante el intercambio de otro instrumento financiero.
- 11.3 Esta Sección se aplica a todos los instrumentos financieros excepto:
- (a) participaciones en **subsidiarias** (tratados en la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados*), **asociadas** (véase la Sección 13 *Inversiones en Asociadas*), y **negocios conjuntos** (véase la Sección 14 *Inversiones en Negocios Conjuntos*);
 - (b) derechos y obligaciones de los empleados derivados de planes de beneficios al personal (véase la Sección 27 *Beneficios a los Empleados*);
 - (c) derechos según contratos de seguro a menos que el contrato de seguro puedan ocasionar una pérdida a cualquiera de las partes como un resultado de términos contractuales que no se relacionan con:
 - (i) cambios en el riesgo asegurado;
 - (ii) cambios en las tasas de cambio, o
 - (iii) un impago por una de las contrapartes;
 - (d) instrumentos financieros que cumplan la definición de instrumentos de patrimonio propios de la entidad (véase la Sección 21 *Patrimonio Neto* y 25 *Pagos Basados en Acciones*); y
 - (e) arrendamientos (véase la Sección 19 *Arrendamientos*) a menos que el arrendamiento pueda ocasionar una pérdida para el arrendador o el arrendatario como consecuencia de términos contractuales que no se relacionan con:
 - (i) cambios en el precio de los activos arrendados;
 - (ii) cambios en las tasas de cambio en moneda extranjera, o
 - (iii) un impago por una de las contrapartes;
- 11.4 La mayoría de los contratos para la compra o venta de una partida no financiera, tales como materias primas cotizadas, inventarios, propiedades, planta o equipo se excluyen de esta sección por no ser activos financieros. Sin embargo, 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 impago por una de las contrapartes.

- 11.5 Además de a los contratos descritos en el párrafo 11.4, esta sección se aplica a los contratos de compra o venta de partidas no financieras que puedan liquidarse por el importe neto en efectivo u otro instrumento financiero, o mediante el intercambio de instrumentos financieros, como si los contratos fueran instrumentos financieros, con la siguiente excepción: a los efectos de esta sección, no son instrumentos financieros los contratos que se celebraron y se mantienen con el objetivo de recibir o de entregar una partida no financiera, de acuerdo con las compras ventas o requerimientos de utilización que espera la entidad.

Reconocimiento inicial de activos financieros y pasivos financieros

- 11.6 Una entidad sólo deberá reconocer un activo financiero o un pasivo financiero cuando ella se convierta en una parte, según las cláusulas contractuales del instrumento.

Medición

- 11.7 En cada fecha a la cual se informa, una entidad deberá medir los siguientes instrumentos financieros a su costo o a su costo amortizado menos deterioros de valor, como se indica:
- (a) un instrumento (como una cuenta por cobrar, por pagar o un préstamo bancario) que cumpla las condiciones del párrafo 11.9, y que la entidad designe en el **reconocimiento** inicial como medido al costo amortizado (utilizando el **método de la tasa de interés efectiva**) menos deterioro del valor. El apéndice A a esta sección proporciona guías sobre la aplicación del método de la tasa interés efectiva.
 - (b) un compromiso de hacer o recibir un préstamo que:
 - (i) no pueda liquidarse por el importe neto en efectivo
 - (ii) se espera que, cuando se ejecute, cumpla con las condiciones para el reconocimiento al costo o costo amortizado menos deterioros de valor, y
 - (iii) la entidad designa en el reconocimiento inicial para ser medido al costo menos deterioros de valor.

- (c) instrumentos de patrimonio **sin cotización pública** y cuyo **valor razonable** no pueda medirse de otra forma con fiabilidad, 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.
- 11.8 Con la excepción de aquellos instrumentos financieros medidos al costo o al costo amortizado menos deterioros de valor de acuerdo con el párrafo 11.7, en cada fecha a la cual se informa una entidad deberá medir todos los instrumentos financieros a su valor razonable, sin deducción alguna por los costos de transacción que puedan tener lugar en la disposición de los mismos. También deberá reconocer en resultados los cambios en el valor razonable reconocido.
- 11.9 Una entidad sólo puede designar un instrumento para su medición a costo amortizado, según el párrafo 11.7(a), si el mismo cumple todas las condiciones siguientes:
- (a) tiene una fecha específica de vencimiento o debe liquidarse a petición de la otra parte y, en el momento, o antes de la fecha de vencimiento específica, requiere el reembolso de todos o sustancialmente todos los importes de la contraprestación recibida o pagada cuando fue emitido.
 - (b) Los rendimientos para los tenedores son
 - (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 (tal como el LIBOR) o
 - (iv) alguna combinación de estas tasas fijas y variables (tales como el LIBOR más 200 puntos básico): Para rendimientos de tasas de interés fijo o variable, el interés se calcula multiplicando la tasa para el periodo aplicable por el principal pendiente durante el periodo.
 - (c) No hay cláusulas contractuales que pudieran dar lugar a que el tenedor pierda el importe principal y cualquier interés atribuible al periodo corriente o a periodos anteriores.
 - (d) Las cláusulas contractuales que permitan que el emisor pague anticipadamente la deuda o permitan que el tenedor la devuelva al emisor antes de la fecha de vencimiento no están supeditadas a sucesos futuros. El instrumento puede requerir que la parte que

ejercita el derecho de cancelación anticipada realice un pago de penalización siempre que éste sea un importe fijo, un porcentaje especificado del importe invertido o del importe principal pendiente a la fecha de ejercicio, o un importe basado en un cambio en una tasa de interés que reduce el beneficio que de otro modo hubiese obtenido la parte que ejercita el derecho de cancelación

- (e) No existe un rendimiento condicional o una cláusula de reembolso excepto para el rendimiento de tasa variable descrita en (b) y para la cláusula de reembolso descrita en (d).

Para el propósito de aplicar estas condiciones al componente de deuda de un **instrumento financiero compuesto**, una entidad primero separará el componente de patrimonio neto como se requiere en el párrafo 21.7 de la Sección 21 *Patrimonio Neto*.

11.10 Son ejemplos de instrumentos financieros que deberían ser, o podrían ser designados para ser medidos al costo o al costo amortizado menos deterioro:

- (a) cuentas normales de origen comercial y pagarés por cobrar o por pagar y préstamos de bancos o de terceras partes, porque habitualmente satisfacen las condiciones del párrafo 11.9;
- (b) inversiones no convertibles en instrumentos de deuda, porque habitualmente satisfacen las condiciones del párrafo 11.9;
- (c) un contrato o un derecho (opción) a comprar un instrumento de patrimonio neto cuyo valor razonable no puede ser medido con fiabilidad, cuando dicho contrato o derecho motive la entrega de un instrumento de patrimonio, porque éste se mide al costo menos deterioro de valor según el párrafo 11.7 (c);
- (d) cuentas por pagar en una moneda extranjera, porque los flujos de efectivo contractuales habitualmente cumplen las condiciones del párrafo 11.9. Sin embargo, cualquier cambio en la cuenta por pagar debido a un cambio en la tasa de cambio se reconoce en resultados como requiere el párrafo 30.10 de la Sección 30 *Conversión de Moneda Extranjera*;
- (e) préstamos a o de subsidiarias o asociadas que se deben pagar a petición, porque habitualmente satisfacen las condiciones del párrafo 11.9;
- (f) un instrumento de deuda que podría convertirse inmediatamente en una cuenta por cobrar si el emisor no pagase un interés o efectuase un pago del principal (dicha condición no viola las condiciones del párrafo 11.9).

- 11.11 Son ejemplos de instrumentos financieros que no se miden al costo o costo amortizado menos deterioro de valor los siguientes, que se miden a su valor razonable con cambios en resultados (párrafo 11.8):
- (a) inversiones en instrumentos de patrimonio neto con cotizaciones de precios publicados, porque el párrafo 11.7(b) solamente permite el método del costo menos deterioros de valor para instrumentos que no tienen cotización pública y cuyo valor razonable no puede ser medido de otra forma con fiabilidad;
 - (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 dichas permutas financieras y contratos a plazo no cumplen la condición del párrafo 11.9(b);
 - (c) opciones y contratos de futuro, porque los rendimientos a los tenedores no son fijos y no se cumple la condición del párrafo 11.9(b);
 - (d) inversiones en deuda convertible, porque el rendimiento para los tenedores puede variar con el precio de las acciones del emisor de deuda y no sólo con las tasas de interés de mercado;
 - (e) deuda perpetua, porque no tiene una fecha de vencimiento como requiere el párrafo 11.9(b).
- 11.12 Una entidad no deberá cambiar su política para la medición posterior de un activo financiero o pasivo desde la categoría de al valor razonable con cambios en resultados o hacia ella mientras se encuentre en su poder o continúe emitido.
- 11.13 Si la medida fiable del valor razonable ya no está disponible para un instrumento de patrimonio neto medido a valor razonable con cambios en resultados, su **importe en libros** (su valor razonable) a la fecha del cambio se convierte en su nuevo costo. La entidad deberá medir el instrumento a este importe de costo menos deterioro de valor hasta que una medida fiable del valor razonable se encuentre disponible.

Valor razonable

- 11.14 El párrafo 11.8 requiere que algunos instrumentos financieros se midan al valor razonable. La mejor evidencia del valor razonable es un precio cotizado en un mercado activo. Si el mercado para un instrumento financiero no es activo, la entidad estimará el valor razonable utilizando una técnica de

valoración. El objetivo de utilizar una técnica de valoración es estimar el precio de transacción que se habría alcanzado en la fecha de medición en un intercambio entre partes que actúen en condiciones de independencia mutua, motivado por contraprestaciones normales del negocio.

- 11.15 El valor razonable de un pasivo financiero con una característica que lo haga exigible a petición del acreedor (por ejemplo un depósito a la vista) no será inferior al importe por pagar a su cancelación cuando se convierta en exigible, descontado desde la primera fecha en la que pueda requerirse el pago.
- 11.16 Una entidad no deberá incluir los costos de transacción en la medición inicial de los activos financieros y pasivos financieros medidos a valor razonable con cambios en resultados. Si se difiere el pago por un activo o se financia a una tasa de interés que no es de mercado, la entidad deberá medir el costo al **valor presente** de los pagos futuros descontados a una tasa de interés de mercado.
- 11.17 Para estimar el valor razonable de un activo financiero o de un pasivo financiero, una entidad deberá aplicar la guía adicional que se proporciona en el Apéndice B a esta Sección.

Deterioro de valor de instrumentos financieros medidos al costo o al costo amortizado

Reconocimiento

- 11.18 Al final de cada **periodo sobre el que se informa**, una entidad deberá evaluar el deterioro de valor de todos los activos financieros que se midan al costo o al costo amortizado. Cuando exista evidencia objetiva de deterioro de valor, la entidad deberá reconocer en resultados una **pérdida por deterioro**. Los instrumentos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados no se evalúan especialmente por deterioro porque el proceso de valoración razonable automáticamente reconoce cualquier deterioro de valor.
- 11.19 La evidencia objetiva de que un activo financiero o un grupo de activos está deteriorado, incluye la información observable que requiera la atención del tenedor del activo sobre los siguientes eventos que causan la pérdida:
- (a) dificultades financieras significativas del emisor o del obligado;
 - (b) incumplimientos de las cláusulas contractuales, tales como impagos o moras en el pago de los intereses o el principal;

- (c) el prestamista, por razones económicas o legales relacionadas con dificultades financieras del prestatario, le otorga concesiones o ventajas que no le habría otorgado en otras circunstancias;
 - (d) es **probable** que el deudor entre en quiebra o en otra forma de reorganización financiera;
 - (e) la desaparición de un mercado activo para el activo financiero en cuestión, debido a dificultades financieras del acreedor; o
 - (f) los datos observables que indican la existencia de una disminución medible en los flujos futuros estimados de efectivo de un grupo de activos financieros posterior a su reconocimiento inicial, tales como condiciones económicas adversas nacionales o locales o cambios adversos en las condiciones del sector, aunque dicha disminución no pueda todavía identificarse con activos financieros individuales incluidos en el grupo.
- 11.20 Otros factores que también pueden ser evidencia del deterioro de valor, incluyen cambios significativos con un efecto adverso que hayan tenido lugar en el entorno tecnológico, de mercado, económico o legal en el que el emisor opera.
- 11.21 Los activos financieros que son individualmente significativos, y todos los instrumentos financieros de patrimonio, con independencia de su importancia) deberán ser evaluados individualmente por el deterioro de valor. Otros activos financieros deberán evaluarse por deterioro de valor individualmente o agrupados sobre la base de características similares de riesgo de crédito.

Medición

- 11.22 Una entidad deberá medir una pérdida por deterioro de valor de la forma siguiente:
- (a) para un instrumento medido al costo amortizado menos deterioro de valor según el párrafo 11.7(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 con la tasa de interés efectivo original del activo financiero; y
 - (b) para un instrumento medido al costo menos deterioro de valor según los párrafos 11.7(b) y (c), la pérdida por deterioro es la diferencia entre el importe en libros y el valor razonable del activo.

Reversión

- 11.23 Si, en periodos posteriores, el importe de la pérdida por deterioro del valor disminuyese y la disminución pudiera ser relacionada objetivamente con un hecho posterior al reconocimiento del deterioro (tal como una mejora en la calificación crediticia del deudor), la entidad deberá revertir la pérdida por deterioro reconocida previamente, ya sea directamente o mediante el ajuste de la cuenta correctora que se haya utilizado. La reversión no hará que el importe en libros del activo financiero (neto de cualquier cuenta correctora) exceda al importe en libros que se habría determinado si previamente no se hubiese reconocido la pérdida por deterioro del valor. La entidad deberá reconocer el importe de la reversión en resultados.

Baja en cuentas de un activo financiero

- 11.24 Una entidad deberá **dar de baja en cuentas** un activo financiero sólo cuando:
- (a) expiren o se liquiden los derechos contractuales a los flujos de efectivo del activo financiero; o
 - (b) la entidad transfiera a otra parte todos los riesgos y ventajas de significación que se relacionen con el activo financiero, o
 - (c) la entidad, a pesar de haber conservado algunos riesgos y ventajas de significación relacionados con el activo financiero, ha transferido el control del activo a una tercera parte, la cual tiene la capacidad 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 deberá:
 - (i) dar de baja en cuenta el activo, y
 - (ii) reconocer separadamente cualesquiera derechos y obligaciones creados o retenidos en la transferencia.

El importe en libros del activo transferido deberá ser distribuido entre los derechos u obligaciones retenidas 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 según este párrafo deberá ser reconocido en resultados en el periodo de la transferencia.

- 11.25 Si una transferencia no produce una baja en cuentas porque la entidad ha conservado riesgos y ventajas de significación inherentes a la propiedad del activo transferido, la entidad deberá continuar reconociendo el activo transferido en su integridad, y deberá reconocer un pasivo financiero por la contraprestación recibida. El activo y pasivo no deberán compensarse. En periodos posteriores, la entidad deberá reconocer cualquier ingreso por el activo transferido y cualquier gasto incurrido por el pasivo financiero.
- 11.26 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 de volver a pignorar la garantía y de si la primera ha incurrido en impago. Ambos contabilizarán la garantía de la forma siguiente:
- (a) Si el receptor de la transferencia tuviese, por contrato o costumbre, el derecho de vender o volver a pignorar la garantía, el transferidor reclasificará el activo en su balance (por ejemplo, como un activo prestado, un instrumento de patrimonio pignorado o una cuenta por cobrar que puede ser recomprada) y lo presentará separadamente de otros activos.
 - (b) Si el receptor de la transferencia vendiese la garantía pignorada, deberá reconocer el producto de la venta y un pasivo, medido a su valor razonable, por su obligación de devolver la garantía.
 - (c) Si el transferidor incumpliese la obligación de pago asumida, de acuerdo con los términos del contrato, y dejase de estar capacitado para rescatar la garantía, deberá dar a ésta de baja, y el receptor de la transferencia deberá reconocer la garantía como su activo inicialmente medido al valor razonable, o, si ya la hubiese vendido, dará de baja su obligación por devolución de la garantía.
 - (d) Salvo por lo dispuesto en el apartado (c), el transferidor deberá continuar registrando la garantía como un activo y el receptor de la transferencia no reconocerá la garantía como un activo.

Baja en cuentas de un pasivo financiero

- 11.27 Una entidad sólo deberá dar de baja en cuentas un pasivo financiero (o una parte del mismo) cuando se haya extinguido esto es, cuando la obligación especificada en el contrato haya sido pagada o cancelada, o bien haya expirado.

- 11.28 Si un prestamista y un prestatario intercambian instrumentos de deuda con condiciones sustancialmente diferentes, las entidades deberán contabilizar la transacción como una cancelación del pasivo financiero original, reconociéndose uno nuevo. Similarmente, una entidad deberá contabilizar una modificación sustancial de las condiciones actuales de un pasivo financiero existente o de una parte del mismo (con independencia de si es atribuible o no a las dificultades financieras del deudor) como una cancelación del pasivo financiero original, reconociéndose uno nuevo. La entidad deberá reconocer en resultados cualquier diferencia entre el importe en libros de un pasivo financiero (o de una parte del mismo) cancelado o transferido a un tercero y la contraprestación pagada, incluyendo cualquier activo transferido que sea diferente del efectivo o del pasivo asumido.

Contabilización de coberturas

- 11.29 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 contabilización de coberturas. Si se cumplen los criterios especificados, la contabilización de coberturas permite que la ganancia o pérdida en el instrumento de cobertura y en la partida cubierta se reconozcan en resultados al mismo tiempo.
- 11.30 Para cumplir las condiciones para la contabilización de coberturas, una entidad deberá cumplir todas las condiciones siguientes:
- (a) la entidad designa y documenta 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 de cobertura sea el riesgo que se cubre con el instrumento de cobertura.
 - (b) el riesgo cubierto es uno de los riesgos especificados en el párrafo 11.31.
 - (c) el instrumento de cobertura es como se especifica en el párrafo 11.32.
 - (d) la entidad espera que el instrumento de cobertura sea altamente efectivo en compensar el riesgo cubierto designado. La **eficacia de la cobertura** es el grado en el que los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo de la partida cubierta, que sean directamente atribuibles al riesgo cubierto, se compensan con los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo del instrumento de cobertura.

- 11.31 Este [proyecto de] norma permite la contabilización de coberturas únicamente para:
- (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 riesgo de tasa de interés en un compromiso firme o en una **transacción proyectada 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 para la compra o venta de una materia prima cotizada; o
 - (d) riesgo de tasa de cambio en moneda extranjera en una inversión neta en un negocio en el extranjero.
- 11.32 Este [proyecto de] norma sólo permite la contabilidad de cobertura cuando el instrumento de cobertura presenta todos los términos y condiciones siguientes:
- (a) es una permuta de tasa de interés, una permuta de moneda extranjera, un contrato a término en moneda extranjera o un contrato a término de materia prima cotizada que se espera que sea altamente efectivo para compensar un riesgo identificado en el párrafo 11.31 que se designa como siendo el riesgo cubierto.
 - (b) conlleva una parte externa a la entidad que informa (es decir, al grupo, segmento o entidad individual sobre la que se 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 de la materia prima cotizada, o
 - (iii) la ocurrencia de la transacción de moneda extranjera prevista o de la transacción con una materia prima cotizada que es cubierta.
 - (e) no tiene pago anticipado, terminación anticipada o características ampliadas.

Cobertura del riesgo de tasas de interés fijas de instrumentos financieros reconocidos o riesgo de precio de materias primas cotizadas de una materia prima cotizada en poder de la entidad

- 11.33 Si se cumplen las condiciones del párrafo 11.30 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 deberá:
- (a) reconocer el instrumento de cobertura como un activo o un pasivo y el cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura en resultados; y
 - (b) reconocer 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.
- 11.34 Si el riesgo cubierto es el riesgo de la tasa de interés fijada de un instrumento de deuda medido al costo amortizado, la entidad deberá reconocer la liquidación neta en efectivo periódica sobre la permuta de tasa de interés que opera como instrumento de cobertura en resultados en el período en que se acumula o devenga la liquidación neta.
- 11.35 Una entidad deberá interrumpir la contabilidad de coberturas especificada en el párrafo 11.33 si:
- (a) el instrumento de cobertura expirase, fuese vendido o resuelto;
 - (b) la cobertura dejase de cumplir los requisitos especificados en el párrafo 11.30 para la contabilidad de coberturas; o
 - (c) la entidad revocase la designación.
- 11.36 Si la contabilización de coberturas se interrumpe y la partida cubierta es un activo o un pasivo registrado al costo amortizado que no ha sido dada de baja en cuentas, cualquier ganancia o pérdida reconocida como un ajuste en el importe en libros de la partida cubierta se amortizará en el resultado utilizando el método de la tasa de interés efectiva a lo largo de la vida restante del instrumento cubierto.

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

- 11.37 Si las condiciones del párrafo 11.30 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 en moneda extranjera en una inversión neta en un negocio en el extranjero,

la entidad deberá reconocer directamente en patrimonio 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 esperado de la partida cubierta. La entidad deberá reconocer en resultados cualquier exceso del valor razonable del instrumento de cobertura sobre el cambio en el valor razonable de los flujos de efectivo esperados. La relación de cobertura termina para (a), (b) y (c) cuando tenga lugar la transacción de cobertura y para (d) cuando la inversión neta en la operación en moneda extranjera sea vendida. La ganancia o pérdida en la cobertura reconocida en el patrimonio neto deberá reclasificarse en resultados cuando la partida cubierta sea reconocida en resultados.

- 11.38 Si el riesgo cubierto es el riesgo de la tasa de interés variable de un instrumento de deuda medido al costo amortizado, la entidad deberá reconocer la liquidación neta en efectivo periódica sobre la permuta de tasa de interés, que es el instrumento de cobertura, en resultados en el ejercicio en que se acumula o devenga la liquidación neta.
- 11.39 La entidad deberá interrumpir la contabilización de coberturas especificada en el párrafo 11.37 o 11.38 si:
- (a) el instrumento de cobertura expirase, fuese vendido o resuelto;
 - (b) la cobertura dejase de cumplir los requisitos establecidos en el párrafo 11.30 para la contabilidad de coberturas;

- (c) en una cobertura de una transacción prevista, ésta dejase de ser altamente probable, o
- (d) la entidad revocase la designación.

Cuando ya no se espere que la transacción prevista ocurra o cuando el instrumento de deuda cubierto medido a costo amortizado se dé de baja en cuentas, cualquier ganancia o pérdida en el instrumento de cobertura que haya sido reconocida directamente en patrimonio neto debe excluirse del patrimonio neto y reconocerse en resultados.

Presentación

Información a revelar de las políticas contables de instrumentos financieros

- 11.40 De acuerdo con el párrafo 8.5 de la Sección 8 *Notas a los Estados Financieros*, en el resumen de las políticas contables significativas una entidad deberá revelar información sobre la base (o bases) de medición utilizadas para instrumentos financieros y sobre las otras políticas contables utilizadas para instrumentos financieros que sean relevantes para la comprensión de los estados financieros.

Balance – categorías de activos financieros y pasivos financieros

- 11.41 En el balance o en las notas, una entidad deberá informar de los importes en libros de cada una de las siguientes categorías de activos financieros y pasivos financieros, en total y para cada tipo significativo de activo financiero o pasivo financiero incluido en cada categoría:
- (a) activos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados (párrafo 11.8);
 - (b) activos financieros medidos al costo amortizado menos deterioro de valor [párrafo 11.7(a)];
 - (c) instrumentos de patrimonio neto medidos al costo (párrafo 11,7(b));
 - (d) instrumentos de patrimonio neto medidos al costo menos deterioros de valor [párrafo 11,7(b)];
 - (e) pasivos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados (párrafo 11.8); y
 - (f) pasivos financieros medidos al costo amortizado [párrafo 11,7(a)].

- 11.42 Para los activos financieros y los pasivos financieros medidos al valor razonable, la entidad deberá informar la base para determinar el valor razonable, esto es, precio de mercado cotizado en un mercado activo u otra técnica de valoración. Cuando se utilice una técnica de valoración, la entidad deberá informar los supuestos aplicados al determinar los valores razonables de cada clase de activos financieros o pasivos financieros. Por ejemplo, si fuera aplicable, una entidad revelará información sobre los supuestos relacionados con las tasas de pagos anticipados, las tasas de pérdidas estimadas en los créditos y las tasas de interés o de descuento.
- 11.43 Cuando deje de disponerse de una medida fiable del valor razonable de un instrumento de patrimonio neto medido al valor razonable con cambios en resultados, la entidad deberá revelar información sobre este hecho.

Baja en cuentas

- 11.44 Si una entidad ha transferido activos financieros a otra parte en una transacción que no cumple las condiciones para la baja en cuentas (véanse los párrafos 12.24 a 11.26), la entidad deberá revelar información para cada clase de dichos activos financieros sobre:
- (a) la naturaleza de los activos;
 - (b) la naturaleza de los riesgos y beneficios inherentes a la propiedad, a los que la entidad continúa expuesta;
 - (c) el importe en libros de los activos o de cualesquiera pasivos asociados que la entidad siga reconociendo.

Garantía

- 11.45 Cuando una entidad haya pignorado activos financieros como garantía por pasivos o pasivos contingentes, deberá informar sobre:
- (a) el importe en libros de los activos financieros pignorados como garantía; y
 - (b) los plazos y condiciones relacionados con su pignoración.

Impagos y otros incumplimientos de préstamos por pagar

- 11.46 Para los préstamos por pagar reconocidos en la fecha a la cual se informa, una entidad deberá revelar:
- (a) detalles de cualesquiera impagos durante el período del principal, intereses, fondos de amortización o cláusulas de redención de dichos préstamos por pagar que permitan que el prestamista reclame el pago en la fecha a la que se informa;
 - (b) el importe en libros de los préstamos por pagar impagados en la fecha a la que se informa; y
 - (c) si el impago ha sido corregido, o si las condiciones de los préstamos por pagar se han renegociado antes de la fecha de autorización para emisión de los estados financieros.
- 11.47 Cuando durante el período se hubieran producido incumplimientos de las condiciones del acuerdo de préstamo, distintas de las descritas en el párrafo 11.46, que permitieron que el prestamista reclamase la devolución acelerada, una entidad deberá revelar la misma información requerida en el párrafo 11.46 (salvo que, en la fecha a la que se informa o antes, los incumplimientos se hubieran corregido o las condiciones del préstamo se hubieran renegociado).

Estado de resultados y patrimonio neto – partidas de ingresos, gastos, ganancias o pérdidas

- 11.48 Una entidad deberá revelar las siguientes partidas de ingresos, gastos, ganancias o pérdidas, ya sea en el cuerpo de los estados financieros o en las notas:
- (a) ganancias netas o pérdidas netas reconocidas 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 menos deterioro de valor; y
 - (iv) pasivos financieros medidos al costo amortizado.
 - (b) importes totales de los ingresos y de los gastos por intereses (calculados utilizando el método de la tasa de interés efectiva) para

los activos financieros y los pasivos financieros que no están al valor razonable con cambios en resultados; y

- (c) el importe de cualquier pérdida por deterioro de valor para cada clase de activo financiero.

Contabilización de coberturas

11.49 Una entidad deberá revelar la siguiente información de forma separada para coberturas de cada tipo de riesgo descrito en el párrafo 11.31:

- (a) una descripción de la cobertura;
- (b) una descripción de los instrumentos financieros designados como instrumentos de cobertura y sus valores razonables a la fecha a la cual se informa; y
- (c) la naturaleza de los riesgos cubiertos, incluyendo una descripción de la partida cubierta.

11.50 Para una cobertura de riesgo de tasa de interés fijo o de riesgo de precio de una materia prima cotizada que se posea (párrafos 11.33-11.36) la entidad deberá revelar:

- (a) el importe del cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura reconocido en resultados y.
- (b) el importe del cambio en el valor razonable de la partida cubierta reconocido en resultados.

11.51 Para una cobertura de riesgo de tasa de interés variable, de riesgo de tasa de cambio en moneda extranjera, de riesgo de precio de materia prima cotizada en un compromiso firme o en una transacción futura prevista altamente probable, o de la inversión neta en un negocio en el extranjero (párrafos 12.33-11.37) la entidad deberá revelar:

- (a) los períodos en los que se espera que se produzcan los flujos de efectivo, así como los períodos en los que se espera que afecten a resultados;
- (b) una descripción de cualquier transacción prevista para las que se haya utilizado previamente la contabilidad de coberturas, pero cuya ocurrencia ya no se espera;
- (c) el importe del cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura que se reconoce en patrimonio neto durante el periodo (párrafo 11.37):

- (d) el importe que, durante el período, se haya excluido del patrimonio neto y se haya reconocido en el resultado del periodo, mostrando el importe incluido en cada línea de partida del estado de resultados (párrafos 11.38 y 11.39).

Riesgos relacionados con instrumentos financieros medidos al costo o al costo amortizado

- 11.52 Para los activos financieros medidos al costo amortizado menos deterioros de valor, la entidad deberá revelar los términos y condiciones significativos que puedan afectar al importe, al calendario y a la certeza de los flujos de efectivo futuros, incluyendo el riesgo de tasa de interés, el riesgo de tasa de cambio de moneda extranjera y el riesgo de crédito.

Apéndice A a la Sección 11

Tasa de interés efectiva

Este apéndice acompaña a la sección 11 pero no forma parte de ella. Proporciona guía para la aplicación del método de la tasa de interés efectiva según el párrafo 11.7.

- 11A.1 En algunos casos, los activos financieros se adquieren con un descuento importante que refleja las pérdidas crediticias incurridas. Las entidades incluyen dichas pérdidas crediticias incurridas en los flujos de efectivo estimados al computar la tasa de interés efectiva.
- 11A.2 Al aplicar el método de la tasa interés efectiva, una entidad amortizará generalmente cualquier comisión, puntos básicos de intereses pagados o recibidos, costos de transacción y otras primas o descuentos que estén incluidos en el cálculo de la tasa de interés efectiva, a lo largo de la vida esperada del instrumento. Sin embargo, utilizará un periodo más corto cuando las comisiones, puntos básicos pagados o recibidos, costos de transacción, primas o descuentos se refieran a él. Éste caso se presentaría cuando la variable con la que se relacionen las comisiones, los puntos básicos pagados o recibidos, los costos de transacción, los descuentos o las primas se ajuste a las tasas del mercado antes del vencimiento esperado del instrumento. En tal caso, el periodo de amortización adecuado es el intervalo temporal que va hasta la siguiente fecha de revisión de intereses. Por ejemplo, si una prima o un descuento en un instrumento a tasa variable refleja el interés acumulado (devengado) por el mismo desde el pago del último interés, o los cambios en las tasas de mercado desde que la tasa variable fue revisada según las tasas de mercado, será amortizado hasta la próxima fecha en que el interés variable se vuelva a ajustar a las tasas de mercado. Esto es así porque la prima o el descuento tiene relación con el periodo que transcurre hasta la próxima fecha de revisión, puesto que en esa fecha, la variable que se relaciona con la prima o el descuento (es decir, la tasa de interés) se revisa para adecuarla a las tasas de mercado. Si, por el contrario, la prima o el descuento resulta de un cambio en el diferencial crediticio sobre la tasa variable especificada en el instrumento, o de otras variables que no se revisan para ajustarlas a las tasas de mercado, se amortizará a lo largo de la vida del instrumento.
- 11A.3 En los casos de los activos y pasivos financieros a tasa de interés variable, la reestimación periódica de los flujos de efectivo para reflejar movimientos en las tasas de interés de mercado altera la tasa de interés efectiva. Si un activo o un pasivo financiero a interés variable se reconoce inicialmente por un importe igual al principal por cobrar o por pagar al vencimiento, la

reestimación de los pagos por intereses futuros no tiene, normalmente, ningún efecto significativo en el importe en libros del activo o pasivo.

- 11A.4 Si una entidad revisa sus estimaciones de pagos o cobros, deberá ajustar el importe en libros del activo financiero o pasivo financiero (o de un grupo de instrumentos financieros) para reflejar los flujos de efectivo reales y los estimados revisados. La entidad volverá a calcular el importe en libros computando el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados, a la tasa de interés efectiva original del instrumento financiero. El ajuste se reconocerá en resultados como un ingreso o como un gasto.

Apéndice B a la Sección 11

Consideraciones sobre la medición a valor razonable

Este Apéndice es parte integrante de la Sección 11.

11B.1 En la definición de valor razonable subyace la presunción de que una entidad es un negocio en marcha, sin ninguna intención o necesidad de liquidar, reducir de forma significativa la escala de sus operaciones o de celebrar transacciones en términos desfavorables para la misma. Por lo tanto, el valor razonable no es el importe que la entidad recibiría o pagaría en una transacción forzada, liquidación involuntaria o venta urgente. Sin embargo, el valor razonable refleja la calidad crediticia del instrumento.

Mercado activo: precio cotizado

11B.2 Un instrumento financiero se considera como cotizado en un mercado activo si los precios de cotización están fácil y regularmente disponibles a través de una bolsa, de intermediarios financieros, de una institución sectorial, de un servicio de fijación de precios o de un organismo regulador, y esos precios reflejan transacciones de mercado actuales que se producen regularmente, entre partes que actúan en situación de independencia mutua. El valor razonable se define en términos del precio que se acordaría entre un comprador y un vendedor, ambos debidamente informados, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua. El objetivo de determinar el valor razonable de un instrumento financiero que se negocia en un mercado activo, es obtener el precio al cual se produciría la transacción con ese instrumento en la fecha a la que se informa (es decir, sin modificar o reorganizar el instrumento en cuestión), dentro del mercado activo más ventajoso al cual tenga acceso la entidad. Sin embargo, la entidad ajustará el precio de mercado más ventajoso para reflejar cualquier diferencia en el riesgo de crédito de la contraparte entre los instrumentos habitualmente negociados y aquél que está siendo valorado. La existencia de publicaciones de las cotizaciones de precios en un mercado activo es la mejor evidencia del valor razonable y, cuando existen, se las utiliza para medir el activo financiero o el pasivo financiero.

11B.3 El precio de mercado cotizado adecuado para un activo mantenido o pasivo a emitir es habitualmente el precio comprador actual, y para un activo a comprar o un pasivo emitido es el precio vendedor. Cuando una entidad tiene activos y pasivos que compensan riesgos de mercado entre sí, se pueden utilizar precios de mercado medios como una base para establecer los valores razonables para la compensación de posiciones de riesgo, y

aplicar el precio de oferta o demanda para la posición abierta neta, según resulte adecuado. Cuando los precios comprador y vendedor actuales no están disponibles, el precio de la transacción más reciente suministra una evidencia del valor razonable actual siempre que no haya habido un cambio significativo en las circunstancias económicas desde el momento de la transacción. Si las condiciones han cambiado desde el momento de la transacción (por ejemplo, un cambio en la tasa de interés libre de riesgo posterior al precio cotizado más reciente de un bono empresarial) el valor razonable reflejará ese cambio en las condiciones en referencia a precios o tasas actuales cotizados para instrumentos financieros similares, según sea adecuado. De forma similar, si la entidad puede demostrar que el precio de la transacción última no es el valor razonable (por ejemplo, porque refleja el importe que una entidad recibiría o pagaría en una transacción forzada, liquidación involuntaria o venta urgente), se ajustará ese precio. El valor razonable de una cartera de instrumentos financieros es el producto del número de unidades del instrumento financiero por su precio de mercado cotizado. Si la cotización publicada sobre precios en un mercado activo no se refiere al instrumento financiero en su integridad, pero existe un mercado activo para sus componentes, el valor razonable se determinará sobre la base de los precios de mercado relevantes de dichos componentes.

- 11B.4 Si en un mercado activo se cotiza una tasa de interés (en lugar de un precio), la entidad utilizará la tasa cotizada de mercado como un factor a introducir en la técnica de valoración empleada para determinar el valor razonable. Si la tasa de interés de mercado cotizada no incluye el riesgo de crédito u otros factores que los participantes en el mercado incluirían al valorar el instrumento, la entidad realizará un ajuste para tener en cuenta estos factores.

Mercado no activo: técnicas de valoración

- 11B.5 Si el mercado para un instrumento financiero no es activo, una entidad establecerá el valor razonable utilizando una técnica de valoración. Las técnicas de valoración incluyen la utilización de operaciones de mercado realizadas en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas, siempre que estén disponibles, así como referencias al valor razonable actual de otro instrumento que sea substancialmente el mismo, o bien el análisis de flujos de efectivo descontados y los modelos de determinación de precios de opciones. Si existiese una técnica de valoración comúnmente utilizada por los participantes en el mercado para fijar el precio de ese instrumento, y se hubiera demostrado que proporciona estimaciones fiables de los precios observados en transacciones reales de mercado, la entidad utilizará esa técnica.

- 11B.6 El objetivo de utilizar una técnica de valoración es establecer, en la fecha correspondiente a la medición, cuál habría sido el precio de una transacción realizada en condiciones de independencia mutua y motivada por las consideraciones normales del negocio. El valor razonable se estima sobre la base de los resultados proporcionados por alguna técnica de valoración que utilice en la mayor medida posible datos procedentes del mercado y minimice la utilización de datos aportados por la entidad. Se podría esperar que una técnica de valoración llegue a una estimación realista del valor razonable si (a) refleja de forma razonable cómo podría esperarse que el mercado fijara el precio al instrumento y (b) las variables utilizadas por la técnica de valoración representan de forma razonable expectativas de mercado y miden los factores de rentabilidad-riesgo inherentes al instrumento financiero.
- 11B.7 Por ello, una técnica de valoración (a) incorporará todos los factores que los participantes en el mercado considerarían al establecer un precio y (b) será coherente con las metodologías económicas aceptadas para el establecimiento de precios a los instrumentos financieros. Periódicamente, una entidad revisará la técnica de valoración y comprobará su validez utilizando precios procedentes de cualquier transacción reciente y observable de mercado sobre el mismo instrumento (es decir, sin modificaciones ni cambios de estructura), o que estén basados en cualquier dato de mercado observable y disponible. Una entidad obtendrá los datos de mercado de forma coherente en el mismo mercado donde fue originado o comprado el instrumento. La mejor evidencia del valor razonable de un instrumento financiero, al proceder a reconocerlo inicialmente, es el precio de la transacción (es decir, el valor razonable de la contraprestación entregada o recibida) a menos que el valor razonable de ese instrumento se pueda poner mejor de manifiesto mediante la comparación con otras transacciones de mercado reales observadas sobre el mismo instrumento (es decir, sin modificación o cambio de forma) o mediante una técnica de valoración cuyas variables incluyan solamente datos de mercados observables.
- 11B.8 La medición posterior del activo financiero o del pasivo financiero y el consiguiente reconocimiento de las ganancias y pérdidas, deberá ser coherente con los requerimientos de este [proyecto de] norma. La aplicación del párrafo 11B.7 puede dar lugar a que no se registre ninguna pérdida o ganancia en el reconocimiento inicial de un activo o pasivo financiero. En tal caso, esta sección requiere que la pérdida o ganancia deberá registrarse después del reconocimiento inicial solamente en la medida que surja de la variación de un factor (incluido el tiempo), que los participantes en el mercado tendrían en cuenta al establecer un precio.

- 11B.9 La adquisición inicial o el proceso de originar un activo financiero, así como el proceso por el que se incurre en un pasivo financiero es una transacción de mercado, que proporciona las bases para la estimación del valor razonable del instrumento. En particular, si el instrumento financiero es un instrumento de deuda (por ejemplo un préstamo), su valor razonable se puede determinar por referencia a las condiciones de mercado que existían en la fecha de su adquisición u origen, así como por las condiciones actuales de mercado o tasas de interés actuales cargados por la entidad o por terceros para instrumentos financieros similares (es decir, que sean similares en cuanto a vida restante, patrones del flujo de efectivo, moneda, riesgo de crédito, garantías o bases de fijación de intereses). De forma alternativa, siempre que no haya habido un cambio en el riesgo de crédito del deudor y en los diferenciales por riesgo de crédito aplicables desde el origen del instrumento de deuda, se puede hacer una estimación de la tasa de interés de mercado real utilizando una tasa de interés de referencia que refleje una mejor calidad crediticia que la del instrumento de deuda subyacente, manteniendo constante el diferencial por riesgo de crédito y ajustando por el cambio en la tasa de interés de referencia desde que se originó el instrumento en cuestión. Si las condiciones han cambiado desde la transacción de mercado más reciente, el cambio correspondiente en el valor razonable del instrumento financiero a valorar se determina por referencia a precios o tasas de interés actuales para instrumentos financieros similares, ajustado en su caso por cualquier diferencia existente con el instrumento a valorar.
- 11B.10 La misma información podría no estar disponible en cada una de las fechas de medición. Por ejemplo, en la fecha en que una entidad concede un préstamo o adquiere un instrumento de deuda que no se negocia de manera activa, la entidad tiene un precio de transacción que es también un precio de mercado. Sin embargo, puede que no se disponga de información nueva sobre transacciones al llegar la próxima fecha de medición y, aunque la entidad puede determinar el nivel general de las tasas de interés de mercado, podría desconocer qué nivel de riesgo de crédito o de otros riesgos considerarían los participantes en el mercado al establecer el precio del instrumento financiero en esa fecha. Una entidad puede carecer de información sobre transacciones recientes para determinar el diferencial por riesgo de crédito adecuado sobre la tasa de interés básica, a utilizar para determinar la tasa de descuento en un cálculo de valor presente. Sería razonable suponer, en ausencia de evidencia en contrario, que no ha tenido lugar ningún cambio en el diferencial por riesgo que existía en la fecha en que el préstamo fue concedido. Sin embargo, sería de esperar que la entidad realice esfuerzos razonables para determinar si hay evidencia de algún cambio en dichos factores. Cuando dicha evidencia exista, la entidad tendría

que considerar los efectos del cambio al determinar el valor razonable del instrumento financiero.

- 11B.11 Al aplicar el análisis de flujo de efectivo descontado, una entidad utilizará una o más tasas de descuento iguales a las tasas de rentabilidad imperantes para instrumentos financieros que tengan sustancialmente las mismas condiciones y características, incluyendo la calidad crediticia del instrumento, el periodo restante en el que la tasa de interés contractual es fija, los plazos restantes de devolución del principal y la moneda en la cual se realizan los pagos. Las partidas por cobrar y por pagar a corto plazo, sin tasa de interés establecida, se pueden medir por el importe de la factura original si el efecto del descuento no es significativo.

Mercado no activo: instrumentos de patrimonio

- 11B.12 El valor razonable de las inversiones en instrumentos de patrimonio neto que no tengan un precio de mercado cotizado en un mercado activo, así como los derivados (opciones, contratos a plazo, futuros, permutas financieras, etc.) que están vinculados a ellos y que deban ser liquidados mediante la entrega de dichos instrumentos de patrimonio neto no cotizados se mide de manera fiable si (a) la variabilidad en el rango de estimaciones razonables de valor razonable no es significativo para ese instrumento o (b) las probabilidades de las diversas estimaciones dentro del rango pueden ser razonablemente evaluadas y utilizadas al estimar el valor razonable.
- 11B.13 Existen muchas situaciones en las que es probable que la variabilidad en el rango de estimaciones razonables de inversiones en instrumentos de patrimonio neto que no tienen un precio de mercado cotizado y de los derivados que están vinculados a ellos y deben ser liquidados por entrega de tal instrumento de patrimonio no cotizado, no sea significativa. Normalmente es posible estimar el valor razonable de un activo financiero que una entidad ha adquirido a otra parte. Sin embargo, si el rango de estimaciones razonables del valor razonable es significativo y las probabilidades de las diversas estimaciones no pueden ser evaluadas razonablemente, una entidad no debe medir el instrumento al valor razonable.

Información a utilizar para aplicar las técnicas de valoración

11B.14 Toda técnica apropiada para estimar el valor razonable de un instrumento financiero en particular, incorporaría los datos de mercado observables sobre las condiciones de mercado y otros factores que probablemente vayan a afectar al valor razonable del instrumento. El valor razonable de un instrumento financiero estará basado en uno o más de los siguientes factores (y quizás en otros distintos).

- (a) *El valor del dinero en el tiempo (es decir, la tasa de interés básica o libre de riesgo)*. Las tasas de interés básicas pueden habitualmente deducirse de los precios observables de la deuda pública y se difunden de forma habitual en las publicaciones financieras. Estas tasas de interés varían generalmente con las fechas esperadas para los flujos de efectivo proyectados, según el comportamiento de la curva de rendimientos de las tasas de interés para diferentes horizontes temporales. Por razones prácticas, una entidad puede utilizar como tasa de referencia una tasa de interés generalmente aceptada y fácilmente observable, como el LIBOR o una tasa de permuta financiera. (Puesto que una tasa como la LIBOR no está libre de riesgo, el ajuste adecuado por riesgo de crédito de un instrumento financiero particular se determina a partir de su riesgo de crédito en relación al riesgo de crédito incluido en dicha tasa de interés de referencia). En algunos países, los bonos del gobierno central pueden tener un riesgo de crédito significativo y pudieran no suministrar una tasa de interés básica de referencia estable para instrumentos denominados en esa divisa. En estos países, algunas entidades pueden tener una posición crediticia mejor y una tasa de interés de captación de financiación inferior a la del gobierno central. En tal caso, las tasas de interés básicas pueden determinarse de manera más apropiada por referencia a las tasas de interés para los bonos empresariales con mejor calificación crediticia, emitidos en la moneda de esa jurisdicción.
- (b) *Riesgo de crédito*. El efecto sobre el valor razonable del riesgo de crédito (es decir, la prima por riesgo de crédito sobre la tasa de interés básica) puede deducirse de los precios de mercado observables para instrumentos negociados de diferente calidad crediticia, o bien a partir de las tasas de interés observables cargadas por prestamistas para préstamos con varias calificaciones crediticias.

- (c) *Tasas de cambio de moneda extranjera.* Existen mercados activos de divisas para la mayoría de las monedas principales, y los precios se difunden diariamente en las publicaciones financieras.
- (d) *Precios de materias primas cotizadas.* Existen precios de mercado observables para muchas materias primas cotizadas.
- (e) *Precios de instrumentos de patrimonio.* Los precios (y los índices de precios) de instrumentos de patrimonio negociados son fácilmente observables en algunos mercados. Para estimar el precio actual de mercado de los instrumentos de patrimonio para los que no existan precios observables pueden utilizarse técnicas basadas en el valor presente.
- (f) *Volatilidad (es decir, la magnitud de los futuros cambios en el precio del instrumento financiero u otra partida).* Las mediciones de la volatilidad de partidas negociadas activamente pueden ser normalmente estimadas de manera razonable, a partir de la serie de datos históricos del mercado, o bien utilizando las volatilidades implícitas en los precios de mercados actuales.
- (g) *Riesgo de pago anticipado y riesgo de rescate.* Los comportamientos de pago anticipado esperados para los activos financieros, así como los comportamientos de rescate esperados para los pasivos financieros pueden estimarse a partir de series de datos históricos. (El valor razonable de un pasivo financiero que pueda ser rescatado por la contraparte no puede ser inferior al valor presente del importe rescatado).
- (h) *Costos de administración de un activo financiero o un pasivo financiero.* Los costos de administración pueden estimarse mediante comparaciones con las comisiones actuales cargadas por otros participantes en el mercado. Si los costos de administración de un activo financiero o de un pasivo financiero son significativos y otros participantes en el mercado afrontarían costos comparables, el emisor los consideraría al determinar el valor razonable de ese activo financiero o pasivo financiero. Es probable que, en el comienzo, el valor razonable del derecho contractual a las comisiones futuras sea igual a los costos pagados por originar esos derechos, a menos que las comisiones futuras y los costos relacionados estén fuera de la línea seguida por transacciones comparables.

Sección 12 *Inventarios*

Alcance

- 12.1 **Los inventarios son activos:**
- (a) mantenidos para su venta en el curso normal de la operación;
 - (b) en el proceso de producción para tal venta, o
 - (c) en la forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en el suministro de servicios.
- 12.2 Este Sección no se aplica en 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, siempre que sean medidos 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

- 12.3 Una entidad deberá medir los inventarios al importe que sea menor entre el costo y el precio de venta menos los costos de terminación y venta.

Costo de los inventarios

- 12.4 Una entidad deberá incluir 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.

Costo de adquisición

- 12.5 El costo de adquisición de los inventarios comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente por la entidad de las autoridades fiscales), y los transportes, el almacenamiento y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de productos terminados, materias primas o servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducen al determinar el costo de adquisición.
- 12.6 Una entidad puede adquirir inventarios con pago aplazado. Cuando el acuerdo contenga de hecho un elemento de financiación, dicho elemento, por ejemplo, una diferencia entre el precio de adquisición en condiciones normales de crédito y el importe pagado, se reconoce como gasto por intereses a lo largo del periodo de financiación.

Costos de transformación

- 12.7 Los costos de transformación de los inventarios comprenden los costos directamente relacionados con las unidades producidas, tales como la mano de obra directa. También comprenden una distribución sistemática de los costos indirectos, 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 el mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica, así como el costo de gestión y administración de la misma. Son costos indirectos variables de producción los que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción, tales como los materiales y la mano de obra indirecta.

Distribución de los costos indirectos fijos de producción

- 12.8 Una entidad deberá distribuir los costos indirectos fijos de producción entre los costos de transformación en función de la capacidad normal de trabajo 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 si se aproxima 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 sean incurridos. En periodos de producción anormalmente alta, el importe de costos indirectos distribuido a cada unidad de producción se disminuirá, de manera que los inventarios no se midan por encima del costo. Los costos indirectos variables de producción se distribuirán, a cada unidad de producción, sobre la base del nivel real de uso de los medios de producción.

Producción conjunta y subproductos

- 12.9 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 transformación de cada producto no sean identificables por separado, una entidad deberá distribuirlos entre los productos utilizando bases coherentes y racionales. La distribución puede basarse, por ejemplo, en el valor de mercado 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 significativo. Cuando este sea el caso, la entidad deberá medirlos al valor realizable neto, menos el costo de terminación y venta, deduciendo esa cantidad del costo del producto principal. Por ello, el **importe en libros** del producto principal no resultará significativamente diferente de su costo.

Otros costos incluidos en los inventarios

- 12.10 Una entidad deberá incluir 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. Por ejemplo, podrá ser apropiado incluir en el costo de los inventarios, costos indirectos no derivados de la producción, o los costos del diseño de productos para clientes específicos. Si una entidad opta por capitalizar los costos por préstamos según el párrafo 24.2(b), la NIC 23 *Costos por préstamos* se identifican las limitadas circunstancias en las que los costos por préstamos se incluyen en el costo de los inventarios.
- 12.11 El párrafo 11.33(b) de la Sección 11 *Activos Financieros y Pasivos Financieros* prevé que, en algunas circunstancias, el cambio en el valor razonable del instrumento cubierto en una cobertura de riesgo de interés fijo o de riesgo de precio de materia prima cotizada que se posea, ajuste el importe en libros de la misma.

Costos excluidos de los inventarios

- 12.12 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 no habituales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción;
 - (b) los costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios en el proceso productivo, previos a un proceso de elaboración ulterior;
 - (c) los costos indirectos de administración que no contribuyan a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales; y
 - (d) los costos de venta.

Costo de los inventarios para un suministrador de servicios

- 12.13 En la medida en que un suministrador de servicios tenga inventarios, los medirá por los costos que suponga su producción. Estos costos se componen fundamentalmente de mano de obra y otros costos del personal directamente involucrado en la prestación del servicio, incluyendo personal de supervisión y otros costos indirectos atribuibles. La mano de obra y los demás costos relacionados con las ventas, y con el personal de administración general, no se incluirán, sino que se reconocerán como gastos del periodo en el que se hayan incurrido. Los costos de los inventarios de un prestador de servicios no incluirán márgenes de ganancia ni costos indirectos no atribuibles que, a menudo, se tienen en cuenta en los precios facturados por el prestador de servicios.

Costo de los productos agrícolas recolectados de activos biológicos

- 12.14 Según la Sección 35 *Sectores Industriales Especializados*, los inventarios que comprenden productos agrícolas, que una entidad haya cosechado o recolectado de sus activos biológicos, se medirán, en el momento de su **reconocimiento** inicial, por su valor razonable menos los costos estimados de venta en el momento de su cosecha. Este se convierte en el costo de los inventarios en esa fecha, a efectos de la aplicación de la presente sección.

Técnicas de medición del costo, tales como el costo estándar y el método de los minoristas

- 12.15 Para medir el costo de los inventarios, una entidad puede utilizar técnicas tales como el método del costo estándar o el método de los minoristas, siempre que los resultados se aproximen al costo. Los costos estándares tendrán en cuenta los niveles normales de consumo de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. Estos se revisarán de forma regular y, si es preciso, se modificarán en función de las condiciones vigentes. El método de los minoristas mide el costo deduciendo del precio de venta del artículo en cuestión, un porcentaje apropiado de margen bruto.

Fórmulas del costo

- 12.16 Una entidad deberá asignar el costo de los inventarios de productos que no son habitualmente intercambiables, así como de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, a través de la identificación específica de sus costos individuales.
- 12.17 Una entidad deberá asignar el costo de los inventarios, distintos de los tratados en el párrafo 12.16, utilizando los métodos de primera entrada primera salida (FIFO) o costo promedio ponderado. Una entidad deberá utilizar la misma fórmula de costo para todos los inventarios que tengan una naturaleza y un uso similares. Para los inventarios con una naturaleza o un uso diferente, puede estar justificada la utilización de fórmulas de costo también diferentes. El método última entrada primera salida (LIFO) no está permitido en este [proyecto de] norma.

Deterioro del valor de los inventarios

- 12.18 Los párrafos 26.2-26.4 requieren que a cada fecha a la cual se informa una entidad evalúe si los inventarios están deteriorados, es decir, no son recuperables (por ejemplo, por daños, obsolescencia o precios de venta decrecientes). Los mencionados párrafos requieren que, cuando una partida (o grupos de partidas) de inventarios esté deteriorada, 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

- 12.19 Cuando los inventarios se vendan, la entidad deberá reconocer el importe en libros de los mismos como un gasto en el periodo en el que se reconozcan los correspondientes ingresos ordinarios.
- 12.20 Algunos inventarios pueden incorporarse a otras cuentas de activo, por ejemplo inventarios utilizados como un componente de elementos de propiedades, planta y equipo de propia construcción. Los inventarios incorporados a otro activo de esta manera, se reconocerán como un gasto a lo largo de la vida útil del mismo.

Información a Revelar

- 12.21 Una entidad deberá revelar:
- (a) las **políticas contables** adoptadas para la medición de los inventarios, incluyendo la fórmula de costos utilizada;
 - (b) el **importe en libros** total 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 (costo de los bienes vendidos);
 - (d) el importe de los deterioros de valor de los inventarios reconocidos como gasto en el periodo, según el párrafo 12.18 y los párrafos 26.2-26.4;
 - (e) el importe de cualquier reversión de deterioro de valor reconocido en el periodo, según el párrafo 12.18 y el párrafo 26.4, y una descripción de las circunstancias o sucesos que llevaron a tal reversión; y
 - (f) el importe en libros de los inventarios pignorados en garantía del cumplimiento de deudas.

Sección 13

Inversiones en Asociadas

Definición de asociadas

- 13.1 Una **asociada** es una entidad, incluyendo entidades sin forma jurídica definida tales como fórmulas asociativas con fines empresariales, sobre la que el inversor tiene influencia significativa, y no es una subsidiaria ni constituye una participación en un negocio conjunto.
- 13.2 Influencia significativa es el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la asociada, sin llegar a tener **control** o el **control conjunto** sobre tales políticas.
- (a) Se presume que un inversor ejerce influencia significativa si posee, directa o indirectamente (por ejemplo, a través de subsidiarias), el 20 por ciento o más del poder de voto en la participada, a menos que pueda demostrarse claramente que tal influencia no existe.
 - (b) A la inversa, se presume que el inversor no ejerce influencia significativa si posee, directa o indirectamente (por ejemplo, a través de subsidiarias), menos del 20 por ciento del poder de voto en la participada, a menos que pueda demostrarse claramente que tal influencia existe.
 - (c) La existencia de otro inversor, que posea una participación mayoritaria o sustancial, no impide que un inversor tenga influencia significativa.

Medición tras el reconocimiento inicial – elección de política contable

- 13.3 Un inversor deberá contabilizar sus inversiones en asociadas utilizando una de las siguientes opciones:
- (a) el modelo de costo del párrafo 13.4;
 - (b) el método de la participación del párrafo 13.5;
 - (c) el modelo del **valor razonable** con cambios en resultados del párrafo 13.6.

Modelo del costo

- 13.4 Un inversor deberá medir sus inversiones en asociadas al costo menos las pérdidas por deterioro de valor acumuladas. El inversor deberá reconocer los ingresos de la inversión sólo en la medida en que reciba distribuciones de las ganancias acumuladas de la entidad asociada, surgidas después de la fecha de adquisición. Los importes recibidos por encima de tales ganancias se consideran como recuperación de la inversión y, por tanto, se reconocen como una reducción en su costo. El inversor deberá revelar la información requerida por esta sección. El participante deberá reconocer el deterioro de valor de acuerdo con la Sección 26 *Deterioro del valor de los Activos no Financieros*.

Método de la participación

- 13.5 Un inversor deberá medir sus inversiones en asociadas por el método de la participación utilizando los procedimientos de la NIC 28 *Inversiones en Asociadas*. El inversor deberá también revelar la información requerida por la NIC 28.

Modelo del valor razonable con cambios en resultados

- 13.6 Un inversor deberá medir sus inversiones en asociadas al valor razonable con cambios en resultados utilizando los procedimientos de los párrafos 11.14-11.17 de la Sección 11 *Activos Financieros y Pasivos Financieros*. El inversor deberá revelar la información requerida por esa sección. Un inversor no deberá usar el modelo del valor razonable con cambios en resultados en una inversión en una asociada cuyo valor razonable no pueda medirse con fiabilidad.

Información a Revelar

- 13.7 Un inversor en una asociada deberá revelar:
- (a) su **política contable** para inversiones en asociadas;
 - (b) el valor razonable de las inversiones en asociadas, para las que existan precios de cotización públicos;

- (c) información financiera resumida de las asociadas, incluyendo los importes agregados de activos, pasivos, ingresos ordinarios y resultados, junto con el porcentaje del inversor en la propiedad de las asociadas; y
 - (d) la naturaleza y el alcance de cualesquiera restricciones significativas (por ejemplo, las que se deriven de los acuerdos relativos a préstamos o de los requerimientos reguladores) sobre la capacidad que tienen las asociadas de transferir fondos al inversor en forma de dividendos en efectivo o de reembolso de préstamos o anticipos;
- 13.8 Para inversiones en asociadas contabilizadas por el método de la participación, un inversor deberá revelar de forma separada su participación en los resultados de tales asociadas, el **importe en libros** de tales inversiones y su participación en **operaciones discontinuadas** de tales asociadas.

Presentación de estados financieros

- 13.9 Un inversor deberá clasificar las inversiones en asociadas como activos no corrientes.

Sección 14

Inversiones en Negocios Conjuntos

Definición de negocio conjunto

- 14.1 **Control conjunto** es el acuerdo contractual para compartir el **control** sobre una actividad económica que se da únicamente cuando las decisiones estratégicas, tanto financieras como operativas, de la actividad requieren el consentimiento unánime de las partes que están compartiendo el control (los participantes).
- 14.2 Un **negocio conjunto** es un acuerdo contractual en virtud del cual dos o más partes emprenden una actividad económica que se somete a control conjunto. Los negocios 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

- 14.3 La operación de algunos negocios conjuntos implica el uso de activos y otros recursos de los participantes en el mismo, en lugar de la constitución de una sociedad por acciones, asociación con fines empresariales u otra entidad, o el establecimiento de una estructura financiera independiente de los participantes. Así, cada participante utilizará sus elementos de propiedades, planta y equipo y gestionará sus propios inventarios. También incurrirá, cada uno de ellos, en sus propios gastos y pasivos, obteniendo asimismo su propia financiación, que pasará a formar parte de sus propias obligaciones. Las actividades del negocio conjunto podrán llevarse a cabo por los empleados del participante, al tiempo que realizan actividades similares para el mismo. Normalmente, el acuerdo del negocio conjunto establecerá la forma en que los participantes compartirán los ingresos ordinarios provenientes de la venta del producto conjunto y cualquier gasto compartido.
- 14.4 Con respecto a sus participaciones en operaciones controladas de forma conjunta, el participante deberá reconocer en sus estados financieros:
- (a) los activos que controla y los pasivos en los que ha incurrido; y
 - (b) los gastos en que ha incurrido y su parte en los ingresos obtenidos de la venta de bienes o prestación de servicios por el negocio conjunto.

Activos controlados de forma conjunta

- 14.5 Algunos negocios conjuntos implican el control conjunto, y a menudo también la propiedad conjunta, de los participantes sobre uno o más activos aportados o adquiridos para cumplir con los propósitos del negocio conjunto.
- 14.6 Con respecto a su participación en activos controlados de forma conjunta, un participante deberá reconocer en sus estados financieros:
- (a) su porción de los activos controlados de forma conjunta, clasificados de acuerdo con su naturaleza;
 - (b) cualquier pasivo en que haya incurrido;
 - (c) su parte de los pasivos en los que haya incurrido juntamente con los otros participantes, en relación con el negocio conjunto;
 - (d) cualquier ingreso por la venta o uso de su parte de la producción del negocio conjunto, junto con su parte de cualquier gasto en que haya incurrido el negocio conjunto; y
 - (e) cualquier gasto en que haya incurrido en relación con su participación en el negocio conjunto.

Entidades controladas de forma conjunta

- 14.7 Una **entidad controlada de forma conjunta** es un 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 participante adquiere una participación. La entidad opera de la misma manera que otras entidades, salvo por la existencia de un acuerdo contractual entre los participantes que establece el control conjunto sobre la actividad económica de la misma.

Medición tras el reconocimiento inicial – elección de política contable

- 14.8 Un participante deberá contabilizar su participación en todas las entidades controladas de forma conjunta usando una de las siguientes opciones:
- (a) el modelo de costo del párrafo 14.9;
 - (b) el método de la participación del párrafo 14.10;
 - (c) la consolidación proporcional descrita en el párrafo 14.11; o
 - (d) el modelo del valor razonable con cambios en resultados del párrafo 14.12.

Modelo del costo

- 14.9 Un participante deberá medir sus participaciones en entidades controladas de forma conjunta al costo menos cualquier pérdida por deterioro de valor acumulada. El inversor deberá reconocer los ingresos de la inversión sólo en la medida en que recibe distribuciones de las ganancias acumuladas de la entidad participada, surgidas después de la fecha de adquisición. Los importes recibidos por encima de tales ganancias se consideran como recuperación de la inversión y, por tanto, se reconocen como una reducción en su costo. El participante deberá revelar la información requerida por esta sección. El participante deberá reconocer el deterioro de valor de acuerdo con la Sección 26 *Deterioro del Valor de los Activos no Financieros*.

Método de la participación

- 14.10 Un participante deberá medir sus participaciones en entidades controladas de forma conjunta por el método de la participación usando los procedimientos de los párrafos 38-40 de la NIC 31 *Participaciones en Negocios Conjuntos*, que a su vez hacen referencia a la NIC 28 *Inversiones en Asociadas*. El participante deberá revelar la información requerida por la NIC 28.

Consolidación proporcional

- 14.11 Un participante deberá medir sus participaciones en entidades controladas de forma conjunta mediante consolidación proporcional, usando los procedimientos que aparecen en los párrafos 30-37 de la NIC 31. El participante también deberá revelar la información requerida por la NIC 31.

Modelo del valor razonable con cambios en resultados

- 14.12 Un participante deberá medir sus participaciones en entidades controladas de forma conjunta a su valor razonable con cambios en resultados usando los procedimientos en los párrafos 11.14-11.18 de la Sección 11 *Activos Financieros y Pasivos Financieros*. El participante deberá revelar la información requerida por esa sección. Un inversor no deberá usar el modelo del valor razonable con cambios en resultados para una inversión en una asociada cuyo valor razonable no pueda medirse con fiabilidad.

Transacciones entre un participante y el negocio conjunto

- 14.13 Cuando un participante aporte o venda activos al negocio conjunto, el reconocimiento de cualquier porción de las pérdidas o ganancias procedentes de la transacción, deberá reflejar la esencia económica de ésta. Mientras los activos son mantenidos por el negocio conjunto, y siempre que el participante haya transferido los riesgos y las recompensas significativas de la propiedad, el participante deberá reconocer únicamente la porción de la ganancia o pérdida que sea atribuible a las participaciones de los otros participantes. Cuando la contribución o venta proporcione evidencia de una pérdida por deterioro de valor, el participante deberá reconocer el importe total de la pérdida.
- 14.14 El participante que compre activos de un negocio conjunto no deberá reconocer su porción en los beneficios del negocio conjunto procedente de la transacción hasta que los activos sean revendidos a un tercero independiente. El participante deberá reconocer su parte en las pérdidas que resulten de la transacción de forma similar a los beneficios, a menos que tales pérdidas se deban reconocer inmediatamente porque representen una pérdida por deterioro del valor.

Si el inversor no tiene control conjunto

- 14.15 Un inversor en un negocio conjunto que no tenga control conjunto sobre el mismo, deberá contabilizar la inversión según la Sección 11 o, si posee influencia significativa en el negocio conjunto, de acuerdo con la Sección 13 *Inversiones en Asociadas*.

Presentación

- 14.16 Un inversor en un negocio conjunto deberá revelar por separado del resto de los pasivos contingentes, el importe total de los siguientes **pasivos contingentes**, salvo que la probabilidad de pérdida sea remota, :
- (a) cualquier pasivo contingente en que haya incurrido el inversor, en relación con sus participaciones en negocios conjuntos, y su parte proporcional en cada uno de los pasivos contingentes incurridos juntamente con los demás participantes;
 - (b) su parte en los pasivos contingentes de los negocios conjuntos por los que esté obligado de forma contingente; y

- (c) aquéllos pasivos contingentes que surjan de que el inversor tenga responsabilidad contingente por los pasivos de los otros participantes en el negocio conjunto.
- 14.17 Un inversor en un negocio conjunto también deberá revelar información sobre:
- (a) el importe agregado de sus compromisos relacionados con negocios conjuntos, incluyendo su participación en los compromisos de inversión de capital en los que se haya incurrido de forma conjunta con otros participantes, así como su participación en los compromisos de inversión de capital asumidos por los propios negocios conjuntos;
 - (b) una lista y descripción de participaciones significativas en negocios conjuntos, así como la proporción en la propiedad en entidades controladas de forma conjunta; y
 - (c) el método que utiliza para reconocer sus participaciones en entidades controladas de forma conjunta.

Sección 15

Propiedades de Inversión

Reconocimiento

- 15.1 Las **propiedades de inversión** son propiedades (terrenos o edificios, o parte de un edificio, o ambos) que se tienen por parte del dueño o del arrendatario que haya acordado un arrendamiento financiero para obtener rentas, plusvalías o ambas, y no:
- (a) para su uso en la producción de bienes o servicios, o para fines administrativos; o
 - (b) para su venta en el curso ordinario de los negocios.
- 15.2 El derecho sobre una propiedad que un arrendatario mantenga en arrendamiento operativo, se podrá clasificar y contabilizar como una propiedad de inversión si, y sólo si, el elemento cumpliese, de otra manera, la definición de propiedad de inversión, y el arrendatario emplease el modelo del valor razonable (véase el párrafo 15.4) para esa participación en la propiedad y para todas sus otras propiedades clasificadas como propiedades de inversión.

Medición en el reconocimiento inicial

- 15.3 En el momento de su reconocimiento inicial, una entidad deberá medir las propiedades de inversión por su costo. El costo de una propiedad de inversión comprada comprende su precio de compra y cualquier gasto directamente atribuible tales como honorarios legales y de intermediación, impuestos por la transferencia de propiedades y otros costos de transacción. Una entidad deberá seguir los párrafos 16.6-16.10 para determinar el costo de las propiedades de inversión construidas por ella misma.

Medición posterior al reconocimiento – elección de la política contable

- 15.4 Con posterioridad al reconocimiento inicial, una entidad deberá medir todas sus propiedades de inversión utilizando:
- (a) el modelo del **valor razonable** del párrafo 15.5; o
 - (b) el modelo de costo del párrafo 15.6;

Modelo del valor razonable

- 15.5 Una entidad que opte por la utilización del modelo del valor razonable deberá aplicar la NIC 40 *Propiedades de Inversión* (véanse especialmente los párrafos 33-35) y deberá revelar la información requerida por los párrafos 75-78 de esa norma.

Modelo del costo

- 15.6 Una entidad que opte por la utilización del modelo del costo deberá contabilizar todas sus propiedades de inversión como propiedades, planta y equipo de acuerdo con los requerimientos establecidos para el modelo del costo en la Sección 16 *Propiedades, Planta y Equipo*. La entidad deberá revelar la información requerida por esa sección.

Transferencias

- 15.7 Una entidad deberá transferir una propiedad a propiedades de inversión, o a la inversa, sólo cuando la propiedad cumpla, o deje de cumplir, la definición de propiedad de inversión.

Sección 16

Propiedades, Planta y Equipo

Reconocimiento

- 16.1 Las **propiedades, planta y equipo** son activos tangibles que:
- (a) se mantienen para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o con propósitos administrativos, y
 - (b) se espera usar durante más de un ejercicio.
- 16.2 Las piezas de repuesto y el equipo auxiliar se contabilizan habitualmente como inventarios y se reconocen en el resultado del periodo cuando se consumen. Sin embargo, las piezas de repuesto importantes y el equipo de mantenimiento permanente, que la entidad espera utilizar durante más de un ejercicio, cumplen las condiciones para ser considerados elementos de propiedades, planta y equipo. De forma similar, si las piezas de repuesto y el equipo auxiliar sólo pueden ser utilizados con relación a un elemento de propiedades, planta y equipo, se considerarán como propiedades, planta y equipo.
- 16.3 Puede ser necesario que ciertos componentes de algunos elementos de propiedades, planta y equipo sean reemplazados a intervalos regulares. Una entidad deberá añadir 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 vaya a proporcionar beneficios futuros adicionales a la entidad. El importe en libros de estos componentes sustituidos se **dará de baja** según los párrafos 16.24-16.27.
- 16.4 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 las 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, siempre que se cumplan las condiciones para su reconocimiento. Se dará de baja cualquier importe en libros, procedente de una inspección previa, que permanezca (distinto de los componentes físicos). Esto sucederá con independencia de que el costo de la inspección previa fuera identificado contablemente dentro de la transacción mediante la cual se adquirió o se construyó dicha partida. Si fuera necesario, puede utilizarse el costo

estimado de una inspección similar futura, como indicativo de cuál era el costo de la inspección realizada cuando la partida fue adquirida o construida.

- 16.5 Los terrenos y los edificios son activos separados, y una entidad deberá contabilizarlos por separado, incluso si hubieran sido adquiridos de forma conjunta.

Medición inicial

- 16.6 En el momento de su reconocimiento inicial, una entidad deberá medir un elemento de propiedades, planta y equipo por su costo.

Componentes del costo

- 16.7 El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo comprende:
- (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 relacionados con 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 y retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, cuando constituyan obligaciones en las que incurre la entidad como consecuencia de utilizar el elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos de la producción de inventarios durante tal periodo.
- 16.8 Los siguientes costos no son costos de un elemento de propiedades, planta y equipo y deben reconocerse como gastos cuando se incurra en ellos:
- (a) costos de apertura de una nueva instalación productiva;
 - (b) costos de introducción de un nuevo producto o servicio (incluyendo los costos de actividades publicitarias y promocionales);
 - (c) costos de apertura del negocio en una nueva localización o de dirigirlo a un nuevo segmento de clientela (incluyendo los costos de formación del personal); y

- (d) costos de administración y otros costos indirectos generales.
- 16.9 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 resultados si esas operaciones no son necesarias para ubicar el activo en su lugar previsto y en condiciones de funcionamiento.

Medición del costo

- 16.10 El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo será el precio equivalente al contado en la fecha de reconocimiento. Si el pago se difiere más allá de los términos normales de crédito, el costo es el valor presente de todos los pagos futuros. Si un elemento de propiedades, planta o equipo se adquiere por intercambio de un activo o activos no monetarios, o una combinación de activos monetarios y no monetarios, el costo del activo adquirido se mide al valor razonable a menos que (a) la transacción de intercambio carezca de sustancia comercial o (b) no puedan medirse con fiabilidad ni el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado. En este caso, el costo del activo se mide por el valor en libros del activo entregado.

Medición tras el reconocimiento inicial – elección de política contable

- 16.11 Con posterioridad al reconocimiento inicial, una entidad deberá contabilizar todos los elementos de la misma clase de propiedades, planta y equipo, utilizando:
- (a) el modelo del costo del párrafo 16.12; o
 - (b) el modelo de revalorización del párrafo 16.13.

Modelo del costo

- 16.12 Una entidad deberá medir un elemento de propiedades, planta y equipo por su costo menos la **depreciación** acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por **deterioro del valor**.

Modelo de revaluación

- 16.13 Una entidad que elija utilizar el modelo de revaluación para una clase de elementos de propiedades, planta y equipo, deberá aplicar los párrafos 31-42 de la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* y deberá revelar la información requerida por el párrafo 77 de la misma NIC.

Depreciación

- 16.14 Una entidad deberá distribuir el importe inicialmente reconocido de una partida de propiedades, planta y equipo entre sus partes significativas y depreciar de forma separada cada una de estas partes. Sin embargo, si una parte significativa de una partida de propiedades, planta y equipo tiene una **vida útil** y un método de depreciación que coinciden con la vida útil y el método de depreciación de otra parte significativa de la misma partida, tales partes pueden agruparse para determinar el cargo por depreciación. Con algunas excepciones, tales como canteras y vertederos, los terrenos tienen una vida ilimitada y por tanto no se deprecian.
- 16.15 El cargo por depreciación de cada periodo deberá reconocerse en el resultado del periodo, a menos que se lo incluya en el importe en libros de otro activo. Por ejemplo, la depreciación de una propiedad, planta y equipo de manufactura se incluirá en los costos de los inventarios (véase la Sección 12 *Inventarios*).

Importe depreciable y periodo de depreciación

- 16.16 Una entidad deberá distribuir el **importe depreciable** de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil.
- 16.17 Una entidad deberá revisar el **valor residual** y la **vida útil** de un activo al menos a cada fecha a la que informa y, si las expectativas difieren de las estimaciones previas, modificar el valor residual o la vida útil. La entidad deberá contabilizar el cambio en el valor residual o en la vida útil como un cambio de **estimación contable**, de acuerdo con los párrafos 10.13-10.17.
- 16.18 La depreciación de un activo comienza cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para ser capaz de operar de la forma prevista por la gerencia. La depreciación de un activo cesa en la fecha más antigua entre aquella en que el activo se clasifique como mantenido para la venta o se incluya en un grupo para vender o disponer por otra vía que esté clasificado como

mantenido para la venta de acuerdo con los párrafos 36.5-36.7, y la fecha en que se produzca la baja en cuentas del mismo. 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 puede ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

- 16.19 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 rendimiento físico que se espere del mismo.
 - (b) el desgaste físico natural 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, así como el grado de cuidado y conservación mientras el activo no está siendo utilizado.
 - (c) la obsolescencia técnica o comercial derivada 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.
 - (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

- 16.20 Una entidad deberá seleccionar 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 el método de las unidades de producción.
- 16.21 Una entidad deberá revisar el método de depreciación al menos en cada fecha a la cual se informa. Si hubiera habido un cambio significativo en el patrón con arreglo al cual la entidad espera consumir los beneficios económicos futuros del activo, la entidad deberá cambiar el método de depreciación para reflejar el nuevo patrón. La entidad deberá contabilizar el cambio como un cambio de estimación contable, de acuerdo con la Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores*.

Deterioro del valor

- 16.22 Al final de cada periodo contable sobre el que se informa, una entidad deberá aplicar la Sección 26 *Deterioro de Valor de Activos no Financieros* para determinar si una partida o grupo de partidas de propiedades, planta y equipo está deteriorado y, en tal caso, para 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 valor razonable menos los costos de venta de un activo y cuándo ha de reconocer o revertir una pérdida por deterioro en su valor.

Compensación por deterioro del valor

- 16.23 Una entidad deberá incluir 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, sólo cuando tales compensaciones sean exigibles.

Baja en cuentas

- 16.24 Una entidad deberá dar de baja en cuentas un elemento de propiedades, planta y equipo:
- (a) por su disposición; o
 - (b) cuando ya no espere obtener beneficios económicos futuros por su utilización o disposición.
- 16.25 Una entidad deberá reconocer la pérdida o la ganancia por la baja una partida de propiedades, planta y equipo en el resultado del periodo en que la partida sea dada de baja en cuentas (a menos que la Sección 19 *Arrendamientos* requiera otra cosa, en el caso de una venta con arrendamiento posterior). La entidad no deberá reconocer tales ganancias como ingresos ordinarios.
- 16.26 Para determinar la fecha de la disposición de un elemento, la entidad deberá aplicar los criterios establecidos en la Sección 22 *Ingresos Ordinarios*, para el reconocimiento de ingresos ordinarios por ventas de bienes. En el caso de que la disposición del activo consista en una venta con arrendamiento posterior se aplicará la Sección 19.

- 16.27 Una entidad deberá determinar la pérdida o ganancia derivada de la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo, como la diferencia entre el importe neto por la disposición, si lo hubiera, y el importe en libros de la partida.

Propiedades, planta y equipo mantenidos para la venta

- 16.28 Los párrafos 36.5-36.7 especifican requerimientos para las propiedades, planta y equipo y otros activos no corrientes mantenidos para la venta.

Información a revelar

- 16.29 Una entidad deberá revelar, con respecto a cada una de las clases de propiedades, planta y equipo:
- (a) las bases de medición utilizadas para determinar su importe en libros bruto;
 - (b) los métodos de depreciación utilizados;
 - (c) las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas;
 - (d) el importe en libros bruto y la depreciación acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor), tanto al principio como al final de cada periodo; y
 - (e) una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo, mostrando:
 - (i) adiciones;
 - (ii) disposiciones, incluyendo los activos clasificados como mantenidos para la venta o incluidos en un grupo para vender o disponer por otra vía clasificado como mantenido para la venta;
 - (iii) adquisiciones realizadas mediante **combinaciones de negocios**;
 - (iv) pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en el resultado del periodo, según la Sección 26;
 - (v) depreciación;

- (vi) diferencias netas de cambio surgidas en la conversión de **estados financieros** desde la moneda funcional a una **moneda de presentación** diferente, incluyendo las diferencias de conversión de una operación en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa (véase la Sección 30 *Conversión de Moneda Extranjera*); y
- (vii) otros cambios.

16.30 La entidad deberá revelar también:

- (a) la existencia y los importes correspondientes de restricciones de titularidad, así como las propiedades, planta y equipo pignoradas como garantía al cumplimiento de obligaciones;
- (b) el importe de los compromisos contractuales de adquisición de propiedades, planta y equipo; y
- (c) si no se ha revelado de forma separada en la cuenta de resultados, el importe de las compensaciones de terceros que se reconocen en el resultado del periodo por partidas de propiedades, planta y equipo cuyo valor se hubiera deteriorado, perdido o abandonado.

16.31 Una entidad deberá presentar en el balance, las propiedades, planta y equipo mantenidos para la venta de forma separada del resto de los activos. La entidad deberá presentar en el balance los pasivos relacionados con las propiedades, planta y equipo mantenidos para la venta, de forma separada del resto de pasivos.

Sección 17

Activos Intangibles distintos de la Plusvalía

- 17.1 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, susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, cedido, otorgado como licencia de operación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con un contrato, activo o pasivo con los que guarde relación; o
 - (b) surge de un contrato o de otros derechos legales, sin considerar si tales derechos son transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.

Reconocimiento

Principio general para el reconocimiento de activos intangibles

- 17.2 Una entidad deberá aplicar los criterios de reconocimiento del párrafo 2.24 para determinar si reconocer un activo intangible o no hacerlo. Por ello, la entidad deberá reconocer un activo intangible como activo solo si:
- (a) es **probable** que los beneficios económicos futuros esperados que le son atribuibles fluyan a la entidad; y
 - (b) el costo o el valor del activo puede ser medido con fiabilidad.
- 17.3 Una entidad deberá evaluar la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros utilizando suposiciones razonables y supuestos fundados, que representen la mejor estimación de la gerencia acerca del conjunto de condiciones económicas que existirán durante la vida útil del activo.
- 17.4 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, a partir de la evidencia disponible en el momento del reconocimiento inicial y otorgando un peso mayor a la evidencia procedente de fuentes externas.
- 17.5 En el caso de los activos intangibles adquiridos de forma independiente, el criterio de reconocimiento basado en la probabilidad del párrafo 17.2(a) se considerará siempre satisfecho.

Adquisición como parte de una combinación de negocios

- 17.6 Un activo intangible adquirido en **combinaciones de negocios** se reconocerá normalmente como un activo porque su **valor razonable** puede medirse con suficiente fiabilidad. Sin embargo, un activo intangible adquirido en una combinación de negocios no se reconocerá cuando surja de derechos legales u otros derechos contractuales y su valor razonable no pueda ser medido con fiabilidad porque el activo:
- (a) no es separable de la **plusvalía**; o
 - (b) es separable, de la plusvalía pero no existe un historial o evidencia de transacciones de intercambio para el mismo activo u otros similares, y aparte de ello, la estimación del valor razonable dependería de variables que no se pueden medir.

Medición Inicial

- 17.7 Una entidad deberá medir inicialmente un activo intangible al costo.

Adquisición separada

- 17.8 El costo de un activo intangible adquirido por separado comprende:
- (a) el precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos no recuperables, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas; y
 - (b) cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto.

Adquisición como parte de una combinación de negocios

- 17.9 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

- 17.10 La Sección 23 *Subvenciones del Gobierno* describe la contabilidad de activos intangibles adquiridos mediante una subvención del gobierno.

Permutas de activos

- 17.11 Algunos activos intangibles pueden haber sido adquiridos a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios. Una entidad deberá medir el costo de dicho 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 del activo recibido ni el del activo entregado.
- 17.12 Si una entidad es capaz de determinar de forma fiable los valores razonables del activo recibido o del activo entregado, se utilizará el valor razonable del activo entregado para medir el costo, a menos que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido.
- 17.13 Si la entidad no es capaz de determinar con fiabilidad el valor razonable del activo adquirido, su costo se medirá por el **importe en libros** del activo entregado.

Activos intangibles generados internamente diferentes de la plusvalía – elección de la política contable

- 17.14 La creación de activos generados internamente diferentes de la plusvalía implica una fase de **investigación** y una fase de **desarrollo**. Una entidad deberá optar entre el modelo de gasto del párrafo 17.15 o el modelo de capitalización del párrafo 17.16 como su **política contable** para costos incurridos en actividades de investigación y desarrollo.

Modelo de Gasto

- 17.15 Una entidad deberá reconocer todos los costos incurridos en las actividades de investigación y desarrollo como un gasto cuando se incurra en ellos.

Modelo de capitalización

- 17.16 Según el modelo de capitalización, todos los costos incurridos en las actividades de investigación se reconocerán como un gasto cuando se incurra en ellos. Los costos incurridos en las actividades de desarrollo también serán reconocidos como un gasto excepto en el caso de los costos de desarrollo incurridos después de que se satisfagan ciertos criterios específicos, los cuales se reconocerán como el costo de un activo intangible. Una entidad que opte por el modelo de capitalización como su política contable deberá seguir los requerimientos de los párrafos 51-67 de la NIC 38 *Activos Intangibles*.

Reconocimiento como un gasto

- 17.17 Una entidad deberá reconocer el desembolso en una partida intangible como un gasto cuando incurra en él, a menos que forme parte del costo de un activo intangible que cumple los criterios de reconocimiento de los párrafos 17.2-17.16.
- 17.18 Una entidad deberá reconocer siempre los desembolsos como un gasto y no como un activo intangible, en los casos de:
- (a) generación interna de marcas, cabeceras de periódicos, sellos o denominaciones editoriales, listas de clientes u otras partidas que en esencia sean similares;
 - (b) gastos de establecimiento (esto es, costos de puesta en marcha de operaciones), a menos que los desembolsos correspondientes formen parte del costo de una partida de propiedades, planta y equipo, según lo establecido en la Sección 16 *Propiedades, Planta y Equipo*. Los gastos de establecimiento pueden consistir en costos de inicio de actividades, tales como costos legales y administrativos soportados en la creación de una entidad con personalidad jurídica, desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación, una actividad o para comenzar una operación (costos de preapertura), o bien costos de lanzamiento de nuevos productos o procesos (costos previos a la operación);
 - (c) gastos de actividades de capacitación.
 - (d) gastos en publicidad y otras actividades promocionales; y
 - (e) gastos de reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de una entidad.
- 17.19 El párrafo 17.18 no prohíbe el reconocimiento de un anticipo como un activo, cuando el pago por la entrega de bienes o prestación de servicios se haya realizado con anterioridad a tal entrega o prestación.

Los gastos de periodos anteriores no deben reconocerse como un activo

- 17.20 Los desembolsos sobre una partida de activo intangible reconocidos inicialmente como gastos del periodo no deben reconocerse posteriormente como parte del costo de un activo intangible.

Medición posterior al reconocimiento – elección de la política contable

- 17.21 Con posterioridad a su reconocimiento inicial, una entidad deberá contabilizar cada grupo de activos intangibles, utilizando indistintamente:
- (a) el modelo del costo del párrafo 17.22; o
 - (b) el modelo de revalorización del párrafo 17.23.

Modelo del costo

- 17.22 Una entidad deberá medir un activo intangible 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 26 *Deterioro del Valor de Activos no Financieros*

Modelo de revaluación

- 17.23 Una entidad deberá aplicar los párrafos 75-87 de la NIC 38 y deberá efectuar las revelaciones de información requeridas en los párrafos 124 y 125 de la NIC 38.

Vida útil

- 17.24 Una entidad deberá evaluar si la vida útil de un activo intangible es finita o indefinida y, cuando es finita, la duración o el número de unidades productivas u otras similares que constituyan su vida útil. Una entidad deberá considerar que un activo intangible tiene una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no exista un límite previsible al periodo a lo largo del cual se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo para la entidad.
- 17.25 La vida útil de un activo intangible que surja de un contrato o de otros derechos legales no deberá exceder el periodo del contrato o de los citados derechos legales, pero puede ser inferior, dependiendo del periodo a lo largo del cual la entidad espera utilizar el activo. Si el contrato u otros derechos legales se han fijado durante un plazo limitado que puede ser renovado, la vida útil del activo intangible sólo deberá incluir el periodo de renovación sólo cuando exista evidencia que soporte la renovación por parte de la entidad sin un costo significativo.

Activos intangibles con vidas útiles finitas

Periodo y método de amortización

- 17.26 Una entidad deberá distribuir el importe depreciable de un activo intangible con una vida útil finita, sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil. La amortización deberá comenzar cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. La amortización deberá cesar en la fecha más antigua entre aquella en que el activo se clasifique como mantenido para la venta (o se incluya en un grupo en disposición de elementos que se haya clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con los párrafos 36.5-36.7, y la fecha en que se produzca la baja en cuentas del mismo. La entidad deberá elegir 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, deberá utilizar el método lineal de amortización. La entidad deberá reconocer el cargo por amortización de cada periodo en el resultado del mismo, a menos que este [proyecto de] norma permita o requiera que dicho importe se incluya en el importe en libros de otro activo.

Valor residual

- 17.27 Una entidad deberá suponer que el valor residual de un activo intangible con vida útil finita es cero a menos que:
- (a) exista un compromiso, por parte de un tercero, para comprar el activo al final de su vida útil; o que
 - (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 ese mercado exista al final de la vida útil del activo.

Revisión del periodo y del método de amortización

- 17.28 Una entidad deberá revisar tanto el periodo como el método de amortización utilizados para un activo intangible con vida útil finita, como mínimo, al final de cada ejercicio anual. Cuando la nueva vida útil esperada difiera de las estimaciones anteriores, la entidad deberá cambiar el periodo de amortización para reflejar esta variación. Si se ha experimentado un cambio en el patrón de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados

en el activo, la entidad deberá cambiar el método de amortización que se modificará para reflejar el patrón cambiado. La entidad deberá registrar tales cambios, como cambios de **estimaciones contables** de acuerdo con la Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores*.

Activos intangibles con vidas útiles indefinidas

Sin amortización

- 17.29 Una entidad no deberá amortizar un activo intangible con una vida útil indefinida.

Recuperación del importe en libros—pérdidas por deterioro del valor

- 17.30 Para determinar si se ha deteriorado el valor de los activos intangibles, una entidad deberá aplicar la Sección 26 *Deterioro del Valor de Activos no Financieros*. 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 valor razonable menos costos de venta de un activo y cuándo ha de reconocer o revertir una pérdida por deterioro en su valor.

Retiros y Ventas o Disposiciones por otra vía

- 17.31 Una entidad deberá dar de baja un activo intangible y reconocer una ganancia o pérdida en el resultado del periodo:
- (a) cuando disponga de él; o
 - (b) cuando no espere obtener beneficios económicos futuros por su utilización o disposición.

Información a Revelar

- 17.32 Una entidad deberá revelar la siguiente información para cada una de las clases de activos intangibles, distinguiendo entre los que se hayan generado internamente y los restantes:
- (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 la amortización acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor), tanto al principio como al final de cada periodo;
 - (d) las líneas de partida, del estado de resultados, en las que está incluida la amortización de los activos intangibles;
 - (e) una conciliación del importe en libros al principio y al final del periodo, mostrando por separado las adiciones, disposiciones, amortizaciones, pérdidas por deterioro del valor y otros cambios.
- 17.33 Una entidad deberá revelar también información sobre:
- (a) en el caso de un activo intangible evaluado como con vida útil indefinida, el importe en libros de dicho activo y las razones que respaldan la estimación de una vida útil indefinida. Al aportar estas razones, la entidad deberá describir el factor o los factores que han jugado un papel significativo al determinar que el activo tiene una vida útil indefinida.
 - (b) una descripción del importe en libros y del periodo restante de amortización de cualquier activo intangible que sea **significativo** para los **estados financieros** de la entidad.
 - (c) para los activos intangibles que se hayan adquirido mediante una subvención del gobierno, y hayan sido reconocidos inicialmente por su valor razonable (véase el párrafo 17.10):
 - (i) el valor razonable por el que se han registrado inicialmente tales activos;
 - (ii) su importe en libros; y
 - (iii) si con posterioridad al reconocimiento inicial son medidos 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.
- 17.34 Una entidad deberá revelar el importe agregado de los desembolsos por investigación y desarrollo reconocidos como gastos durante el periodo.

Sección 18

Combinaciones de Negocios y Plusvalía

- 18.1 Una **combinación de negocios** es la unión de entidades o negocios separados en una única entidad que emite información financiera. El resultado de casi todas las combinaciones de negocios es que una entidad, la adquirente, obtiene el control de uno o más negocios distintos, las entidades adquiridas. La fecha de adquisición es aquélla en la que la entidad adquirente obtiene el control efectivo sobre la entidad adquirida.
- 18.2 Una combinación de negocios puede estructurarse de diferentes formas por motivos legales, fiscales o de otro tipo. Puede implicar la compra, por una entidad, de la participación en el patrimonio neto de otra, la compra de todos sus activos netos, o la asunción de los pasivos de otra entidad o la compra de algunos de los activos netos de otra entidad que formen conjuntamente uno o más **negocios**.
- 18.3 Una combinación de negocios puede efectuarse mediante la emisión de instrumentos de patrimonio, la transferencia de efectivo, **equivalentes al efectivo** u otros activos, o bien una combinación de los anteriores. La transacción puede tener lugar entre los accionistas de las entidades que participan en la combinación o entre una entidad y los accionistas de la otra. Puede implicar el establecimiento de una nueva entidad que controle las entidades que participan en la combinación o los activos netos cedidos, o bien la reestructuración de una o más de las entidades que se combinan.
- 18.4 Esta sección especifica la contabilización de todas las combinaciones de negocios excepto las combinaciones de entidades o negocios bajo **control** común. Este implica 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 que tenga lugar la combinación de negocios, y que ese control no es transitorio.

Contabilización

- 18.5 Todas las combinaciones de negocios deberán contabilizarse aplicando el método de adquisición.
- 18.6 La aplicación del método de adquisición implica los siguientes pasos:
- (a) identificación de la entidad adquirente;
 - (b) medición del costo de la combinación de negocios; y

- (c) distribución, en la fecha de adquisición, del costo de la combinación de negocios entre los activos adquiridos, y los pasivos y pasivos contingentes asumidos.

Identificación de la entidad adquirente

- 18.7 En todas las combinaciones de negocios deberá identificarse una entidad adquirente. Ésta es, entre las entidades que se combinan, la que obtiene el control de las demás entidades o negocios que participan en la combinación.
- 18.8 Control es el poder para dirigir las políticas financiera y de operación de una entidad, con el fin de obtener beneficios de sus actividades. El control que una entidad ejerce sobre otra se describe en la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados*.
- 18.9 En ocasiones, la identificación de la entidad adquirente puede ser difícil, pero generalmente existen indicaciones que revelan su existencia. Por ejemplo:
 - (a) si el **valor razonable** de una de las entidades que se combinan es significativamente mayor que el de la otra entidad que participa en la combinación, es probable que la adquirente sea la de mayor valor razonable;
 - (b) si la combinación de negocios se efectúa a través de un intercambio de instrumentos ordinarios de patrimonio con derecho a voto, por efectivo u otros activos, es probable que la adquirente sea la entidad que entregue el efectivo o los otros activos; y
 - (c) si a consecuencia de la combinación de negocios la gerencia de una de las entidades que se combinan es capaz de controlar la selección del equipo de dirección de la entidad combinada resultante, es probable que la entidad cuya gerencia es capaz de ejercer este control sea la adquirente.

Costo de una combinación de negocios

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

- (b) cualquier costo directamente atribuible a la combinación de negocios.

Ajustes al costo de una combinación de negocios por contingencias debidas a eventos futuros

- 18.11 Cuando un acuerdo de combinación de negocios incorpore algún ajuste al costo de la combinación que dependa de una contingencia relacionada con eventos futuros, la entidad adquirente deberá incluir el importe de dicho ajuste en el costo de la combinación, en la fecha de adquisición, siempre que el ajuste sea **probable** y pueda ser medido de forma fiable.
- 18.12 Sin embargo, si el ajuste potencial no se reconoce en la fecha de la adquisición, pero posteriormente se convierte en probable y puede ser medido de manera fiable, la contraprestación adicional deberá tratarse como un ajuste al costo de la combinación.

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

- 18.13 La adquirente deberá distribuir, en la fecha de adquisición, el costo de la combinación de negocios, mediante el reconocimiento por sus valores razonables en esa fecha, de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirida y de aquellos pasivos contingentes que satisfagan los criterios de reconocimiento del párrafo 18.18, excepto en el caso de los activos no corrientes (o grupos para vender o disponer de ellos por otra vía) que se clasifiquen como mantenidos para la venta, que deberán reconocerse por su valor razonable menos los costos de venta correspondientes. Cualquier diferencia entre el costo de la combinación de negocios y la participación de la entidad adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables así reconocidos, deberá contabilizarse de acuerdo con lo establecido en los párrafos 18.20-18.22.
- 18.14 La entidad adquirente deberá reconocer por separado los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirida, en la fecha de la adquisición, sólo si cumplen las siguientes condiciones en dicha fecha:
 - (a) en el caso de un activo tangible, que sea probable que los beneficios económicos asociados al mismo lleguen a la adquirente, y que se pueda medir fiablemente su valor razonable;

- (b) en el caso de un pasivo no contingente, que sea probable que se requiera la salida de recursos para liquidar la obligación y que su valor razonable se pueda medir de forma fiable;
 - (c) en el caso de un activo intangible o de un pasivo contingente, que sus valores razonables puedan ser medidos de forma fiable.
- 18.15 El estado de resultados de una entidad adquirente deberá incorporar los resultados de la adquirida a partir de la fecha de adquisición, mediante la inclusión de sus ingresos y gastos, basados en el costo que la combinación de negocios haya supuesto para la adquirente. Por ejemplo, el gasto por depreciación incluidos después de la fecha de adquisición en el estado de resultados de la adquirente que esté relacionado con los activos depreciables de la adquirida deberá basarse en los valores razonables de dichos activos depreciables en la fecha de adquisición, es decir, su costo para la entidad adquirente.
- 18.16 La aplicación del método de adquisición comenzará desde la fecha de adquisición, que es la fecha en que la entidad adquirente obtiene efectivamente el control sobre la adquirida. Puesto que el control es el poder para dirigir las políticas financieras y de operación de una entidad o negocio, para obtener beneficios de sus actividades, no es necesario que la transacción quede cerrada o finalizada legalmente antes de que la entidad adquirente obtenga el control. Para determinar el momento en que la entidad adquirente ha obtenido el control, deberán considerarse todos los hechos y circunstancias pertinentes que rodeen la combinación de negocios.
- 18.17 De acuerdo con el párrafo 18.13, la entidad adquirente sólo reconocerá por separado los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirida que existan en la fecha de adquisición y que satisfagan las condiciones de reconocimiento del párrafo 18.14. Por lo tanto:
- (a) como parte de la distribución del costo de la combinación, la adquirente sólo deberá reconocer los pasivos para terminar o reducir las actividades de la adquirida cuando ésta tenga, en la fecha de la adquisición, un pasivo ya existente por la reestructuración, reconocido de acuerdo con la Sección 20 *Provisiones y Contingencias*; y
 - (b) la entidad adquirente, al distribuir el costo de la combinación, no deberá reconocer pasivos por pérdidas futuras ni por otros costos que espere incurrir como consecuencia de la combinación de negocios.

Pasivos contingentes

- 18.18 El párrafo 18.14 especifica que la adquirente sólo reconocerá separadamente un pasivo contingente de la adquirida solo cuando su valor razonable pueda medirse con fiabilidad. Si este valor razonable no pudiera medirse de forma fiable:
- (a) se producirá un efecto en el importe reconocido como plusvalía o contabilizado de acuerdo con el párrafo 18.22; y
 - (b) la entidad adquirente deberá revelar la información sobre dicho pasivo contingente como requiere la Sección 20.
- 18.19 Después de su reconocimiento inicial, la entidad adquirente deberá medir los pasivos contingentes que haya reconocido por separado de acuerdo con el párrafo 18.13, por el importe que sea mayor entre:
- (a) el importe que habría sido reconocido de acuerdo con la Sección 20, y
 - (b) el importe reconocido inicialmente menos, en su caso, la **amortización** acumulada reconocida de acuerdo con la Sección 22 *Ingresos Ordinarios*.

Plusvalíacomprada

- 18.20 La entidad adquirente, en la fecha de adquisición, deberá:
- (a) reconocer como un activo la **plusvalía** en una combinación de negocios; y
 - (b) medir inicialmente esa plusvalía a su costo, siendo éste el exceso del costo de la combinación de negocios sobre la participación de la adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables reconocidos de acuerdo con el párrafo 18.13.
- 18.21 Después del reconocimiento inicial, la entidad adquirente deberá medir la plusvalía adquirida en una combinación de negocios por el costo menos las pérdidas por deterioro del valor acumuladas. La Sección 26 *Deterioros de Valor de Activos no Financieros* especifica los principios para el reconocimiento y medición de los deterioros de valor de la plusvalía.

Exceso sobre el costo de la participación de la entidad adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirida

- 18.22 Si la participación de la entidad adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables, reconocidos de acuerdo con el párrafo 18.13, excediese al costo de la combinación de negocios (algunas veces denominada como ‘plusvalía negativa’), la adquirente deberá:
- (a) evaluar nuevamente la identificación y la medición de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirida, así como la medición del costo de la combinación; y
 - (b) reconocer inmediatamente en el resultado del periodo, cualquier exceso que continúe existiendo después de la nueva evaluación.

Presentación

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

- 18.23 Para cada combinación de negocios efectuada durante el periodo (o grupo de combinaciones de negocios que individualmente consideradas carezcan de importancia relativa), la entidad adquirente deberá revelar la siguiente información:
- (a) los nombres y las descripciones de las entidades o negocios que se combinan.
 - (b) la fecha de adquisición.
 - (c) el porcentaje adquirido de los instrumentos de patrimonio con derecho a voto.
 - (d) el costo de la combinación, y una descripción de sus componentes, incluyendo cualquier costo directamente atribuible a la combinación. Cuando se hayan emitido o se puedan emitir instrumentos de patrimonio como parte de ese costo, deberá revelarse también la siguiente información:
 - (i) el número de los instrumentos de patrimonio emitidos o que se puedan emitir; y

- (ii) el valor razonable de dichos instrumentos, así como las bases empleadas para su determinación.
- (e) detalles de aquellas operaciones que la entidad haya decidido disponer de ellas como consecuencia de la combinación.
- (f) los importes reconocidos, en la fecha de adquisición, para cada clase de activos, pasivos y pasivos contingentes de la entidad adquirida, incluyendo la plusvalía;
- (g) el importe de cualquier exceso reconocido en el resultado del periodo de acuerdo con el párrafo 18.22, junto con la línea de partida del estado de resultados en la que se lo haya reconocido.
- (h) una descripción de los factores que hayan contribuido al costo que ha tenido como consecuencia el reconocimiento de una plusvalíacomprada —una descripción de cada uno de los activos intangibles que no han sido reconocidos por separado de la plusvalía, y una explicación de porqué el valor razonable de los activos intangibles no ha podido ser medido de forma fiable— o, una descripción de la naturaleza de cualquier exceso reconocido en el resultado del periodo de acuerdo con el párrafo 18.22.
- (i) el importe del resultado de la entidad adquirida desde la fecha de adquisición incluido en el resultado del periodo de la adquirente excepto que la revelación de esta información sea **impracticable**. Cuando la revelación de dicho dato no sea practicable, este hecho deberá ser objeto de revelación, junto con una explicación de las razones.

Para combinaciones de negocios efectuadas tras el final del periodo sobre el que se informa, pero antes de que se autorice la publicación de los estados financieros.

- 18.24 Para cada combinación de negocios efectuada tras el final del **periodo sobre el que se informa**, pero antes de que se autorice la publicación de los **estados financieros**, la entidad adquirente deberá revelar la información requerida por el párrafo 18.23, salvo cuando esto sea impracticable. Si la revelación de alguna parte de esta información fuera impracticable, este hecho deberá revelarse, junto con una explicación de las razones.

Para todas las combinaciones de negocios

- 18.25 Una entidad adquirente deberá revelar una conciliación del **importe en libros** de la plusvalía al principio y al final del periodo, mostrando por separado los cambios que hayan surgido por nuevas combinaciones de negocio, las pérdidas por **deterioro de valor**, las disposiciones de negocios previamente adquiridos, y otros cambios. Una entidad adquirente también deberá revelar el importe bruto de la plusvalía y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas al final del periodo.

Sección 19

Arrendamientos

- 19.1 Esta Sección deberá aplicarse en la contabilización de todos los **arrendamientos**, excepto:
- (a) acuerdos de arrendamiento para la exploración o uso de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares (véase la Sección 35 *Sectores Industriales Especializados*);
 - (b) acuerdos de licencias para temas tales como películas, grabaciones en vídeo, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos de autor (véase la Sección 17 *Activos Intangibles diferentes de la Plusvalía*);
 - (c) propiedades tenidas por arrendatarios que se contabilicen como **propiedades de inversión** (véase la Sección 15 *Propiedades de Inversión*);
 - (d) propiedades de inversión entregadas por arrendadores en régimen de arrendamiento operativo (véase la Sección 15); y
 - (e) 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 cambios en las tasas de cambio de moneda extranjera, o en incumplimientos por una de las partes (véase el párrafo 11.3(e) en la Sección 11 *Activos Financieros y Pasivos Financieros*).
- 19.2 Esta sección se aplica a los acuerdos que ceden 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 los citados bienes. Esta sección no se aplica a los acuerdos que son contratos de servicios y que no ceden a la otra el derecho al uso de activos.

Clasificación de los arrendamientos

- 19.3 Un arrendamiento se clasificará como **arrendamiento financiero** cuando transfiera sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad. Un arrendamiento se clasificará como **arrendamiento operativo** cuando no transfiera sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad.

- 19.4 Que un arrendamiento sea financiero u operativo depende de la esencia de la transacción y no de la forma del contrato. Estos son ejemplos de situaciones que podrían llevar normalmente, por sí solas o de forma conjunta, a la clasificación de un arrendamiento como de carácter financiero:
- (a) a la finalización de su plazo, el arrendamiento transfiere la propiedad del activo al arrendatario;
 - (b) el arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea lo suficientemente inferior al **valor razonable**, en el momento en que la opción sea ejercitable, para que, al inicio del arrendamiento, se prevea con razonable certeza que tal opción se ejercerá;
 - (c) el plazo del arrendamiento cubre 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 la práctica totalidad del valor razonable del activo arrendado; y
 - (e) los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que sólo el arrendatario puede usarlos sin efectuarles modificaciones importantes.
- 19.5 Estos son indicadores de situaciones que podrían llevar, por sí solas o junto con otras, a la clasificación de un arrendamiento como de carácter financiero:
- (a) en el caso de que el arrendatario cancele el arrendamiento, las pérdidas sufridas por el arrendador asociadas con la cancelación son asumidas por el arrendatario;
 - (b) las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el **valor residual** del activo arrendado repercuten en el arrendatario (por ejemplo en la forma de un descuento en el arrendamiento que iguale al producido de la venta del activo al final del contrato); y
 - (c) el arrendatario tiene la capacidad de prorrogar el arrendamiento durante un período secundario, efectuando unos pagos por arrendamiento que son sustancialmente inferiores a los del mercado.
- 19.6 Los ejemplos e indicadores contenidos en los párrafos 19.4 y 19.5 no son siempre concluyentes. Si, por otras características, resulta claro que el arrendamiento no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad, se lo clasificará como operativo. Por ejemplo, este podría ser el caso si al término del arrendamiento la propiedad del activo se transfiriese al arrendatario por un pago variable igual a su valor razonable en ese momento, o si existiesen pagos contingentes como consecuencia de los cuales el arrendatario no tiene sustancialmente todos los riesgos y ventajas asociados con la propiedad.

- 19.7 La clasificación de un arrendamiento se hace al inicio del mismo y no se cambia durante su plazo salvo que el arrendador y arrendatario acuerden cambiar las cláusulas del arrendamiento (distintas a 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

- 19.8 Al comienzo del plazo del arrendamiento, los arrendatarios deberán reconocer en sus balances los derechos y obligaciones de los arrendamientos financieros como activos y pasivos por un importe igual al valor razonable del bien arrendado determinado al inicio del arrendamiento. Cualquier costo directo inicial del arrendatario (costos incrementales que se atribuyen directamente a la negociación y contratación de un arrendamiento) se añadirá al importe reconocido como activo.

Medición Posterior

- 19.9 Un arrendatario deberá segregar los pagos mínimos del arrendamiento entre las cargas financieras y la reducción de la deuda pendiente. El arrendatario deberá distribuir la carga financiera entre los periodos que constituyen el 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 deberá cargar los pagos contingentes como gastos en los periodos en los que se incurran.
- 19.10 Con la finalidad de simplificar los cálculos, un arrendatario podrá utilizar algún tipo de aproximación para distribuir las cargas financieras entre los periodos que constituyen el plazo del arrendamiento.
- 19.11 Un arrendatario depreciará un activo arrendado en régimen de arrendamiento financiero según la Sección 16 *Propiedades, Planta y Equipo*. Si no existiese certeza razonable de que el arrendatario obtendrá la propiedad al término del plazo del arrendamiento, el activo se deberá depreciar totalmente a lo largo de su vida útil o en el plazo del arrendamiento, el que fuere menor.

Información a Revelar

- 19.12 Los arrendatarios deberán revelar la siguiente información, referida a 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 año futuro;
 - (c) cuotas contingentes las reconocidas como un gasto.
 - (d) el importe total de los pagos futuros mínimos por subarriendo que se espera recibir por los subarriendos operativos no cancelables al final del periodo sobre el que se informa.
 - (e) una descripción general de los acuerdos de arrendamiento del arrendatario que incluya, pero no se limite a, lo siguiente:
 - (i) las bases para la determinación de cualquier cuota de carácter contingente;
 - (ii) la existencia y los plazos de renovación o las opciones de compra y las cláusulas de actualización o escalonamiento; y
 - (iii) las restricciones impuestas por los contratos de arrendamiento, tales como las que se refieran a la distribución de dividendos, al endeudamiento adicional o a nuevos contratos de arrendamiento.

Estados financieros de los arrendatarios: arrendamientos operativos

Reconocimiento y medición

- 19.13 Un arrendatario deberá reconocer los pagos por arrendamientos operativos (excluyendo los costos por servicios tales como seguros o mantenimiento) como un gasto lineal, a menos que resulte más apropiado el uso de otra base sistemática que recoja, de forma más representativa, el patrón de generación de beneficios para el usuario, incluso cuando los pagos no se hagan sobre tal base.

Información a Revelar

- 19.14 Los arrendatarios deberán revelar la siguiente información, referida a los arrendamientos operativos:
- (a) el total de pagos futuros mínimos del arrendamiento, derivados de contratos de arrendamiento operativo no cancelables, a satisfacer en cada año futuro:
 - (b) el importe total de los pagos futuros mínimos por subarriendo que se espera recibir por los subarrendos operativos no cancelables al final del periodo sobre el que se informa.
 - (c) los pagos por arrendamientos y subarrendos operativos reconocidos como gastos del periodo, con importes separados de los pagos mínimos por arrendamiento, las cuotas contingentes y las cuotas de subarriendo.
 - (d) una descripción general de los acuerdos significativos de arrendamiento del arrendatario, que incluya, pero no se limite a, los siguientes:
 - (i) las bases para la determinación de cualquier cuota de carácter contingente;
 - (ii) la existencia y, en su caso, los plazos de renovación o las opciones de compra y las cláusulas de actualización o escalonamiento; y
 - (iii) las restricciones impuestas a la entidad en virtud de los contratos de arrendamiento financiero, tales como las que se refieran a la distribución de dividendos, al endeudamiento adicional o a nuevos contratos de arrendamiento.

Estados financieros de los arrendadores: arrendamientos financieros

- 19.15 Un arrendador en un arrendamiento financiero deberá aplicar los párrafos 36-46 de la NIC 17 *Arrendamientos* y deberá revelar las informaciones requeridas por el párrafo 47 de la misma NIC.

Estados financieros de los arrendadores: arrendamientos operativos

Reconocimiento y medición

- 19.16 En su balance, un arrendador deberá presentar los activos dedicados a arrendamientos operativos de acuerdo con la naturaleza de tales bienes.
- 19.17 Un arrendador deberá reconocer en resultados los ingresos por arrendamientos operativos de forma lineal a lo largo del plazo de arrendamiento, a menos que resulte más representativa otra base sistemática de reparto, por reflejar más adecuadamente el patrón temporal con el que los beneficios derivados del uso del activo arrendado disminuyen.
- 19.18 Un arrendador deberá reconocer como un gasto los costos incurridos en la obtención de ingresos por arrendamiento, incluyendo la depreciación del bien. Un arrendador deberá reconocer los ingresos por arrendamiento (excluyendo lo que reciba por servicios tales como seguro y conservación) de una forma lineal en el plazo del arrendamiento, incluso cuando los cobros no se perciban con arreglo a tal base, a menos que otra fórmula sistemática sea más representativa del patrón temporal con el que los beneficios derivados del uso del activo arrendado disminuyen.
- 19.19 Un arrendador deberá añadir los costos directos iniciales incurridos en la negociación y contratación de un arrendamiento operativo, al importe en libros del activo arrendado y los reconocerá como gasto a lo largo del plazo de arrendamiento, sobre la misma base que los ingresos del arrendamiento.
- 19.20 La depreciación de los activos depreciables arrendados se efectuará de manera coherente con las políticas normalmente seguidas por el arrendador para activos similares, y se calculará con arreglo a las bases establecidas en la Sección 16 y en la NIC 38 *Activos Intangibles*.
- 19.21 Para determinar si el activo arrendado ha visto deteriorado su valor, un arrendador deberá aplicar la Sección 26 *Deterioro del Valor de Activos no Financieros*.
- 19.22 El arrendador que a la vez sea fabricante o distribuidor de los bienes arrendados, no reconocerá ningún resultado por la venta cuando celebre un contrato de arrendamiento operativo, puesto que la operación no es equivalente a una venta.

Presentación

- 19.23 Los arrendadores deberán revelar la siguiente información, referida a los arrendamientos operativos:
- (a) los pagos mínimos futuros del arrendamiento correspondientes a los arrendamientos operativos no cancelables, en total y para cada año futuro;
 - (b) Las cuotas contingentes totales reconocidas como ingreso, y
 - (c) una descripción general de las condiciones de los arrendamientos acordados por el arrendador.

Transacciones de venta con arrendamiento posterior

- 19.24 Una venta con arrendamiento posterior es una transacción que implica la venta 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 en su conjunto. El tratamiento contable de una venta con arrendamiento posterior depende del tipo de arrendamiento implicado.

Venta con arrendamiento posterior resultante en un arrendamiento financiero

- 19.25 Si una venta con arrendamiento posterior resulta en un arrendamiento financiero, el arrendatario vendedor no deberá reconocer inmediatamente como ingreso ningún exceso del producto de la venta sobre el importe en libros. En su lugar, el arrendatario vendedor deberá diferir tal exceso y amortizarlo a lo largo del plazo del arrendamiento.

Venta con arrendamiento posterior resultante en un arrendamiento operativo

- 19.26 Si una venta con arrendamiento posterior resulta en un arrendamiento operativo y está claro que la operación se ha establecido a su **valor razonable**, el arrendatario vendedor reconocerá inmediatamente cualquier ganancia o pérdida. Si el precio de venta es inferior al valor razonable, el arrendatario-vendedor deberá reconocer 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 deberá diferir y amortizar tales 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 arrendatario-vendedor deberá diferir dicho exceso y amortizarlo en el periodo durante el cual se espere utilizar el activo.

Información a revelar

- 19.27 Las obligaciones sobre revelación de información, establecidas tanto para los arrendadores como para los arrendatarios, se aplican igualmente a las ventas con arrendamiento posterior. La descripción requerida de los acuerdos relevantes sobre arrendamientos, incluye la descripción de cláusulas únicas o no habituales de los acuerdos o términos de las transacciones de venta con arrendamiento posterior.

Sección 20

Provisiones y Contingencias

- 20.1 Una **provisión** es un pasivo sobre el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento.
- 20.2 Los requerimientos establecidos en esta sección no son aplicables para provisiones tratadas por otras secciones de este [proyecto de] norma. Entre ellas se incluyen:
- (a) arrendamientos (Sección 19 *Arrendamientos*);
 - (b) contratos de construcción (Sección 22 *Ingresos ordinarios*);
 - (c) obligaciones por beneficios a los empleados (Sección 27 *Beneficios a los Empleados*); e
 - (d) impuesto a las ganancias (Sección 28 *Impuestos a las Ganancias*).
- 20.3 La palabra “provisión” se utiliza, en ocasiones, en el contexto de partidas tales como depreciación, deterioro del valor de los activos y cuentas por cobrar incobrables. Estos son ajustes al **importe en libros** de los activos y no reconocimientos de pasivos, por lo que no se tratan en esta Sección.

Reconocimiento inicial

- 20.4 Una entidad sólo deberá reconocer una provisión cuando:
- (a) la entidad tenga una obligación presente como resultado de un suceso pasado, y
 - (b) sea **probable** (es decir, exista mayor posibilidad de que ocurra que de lo contrario) que la entidad tenga que desprenderse de recursos que comporten beneficios económicos, para cancelar la obligación; y
 - (c) el importe de la obligación pueda ser estimado de forma fiable.
- 20.5 En algunos casos raros no resulta claro si existe o no una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considera que el suceso ocurrido en el pasado ha dado lugar a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible en la fecha a la que se informa, es probable que exista una obligación presente.
- 20.6 La entidad deberá reconocer la provisión como un pasivo en el balance y deberá reconocer el importe de la misma como un gasto en resultados a menos que (a) sea parte del costo de producción de los inventarios (véase el párrafo 12.4) o (b) esté incluido en el costo de propiedades, planta y equipo de acuerdo con el párrafo 16.7.

- 20.7 La condición establecida en el párrafo 20.4(a) (obligación presente que surge de un suceso pasado) implica que la entidad no tiene otra alternativa más realista que atender al pago de la obligación. Esto puede ocurrir cuando la obligación viene exigida por ley o cuando la entidad tiene una **obligación implícita** porque el suceso pasado 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 de la entidad) no satisfacen la condición establecida en el párrafo 20.4(a), con independencia de lo probable que sea su ocurrencia y aunque ella surja de un contrato. Para ilustrar, por causas de tipo comercial o exigencias legales, la entidad puede desear o necesitar la realización de desembolsos para operar de una manera determinada en el futuro (un ejemplo es la colocación de filtros de humos en una determinada fábrica). Puesto que la entidad puede evitar tales desembolsos futuros mediante actuaciones futuras, por ejemplo cambiando la forma de llevar a cabo la fabricación, no existe una obligación presente de realizar esos desembolsos, y por tanto no reconocerá provisión alguna para los mismos.

Medición Inicial

- 20.8 Una entidad deberá medir una provisión como la mejor estimación del importe requerido para liquidar la obligación en la fecha a la que se informa.
- (a) Cuando la provisión se refiera a una población importante de partidas, la estimación del importe reflejará una ponderación de todos los posibles desenlaces por sus probabilidades asociadas.
 - (b) Cuando la provisión surja de una única obligación, la mejor estimación del desembolso necesario 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. En el caso de que los otros desenlaces posibles sean mucho más caros o mucho más baratos que el desenlace más probable, la mejor estimación puede ser por una cuantía mayor o menor, respectivamente, que la correspondiente a éste.

Cuando el efecto del valor temporal del dinero resulte **significativo**, el importe de la provisión deberá ser el **valor presente** de los importes que se espera sean necesarios para cancelar la obligación. La tasa (o tasas de descuento) deberá ser una tasa (o tasas) antes de impuestos que refleje (o reflejen) las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor temporal del dinero. Los riesgos específicos del pasivo deben reflejarse en la tasa de descuento utilizada o en la estimación de los importes requeridos para cancelar la obligación, pero no en ambos.

- 20.9 En el caso de que una parte o la totalidad del desembolso necesario para liquidar una provisión pueda ser reembolsado por un tercero (por ejemplo, a través de una reclamación a un seguro), la entidad deberá reconocer el reembolso como un activo separado sólo cuando sea prácticamente seguro que la entidad recibirá dicho reembolso al cancelar la obligación. El reembolso por cobrar deberá presentarse en el balance como un activo y no deberá compensarse con la provisión. En el estado de resultados, la entidad puede compensar cualquier reembolso de terceros contra el gasto relacionado con la provisión. En la medición de una provisión, una entidad deberá excluir las ganancias esperadas por disposiciones de activos.

Medición Posterior

- 20.10 Una entidad deberá cargar contra una provisión únicamente aquellos desembolsos para los que fue originalmente reconocida.
- 20.11 Una entidad deberá revisar y ajustar las provisiones en cada fecha a la cual se informa para reflejar la mejor estimación actual del importe que sería necesario para cancelar la obligación en esa fecha. Cualquier ajuste a los importes previamente reconocidos deberá reconocerse en resultados a menos que la provisión se hubiera reconocido originalmente como parte del costo de los inventarios o de propiedades, planta y equipo (véase el párrafo 20.6). Cuando una provisión se mida por el valor presente de los desembolsos que se espera sean necesarios para cancelar la obligación, la reversión del descuento deberá reconocerse como costos financieros.

Pasivos contingentes

- 20.12 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 (b) y (c) del párrafo 20.4. Una entidad no deberá reconocer un pasivo contingente como un pasivo, excepto en el caso de los pasivos contingentes de una entidad adquirida en una combinación de negocios (véase los párrafos 18.18 y 18.19) El párrafo 20.15 puede requerir la revelación de información.

Activos contingentes

- 20.13 La entidad no deberá reconocer un **activo contingente** como un activo. El párrafo 20.16 puede requerir la revelación de información.

Información a Revelar

Informaciones a revelar sobre provisiones

20.14 Para cada tipo de provisión, una entidad deberá revelar:

- (a) el importe en libros al principio y al final del periodo;
- (b) las provisiones adicionales efectuadas en el periodo, incluyendo también los incrementos en las existentes;
- (c) los importes utilizados (esto es, incurridos y cargados contra la provisión) durante el periodo;
- (d) los importes no utilizados revertidos en el periodo;
- (e) el aumento durante el periodo en los importes descontados por causa del paso del tiempo, así como el efecto de cualquier cambio en la tasa de descuento.
- (f) una breve descripción de la naturaleza de la obligación, así como el calendario esperado de las salidas de beneficios económicos, producidas por la misma;
- (g) una indicación acerca de las incertidumbres relativas al importe o al calendario de las salidas de recursos.
- (h) el importe de cualquier reembolso esperado, indicando el importe de los activos que hayan sido reconocidos por los reembolsos esperados mencionados.

No se requiere información comparativa.

Informaciones a revelar sobre pasivos contingentes

20.15 A menos que la posibilidad de una eventual salida de recursos para liquidarlo sea remota, la entidad debe dar, para cada tipo de pasivo contingente a la fecha a la cual se informa, una breve descripción de la naturaleza del mismo y, cuando fuese posible:

- (a) una estimación de sus efectos financieros, medidos según lo establecido en los párrafos 20.8-20.11;
- (b) una indicación de las incertidumbres relacionadas con el importe o el calendario de las salidas de recursos; y
- (c) la posibilidad de obtener reembolsos.

Si la revelación de una o más de estas informaciones fuera **impracticable**, este hecho deberá indicarse.

Informaciones a revelar sobre activos contingentes

- 20.16 Si una entrada de beneficios económicos es probable (existe mayor probabilidad de que ocurra que de lo contrario) pero no prácticamente cierta, una entidad deberá revelar una descripción de la naturaleza de los **activos contingentes** al final del **periodo sobre el que se informa**, y, cuando sea practicable, una estimación de su efecto financiero, medido utilizando los principios establecidos en los párrafos 20.8-20.11. Si la realización de esta revelación no fuera practicable, deberá indicarse este hecho.

Revelaciones de información Perjudicial

- 20.17 En casos extremadamente raros, puede esperarse que la revelación de la información requerida por los párrafos 20.14 a 20.11, o de parte de ella, perjudique seriamente la posición de la entidad en una disputa con terceros relativa a las situaciones que contemplan las provisiones, los pasivos contingentes o los activos contingentes. En tales casos, no es preciso que una entidad revele esta información, pero deberá revelar la naturaleza genérica de la disputa, junto con el hecho de que se ha omitido la información y las razones que han llevado a tomar tal decisión.

Apéndice a la Sección 20

Guía para la implementación de la Sección 20

Este apéndice acompaña a la Sección 20 pero no es parte de ella. Proporciona una guía para la aplicación de los requerimientos de la Sección al reconocer y medir provisiones.

Ejemplo 1 Pérdidas de operación futuras

20A.1 Una entidad determina que es probable que un segmento de sus operaciones incurra en pérdidas futuras derivadas de las operaciones 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 futuras derivadas de las operaciones. Las pérdidas futuras esperadas no cumplen la definición de pasivo. La expectativa de pérdidas futuras derivadas de las operaciones pueden ser indicativas de que uno o más activos están deteriorados – véase la Sección 26 *Deterioro del Valor de Activos No Financieros*.

Ejemplo 2 Contratos onerosos

20A.2 Un contrato 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. Por ejemplo, una entidad puede estar obligada, 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 obligada, en virtud de un contrato, 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 presente resultante del contrato como una provisión.

Ejemplo 3 Reestructuraciones

20A.3 Una reestructuración es un programa planificado y controlado por la administración, cuyo efecto es un cambio significativo:

(a) en el alcance de la actividad llevada a cabo por una entidad; o

(b) en la forma de conducir el negocio.

Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que obliga – Una obligación implícita por causa de una reestructuración surge sólo cuando una entidad:

- (a) tiene un plan formal y detallado para proceder a la reestructuración, en el que se identifican, 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 los empleados que serán indemnizados tras prescindir de sus servicios;
 - (iv) los desembolsos que se llevarán a cabo; y
 - (v) las fechas en las que el plan será implementado; y
- (b) ha producido una expectativa válida entre los afectados, de que la reestructuración se llevará a cabo, por haber comenzado a implementar el plan o por haber anunciado sus principales características a los mismos.

Conclusión – Una entidad reconocerá una provisión por costos de reestructuración únicamente cuando tenga una obligación legal o implícita de realizar dicha reestructuración.

Ejemplo 4 Garantías

20A.4 Un fabricante ofrece garantías a los compradores de su producto, 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. Según la experiencia pasada, es probable (es decir, con 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 da origen a la obligación es la venta del producto con garantía, la cual hace que se produzca 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 o sustituir los productos vendidos antes de la fecha a la cual se informa.

Ilustración de los cálculos:

En 20X0, se venden productos por importe de 1.000.000. A partir de la experiencia, el 90% de los productos vendidos no requieren reparaciones en garantía; el 6% de los productos requieren reparaciones menores que cuestan el 30% del precio de venta; y el 4% de los productos vendidos requieren reparaciones importantes o costos de sustitución que cuestan el 70% del precio de venta. Por tanto, los costos estimados de las garantías son los siguientes:

$1.000.000 \times 90\% \times 0 =$	0
$1.000.000 \times 6\% \times 30\% =$	18.000
$1.000.000 \times 4\% \times 70\% =$	<u>28.000</u>
Total	<u>46.000</u>

Los desembolsos consecuencia de las reparaciones y sustituciones de productos en garantía vendidos en 20X0 se espera que se produzcan: el 60% in 20X1, el 30% en 20X2, y el 10% en 20X3. Puesto que los flujos de efectivo estimados ya reflejan las probabilidades de las salidas de efectivo, y suponiendo 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 esperadas relacionadas con las garantías por productos vendidos en 20X0, es el siguiente:

Año	Pagos en efectivo esperados	Tasa de descuento	Factor de descuento	Valor presente
1	$60\% \times 46.000$	27,600	6% 0,9434 (al 6% durante 1 año)	26.038
2	$30\% \times 46.000$	13,800	7% 0,8734 (0,8734 (al 7% durante 2 años)	12.053
3	$10\% \times 46.000$	4,600	7% 0,8163 (al 7% durante 3 años)	3.755
Total				41.846

La entidad reconocerá una obligación por garantías de 41.846 al final de 20X0 por los productos vendidos en 20X0.

Ejemplo 5 Política de Reembolso

20A.5 Una tienda de venta al detalle tiene la política de reembolsar las ventas a los clientes que no estén satisfechos con ellas, incluso en los casos en los que no hay obligación legal de hacerlo. Esta práctica de reembolso a voluntad del cliente es ampliamente conocida.

Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que obliga – El suceso que da origen a la obligación es la venta del producto, que da lugar a la obligación implícita, puesto que el comportamiento de la tienda ha creado una expectativa válida en sus clientes, de que reembolsará las compras.

Salida de recursos que incorporan beneficios económicos en su liquidación – Probable, puesto que una determinada proporción de los productos se devuelven para su reembolso.

Conclusión – La entidad reconocerá una provisión por importe de la mejor estimación del importe requerido para liquidar los reembolsos.

Ejemplo 6 Cierre de una división – que no se llevará a cabo antes del final del periodo sobre el que se informa

20A.6 El 12 de diciembre de 20X0, el órgano de administración de una entidad decidió cerrar una división. Antes del final del periodo sobre el que se informa (31 de diciembre de 20X0) la decisión no se comunicó a ninguno de los afectados ni se tomó ninguna otra medida para llevar a cabo la decisión tomada.

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

20A.7 El 12 de diciembre de 20X0, el órgano de administración tomó la decisión de cerrar una división que fabricaba un determinado producto. El 20 de diciembre del mismo año se acordó, por parte del órgano, un plan detallado para implementar el cierre: 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 ha dado origen a la obligación 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 la liquidación – Probable.

Conclusión – La entidad reconocerá una provisión el 31 de Diciembre de 20X0 por el importe de la mejor estimación de los costos que se debería incurrir al cerrar de la división en la fecha a la cual se informa.

Ejemplo 8 Actualización formativa del personal como consecuencia de cambios en el sistema del impuesto a las ganancias

20A.8 El gobierno ha introducido ciertos cambios en el sistema del impuesto a las ganancias. Como consecuencia de ellos, una entidad del sector de servicios financieros necesitará actualizar los conocimientos de una gran parte de sus empleados de las áreas comercial y administrativa, para asegurarse de que se seguirá observando la regulación que atañe a los servicios financieros. Al final del periodo sobre el que se informa, no ha tenido lugar ninguna actualización formativa del personal.

Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que obliga – No ha habido ningún suceso que obligue (acciones formativas), y por tanto no existe obligación alguna.

Conclusión – La entidad no reconocerá una provisión.

Ejemplo 9 Un caso judicial

20A.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 será 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) 31 de diciembre de 20X1

Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que obliga – A partir de la evidencia disponible en la fecha de la aprobación de los estados financieros, no existe obligación alguna a consecuencia de sucesos pasados.

Conclusión – No se reconocerá provisión alguna. La cuestión se revelará como un pasivo contingente, a menos que la probabilidad de salida de recursos se considere remota.

(b) 31 de diciembre de 20X2

Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que obliga – A partir de la evidencia disponible, existe una obligación presente.

Una salida de recursos que incorporan beneficios económicos en la liquidación – Probable.

Conclusión – Se reconocerá una provisión por la mejor estimación del importe necesario para cancelar la obligación en fecha a la cual se informa.

Sección 21

Patrimonio Neto

21.1 ***Patrimonio neto*** es la participación residual en los activos de una entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. El Patrimonio Neto incluye inversiones hechas por los propietarios de una entidad, más incrementos en esas inversiones ganados a través de operaciones rentables y retenidos para el uso en las operaciones de la entidad, menos reducciones de las inversiones de los propietarios como resultado de operaciones no rentables y de distribuciones a los propietarios. Esta Sección trata sobre la contabilidad de la emisión de instrumentos de patrimonio para individuos u otras partes que actúan en su calidad de inversores en instrumentos de patrimonio. La Sección 25 *Pagos basados en acciones* trata sobre la contabilidad de una transacción en la que la entidad recibe bienes o servicios de empleados o de otros vendedores que actúan en su calidad de vendedores de bienes y servicios (incluyendo los servicios a los empleados) como contraprestación de sus instrumentos de patrimonio (incluyendo acciones u opciones sobre acciones).

Emisión inicial de acciones u otros instrumentos de patrimonio

- 21.2 Una entidad deberá reconocer la emisión de participaciones en el capital como patrimonio cuando emita esos instrumentos y otra parte esté obligada a proporcionar efectivo u otros recursos a la entidad como contraprestación por los mismos.
- (a) Si las acciones se emiten antes de que se reciba el efectivo u otros recursos, la entidad deberá presentar el importe por cobrar como una compensación del patrimonio neto de su balance, no como un activo.
 - (b) Si se recibe el efectivo u otros recursos antes de que se emitan las acciones, y no se puede requerir a la entidad el reembolso del efectivo o de los otros recursos recibidos, la entidad deberá reconocer el correspondiente incremento en el patrimonio neto en la medida de la contraprestación recibida.
 - (c) No se deberá reconocer un incremento en el patrimonio neto por la parte de los instrumentos suscritos en las que el efectivo u otros recursos estén pendientes de cobro.

- 21.3 Una entidad deberá medir los instrumentos de patrimonio neto al valor razonable del efectivo u otros recursos recibidos o por recibir, neto de los costos directos de emitir los instrumentos de patrimonio. Si se aplaza el pago y el valor temporal del dinero es significativo, la medición inicial deberá hacerse sobre la base del **valor presente**.
- 21.4 Las leyes que sean aplicables determinarán cómo se presenta en el balance el incremento en el patrimonio que surge de la emisión de acciones o otros instrumentos de patrimonio. Por ejemplo, el valor a la par (u otro valor nominal) de las acciones y el importe pagado en exceso del valor a la par pueden clasificarse de forma separada.

Venta de opciones, derechos, y certificados de opciones para suscribir títulos (warrants)

- 21.5 Una entidad deberá aplicar los principios de los párrafos 21.2 y 21.3 a las emisiones de patrimonio por medio de ventas de opciones, derechos, certificados de opciones para suscribir títulos (warrants) e instrumentos de patrimonio similares.

Capitalización de ganancias o emisiones gratuitas y desdoblamientos de acciones

- 21.6 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 en forma de acciones por cada cinco acciones antiguas que tengan. Un desdoblamiento de acciones (conocido algunas veces como una división de acciones) es la división de las acciones existentes en múltiples acciones. Por ejemplo, en una división de 2 por 1, cada accionista recibe 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 y los desdoblamientos de acciones no cambian el patrimonio neto total. Una entidad deberá reclasificar los importes del patrimonio neto según lo requiera la legislación aplicable.

Emisión de instrumentos financieros compuestos

- 21.7 En la emisión de deuda convertible o de **instrumentos financieros** similares compuestos que contengan un componente de pasivo y un componente de patrimonio neto, una entidad deberá distribuir el importe entre el componente de **pasivo** y el componente de patrimonio neto. Para realizar la distribución, la entidad deberá determinar primero el importe del componente de pasivo como el valor razonable de un pasivo similar que no tenga un componente de patrimonio neto asociado. La entidad deberá asignar el importe residual como el componente de patrimonio neto.
- 21.8 La entidad no deberá revisar la distribución en un período posterior.
- 21.9 En periodos posteriores a la emisión, la entidad deberá reconocer sistemáticamente cualquier diferencia entre el componente de pasivo y el importe principal por pagar al vencimiento como un gasto por intereses adicional utilizando el **método de la tasa de interés efectiva**.

Acciones propias en cartera

- 21.10 Las **acciones propias en cartera** son instrumentos del patrimonio neto de una entidad que han sido comprados o recomprados por ella. Una entidad deberá deducir del patrimonio neto el valor razonable de la contraprestación entregada por las acciones propias en cartera. La entidad no deberá reconocer una ganancia o una pérdida en resultados por la compra, venta, emisión o cancelación de acciones propias en cartera.

Participaciones minoritarias y transacciones en acciones de una subsidiaria consolidada

- 21.11 En los estados financieros consolidados, se incluirá en el patrimonio neto una participación minoritaria (es decir, que no controla) en los activos netos de una subsidiaria. Los cambios en la participación de control de una controladora sobre una subsidiaria que no resultan en pérdida de control deben tratarse como transacciones con tenedores de instrumentos de patrimonio neto en su capacidad de tales. En los resultados consolidados no deberá reconocerse ninguna ganancia o pérdida por estos cambios. Además, como resultado de tales transacciones no deberá reconocerse ningún cambio en el importe en libros de los activos (incluyendo la plusvalía) o de los pasivos.

Información a revelar

- 21.12 El párrafo 4.13(a)(iv) requiere que una entidad con capital en acciones presente, en el balance o en las notas, para cada clase de capital en acciones, una conciliación del número de acciones en circulación (u otra medida de cantidad) al principio y al final del período. En dicha conciliación, la entidad deberá identificar por separado cada tipo significativo de cambio en el número de acciones en circulación, incluyendo nuevas emisiones, ejercicios de opciones, derechos y certificados para compra de acciones (warrants); conversiones de valores convertibles; transacciones de acciones propias en cartera; **combinaciones de negocios**; y dividendos en forma de acciones y desdoblamiento de dividendos.

Sección 22

Ingresos ordinarios

- 22.1 Esta sección deberá aplicarse al contabilizar **ingresos ordinarios** procedentes de las siguientes transacciones y sucesos:
- (a) la venta de bienes (si los produce la entidad para su venta o adquiridos para su reventa);
 - (b) la prestación de servicios; y
 - (c) el uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y dividendos.
- 22.2 Los ingresos ordinarios que surgen de algunas transacciones y sucesos se tratan en otras secciones de este [proyecto de] norma:
- (a) contratos de arrendamiento (véase la Sección 19 *Arrendamientos*);
 - (b) dividendos producto de inversiones financieras llevadas por el método de la participación (véase la Sección 13 *Inversiones en Asociadas* y la Sección 14 *Inversiones en Negocios Conjuntos*);
 - (c) cambios en el **valor razonable de activos financieros y pasivos financieros**, o su disposición (véase la Sección 11 *Activos Financieros y Pasivos Financieros*);
 - (d) **reconocimiento** inicial y cambios en el valor razonable de los **activos biológicos** relacionados con la actividad agrícola (véase la Sección 35 *Sectores Industriales Especializados*); y
 - (e) reconocimiento inicial de **productos agrícolas** (véase la Sección 35).

Medición de los ingresos ordinarios

- 22.3 Una entidad deberá medir los ingresos ordinarios al valor razonable de la contraprestación recibida o por recibir. El valor razonable de la contrapartida, recibida o por recibir, excluye el importe de cualquier descuento o rebaja comercial que la entidad pueda otorgar.
- 22.4 Una entidad deberá incluir en los ingresos ordinarios solamente las entradas brutas de beneficios económicos recibidos y por recibir por parte de la entidad, por cuenta propia. Una entidad deberá excluir de los ingresos ordinarios todos los importes recibidos por cuenta de terceras partes tales como impuestos sobre las ventas, sobre productos o servicios o sobre el valor añadido. En una relación de agencia, una entidad deberá incluir en los

ingresos ordinarios sólo el importe de la comisión. Los importes recibidos por cuenta del principal no constituirán ingresos ordinarios de la entidad.

Pago diferido

22.5 Cuando se diferieren las entradas de efectivo o los equivalentes al efectivo y el acuerdo constituye efectivamente una transacción financiera, el valor razonable de la contraprestación es el **valor presente** de todos los cobros futuros determinados utilizando una **tasa de interés imputada**. Una transacción financiera surge cuando, por ejemplo, una entidad concede al cliente un crédito sin intereses o acepta un efecto comercial, cargando una tasa de interés menor que la del mercado, como contraprestación de la venta de bienes. La tasa de interés imputada será la que mejor se pueda determinar:

- (a) la tasa prevaleciente para un instrumento similar de un emisor con una calificación crediticia similar; o
- (b) la tasa de interés que permite igualar el importe descontado del nominal del instrumento utilizado y el precio al contado de los bienes o servicios.

Una entidad deberá reconocer la diferencia entre el valor presente de todos los cobros futuros y el importe nominal de la contraprestación como ingreso ordinario por intereses, de acuerdo con los párrafos 22.15 y 22.16 y con la Sección 11.

Intercambios de bienes o servicios

22.6 Una entidad no deberá reconocer ingresos ordinarios cuando se intercambien o permuten bienes o servicios por otros bienes o servicios de naturaleza y valor similar. Sin embargo, una entidad deberá reconocer ingresos ordinarios cuando los bienes se vendan, o los servicios se presten, en canje de bienes o servicios de naturaleza diferente. En este caso, la entidad deberá medir la transacción por su valor razonable, a menos que (a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial, o (b) no puedan medirse con fiabilidad ni el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado. Si la transacción no puede medirse a su valor razonable, entonces la entidad deberá medirla por el **importe en libros** del activo entregado.

Identificación de los ingresos ordinarios de la transacción

- 22.7 Normalmente, una entidad aplicará el criterio de reconocimiento de ingresos ordinarios usado en esta sección por separado a cada transacción. Sin embargo, una entidad aplicará el criterio de reconocimiento, por separado, a los componentes identificables de una única transacción cuando esto sea necesario para reflejar la sustancia de la operación. Por ejemplo, una entidad aplicará el criterio de reconocimiento por separado, a los componentes identificables de una única transacción cuando el precio de venta de un producto incluya una cantidad identificable a cambio de algún servicio posterior. A la inversa, una entidad aplicará el criterio de reconocimiento a dos o más transacciones, conjuntamente, cuando estén ligadas de forma que el efecto comercial no pueda ser entendido sin referencia al conjunto completo de transacciones. Por ejemplo, una entidad aplicará el criterio de reconocimiento a dos o más transacciones juntas cuando venda bienes y, al mismo tiempo, realice un contrato separado para recomprar esos bienes posteriormente, con lo que se niega el efecto sustantivo de la transacción.

Venta de bienes

- 22.8 Una entidad deberá reconocer ingresos ordinarios procedentes de la venta de bienes cuando se cumplan todas y cada una de las siguientes condiciones:
- (a) la entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas, de tipo significativo, derivados de la propiedad de los bienes;
 - (b) la entidad no conserva para sí ninguna implicación en la gestión corriente de los bienes vendidos, en el grado usualmente asociado con la propiedad, ni retenga el **control** efectivo sobre los mismos;
 - (c) el importe de los ingresos ordinarios puede medirse con fiabilidad;
 - (d) es **probable** que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y
 - (e) los costos incurridos, o por incurrir, en relación con la transacción pueden ser medidos con fiabilidad.
- 22.9 La evaluación del momento en que una entidad ha transferido al comprador los riesgos y ventajas significativos que implica la propiedad, requiere un examen de las circunstancias de la transacción. En la mayoría de los casos, la transferencia de los riesgos y ventajas de la propiedad coincidirá con la transferencia de la titularidad legal o el traspaso de la posesión al comprador. Este es el caso en la mayor parte de las ventas al por menor. En otros casos la transferencia de los riesgos y las ventajas de la propiedad tendrá lugar en

- un momento diferente del correspondiente a la transferencia de la titularidad legal o del momento de traspaso de la posesión de los bienes.
- 22.10 La entidad no reconocerá ingresos ordinarios si conserva de forma significativa, riesgos de la propiedad. Ejemplos de situaciones en las que la entidad puede conservar riesgos y ventajas significativos, correspondientes a la propiedad, son los siguientes:
- (a) cuando la entidad conserva obligaciones derivadas del funcionamiento insatisfactorio de los productos, que no entran en las condiciones normales de garantía;
 - (b) cuando el cobro de ingresos ordinarios procedentes de una determinada venta depende de la venta por parte del comprador de los bienes;
 - (c) cuando los bienes se venden junto con su instalación y ésta es una parte sustancial del contrato que no se ha completado todavía; y
 - (d) cuando por razones especificadas en el contrato de venta, el comprador tiene el derecho de rescindir la compra y la entidad tiene incertidumbre acerca de la probabilidad de que esto ocurra.
- 22.11 Si una entidad conserva sólo una parte insignificante de la propiedad, la transacción es una venta y por tanto se procederá a reconocer los ingresos ordinarios. Por ejemplo, un vendedor reconoce ingresos ordinarios cuando conserva la titularidad legal de los bienes con el único propósito de asegurar el cobro de la deuda. Similarmente, una entidad reconocerá ingresos ordinarios cuando ofrezca una devolución si el cliente no está satisfecho. En tales casos, la entidad reconocerá una provisión por devoluciones de acuerdo con la Sección 20 *Provisiones y Contingencias*.

Prestación de servicios

- 22.12 Cuando el resultado de una transacción, que suponga la prestación de servicios, pueda ser estimado con fiabilidad, una entidad deberá reconocer los ingresos ordinarios asociados con la operación, considerando el grado de terminación de la prestación al final del **periodo sobre el que se informa** (a veces conocido como el método de porcentaje de terminación). El resultado de una transacción puede estimarse con fiabilidad cuando se cumplen todas y cada una de las siguientes condiciones:
- (a) el importe de los ingresos ordinarios pueda medirse con fiabilidad;
 - (b) es probable que la entidad reciba los beneficios económicos derivados de la transacción;

- (c) el grado de terminación de la transacción, al final del periodo sobre el que se informa, puede ser medido con fiabilidad; y
- (d) los costos incurridos en la transacción, y los que quedan por incurrir hasta completarla, pueden medirse con fiabilidad.

Los párrafos 22.21-22.27 proporcionan guía para la aplicación del método del porcentaje de terminación.

- 22.13 Cuando los servicios se prestan a través de un número indeterminado de actos, a lo largo de un periodo especificado, una entidad reconocerá los ingresos ordinarios de forma lineal a lo largo de dicho intervalo de tiempo, a menos que haya evidencia de que otro método representa mejor el porcentaje de terminación en cada momento. Cuando un acto específico sea mucho más significativo que el resto, la entidad pospondrá el reconocimiento de los ingresos ordinarios hasta que el mismo se ejecute.
- 22.14 Cuando el resultado de la transacción conlleve la prestación de servicios que no puedan estimarse de forma fiable, una entidad deberá reconocer los ingresos ordinarios sólo por el importe de los gastos reconocidos que se consideren recuperables.

Intereses, regalías y dividendos

- 22.15 Una entidad deberá reconocer los ingresos ordinarios surgidos del uso, por parte de terceros, de activos de la entidad que produzcan intereses, regalías y dividendos de acuerdo con las bases establecidas en el párrafo 22.16, cuando:
- (a) sea probable que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con la transacción; y
 - (b) el importe de los ingresos ordinarios pueda ser medido de forma fiable.
- 22.16 Una entidad deberá reconocer los ingresos ordinarios de acuerdo con las siguientes bases:
- (a) los intereses deberán reconocerse utilizando el método de la tasa de interés efectiva como se describe en el Apéndice A de la Sección 11;
 - (b) las regalías deberán reconocerse utilizando la base de acumulación (o devengo), de acuerdo con la sustancia del acuerdo correspondiente; y
 - (c) los dividendos deberán reconocerse cuando se establezca el derecho a recibirlos por parte del accionista.

Contratos de construcción

- 22.17 Cuando el resultado de un **contrato de construcción** pueda estimarse con fiabilidad, una entidad deberá reconocer en resultados los ingresos ordinarios y los costos asociados con el mismo en resultados como tales, por referencia al estado de terminación de la actividad producida por el contrato al final del periodo sobre el que se informa (a veces conocido como el método del porcentaje de terminación). La estimación fiable del resultado exige estimaciones fiables del estado de terminación, costos futuros y cobro de certificaciones. Los párrafos 22.21-22.27 proporcionan guías para la aplicación del método del porcentaje de terminación.
- 22.18 Generalmente, los requerimientos de esta sección se aplican por separado a cada contrato de construcción. Sin embargo, en ciertas circunstancias y a fin de reflejar mejor la esencia económica de la operación, es necesario aplicar esta sección por separado a los componentes identificables de un contrato único, o agrupar varios contratos.
- 22.19 Cuando un contrato cubre varios activos, la construcción de cada uno de ellos deberá tratarse como un elemento separado cuando:
- (a) se han presentado propuestas diferentes para cada activo;
 - (b) cada activo ha estado sujeto a negociación separada, y el constructor y el cliente han tenido la posibilidad de aceptar o rechazar la parte del contrato relacionada con cada uno de los activos; y
 - (c) pueden identificarse los ingresos ordinarios y los costos de cada activo.
- 22.20 Un grupo de contratos, con uno o más clientes, deberá ser tratado como un único contrato de construcción cuando:
- (a) el grupo de contratos se negocia como un único paquete;
 - (b) los contratos están tan íntimamente relacionados que son, efectivamente, parte de un único proyecto con un margen de beneficios global; y
 - (c) los contratos se ejecutan simultáneamente, o bien en una secuencia continua.

Método del porcentaje de terminación

- 22.21 Una entidad deberá examinar y, cuando sea necesario revisar las estimaciones de ingresos ordinarios y costos a medida que avance la prestación del servicio o el contrato de construcción.

22.22 Una entidad deberá determinar el estado de terminación de una transacción o contrato utilizando el método que mida con mayor fiabilidad el trabajo ejecutado. Los métodos posibles incluyen:

- (a) la proporción de los costos del contrato incurridos en el trabajo ya realizado hasta la fecha, en relación con los costos totales estimados para el contrato. Los costos incurridos por el trabajo realizado no incluyen los costos relacionados con actividades futuras, tales como materiales o anticipos;
- (b) estudios del trabajo ejecutado; o
- (c) terminación de una proporción física de la operación del servicio o del contrato de trabajo;

Los anticipos y los pagos parciales recibidos del cliente no reflejan, frecuentemente, la proporción del trabajo ejecutado hasta la fecha.

22.23 Una entidad deberá reconocer los costos que relacionan la actividad futura de la transacción o contrato, tales como materiales o pagos anticipados, como un activo si es probable que los costos se recuperen. Estos costos representan cantidades debidas por el cliente, y se clasifican como obra en curso.

22.24 Una entidad deberá reconocer inmediatamente como un gasto cualquier costo cuyo recupero no sea probable.

22.25 Cuando el desenlace de un contrato de construcción no pueda estimarse con suficiente fiabilidad:

- (a) una entidad deberá reconocer los ingresos ordinarios solo en la medida en que sea probable recuperar los costos incurridos por causa del contrato; y
- (b) la entidad deberá reconocer los costos por contrato como un gasto en el mismo periodo en que se los haya incurrido.

22.26 Cuando sea probable que los costos totales del contrato vayan a exceder de los ingresos ordinarios totales derivados del mismo, las pérdidas esperadas deberán reconocerse como un gasto inmediatamente.

22.27 Si la recuperabilidad de un importe ya reconocido como un ingreso ordinario de un contrato deja de ser probable, la entidad deberá reconocer el importe no recuperable como un gasto y no como un ajuste del importe de ingresos ordinarios del contrato.

Información a revelar

Información general a revelar relacionada con los ingresos ordinarios

22.28 Una entidad deberá revelar:

- (a) las **políticas contables** adoptadas para el reconocimiento de los ingresos ordinarios, incluyendo los métodos utilizados para determinar el porcentaje de terminación de las operaciones de prestación de servicios;
- (b) el importe de cada categoría de ingresos ordinarios reconocida durante el periodo, incluyendo los ingresos ordinarios procedentes de:
 - (i) venta de bienes;
 - (ii) prestación de servicios;
 - (iii) intereses;
 - (iv) regalías;
 - (v) dividendos; y
- (c) el importe de los ingresos ordinarios surgidos por intercambios de bienes o servicios incluidos en cada una de las categorías de ingresos ordinarios.

Información a revelar relacionada con los ingresos ordinarios por contratos de construcción

22.29 Una entidad deberá revelar:

- (a) el importe de los ingresos ordinarios del contrato reconocidos como tales en el periodo;
- (b) los métodos utilizados para determinar el ingreso ordinario por contratos reconocido en el periodo; y
- (c) los métodos usados para determinar el grado de realización de los contratos en curso.

22.30 Una entidad deberá revelar, cada una de las siguientes informaciones para contratos en ejecución a la **fecha a la que se informa**:

- (a) la cantidad acumulada de costos incurridos, y de ganancias reconocidas (menos las pérdidas reconocidas) hasta la fecha;

- (b) la cuantía de los anticipos recibidos; y
- (c) los importes de las retenciones (certificaciones hechas a los clientes, que no serán pagadas hasta que se satisfagan las condiciones especificadas en el contrato para su cobro o hasta que los defectos de la obra sean subsanadas).

22.31 Una entidad deberá presentar:

- (a) como un activo, los importes brutos debidos por los clientes por causa de contratos de construcción; y
- (b) como un pasivo, los importes brutos debidos a los clientes por causa de estos mismos contratos.

Apéndice a la Sección 22

Ejemplos de reconocimiento de ingresos ordinarios según los principios de la Sección 22

Este apéndice acompaña a la Sección 22 pero no forma parte de ella. Proporciona guías para la aplicación de los requerimientos de la Sección 22 al reconocer y medir ingresos ordinarios.

22A.1 Los siguientes ejemplos se centran en aspectos particulares de una transacción y no son una discusión global de todos los factores relevantes que pueden influir en el reconocimiento de ingresos ordinarios. En los ejemplos se supone generalmente que el importe de los ingresos ordinarios puede ser medido con fiabilidad, que es probable que la entidad consiga los beneficios económicos y que los costos incurridos o por incurrir pueden ser objeto de medición fiable.

Venta de bienes

22A.2 Las leyes de los diferentes países pueden implicar que los criterios de reconocimiento contenidos en la Sección 22 se cumplan en diferentes momentos. En particular, las leyes pueden fijar el momento preciso en que la entidad transfiere los riesgos y las ventajas que conlleva la propiedad. Por tanto, los ejemplos de este Apéndice deben ser entendidos en el contexto de las leyes, relacionadas con la venta de bienes, del país donde tiene lugar la transacción.

Ejemplo 1 Ventas del tipo “facturación sin entrega”, en las cuales la entrega se pospone a voluntad del comprador, que sin embargo adquiere la titularidad de los bienes y acepta la facturación

22A.3 El vendedor reconoce los ingresos ordinarios cuando el comprador adquiere la titularidad, siempre que:

- (a) sea probable que la entrega se efectuará;
- (b) la partida esté disponible, identificada y dispuesta para la entrega al comprador, en el momento de reconocer la venta;
- (c) el comprador reconozca específicamente las condiciones de entrega diferida; y

(d) se apliquen las condiciones usuales de pago.

No se reconocerá un ingreso ordinario cuando exista simplemente una intención de adquirir o manufacturar los bienes a tiempo para su entrega.

Ejemplo 2 Ventas de bienes sujetas a condición. instalación e inspección

22A.4 El vendedor, normalmente, reconocerá los ingresos ordinarios cuando el comprador acepte la entrega, una vez que se hayan completado la instalación e inspección. Sin embargo, el ingreso ordinario se reconocerá inmediatamente, tras la aceptación del comprador de la entrega, cuando:

- (a) el proceso de instalación sea simple, por ejemplo la instalación de un receptor de televisión probado en la fábrica, que sólo necesita ser desempaquetado y conectado a la red y a la antena; o
- (b) la inspección se ejecutará sólo con el propósito de determinar los precios finales del contrato, como por ejemplo en los cargamentos de mineral de hierro, azúcar o judía de soja.

Ejemplo 3 Ventas de bienes sujetas a condición: aprobación, cuando el comprador ha negociado un derecho limitado de devolución

22A.5 Si existe incertidumbre acerca de la posibilidad de devolución, el vendedor reconocerá los ingresos ordinarios cuando el comprador haya aceptado formalmente el envío, o cuando los bienes hayan sido entregados y el plazo para su devolución haya transcurrido.

Ejemplo 4 Ventas de bienes sujetas a condición: ventas en consignación bajo las cuales un receptor (comprador) se compromete a vender las mercaderías por cuenta del consignador (vendedor)

22A.6 El ingreso ordinario se reconoce cuando los productos son vendidos por el receptor a un tercero.

Ejemplo 5 Ventas de bienes sujetas a condición: ventas cobradas a la entrega

22A.7 El vendedor reconoce el ingreso ordinario cuando se hace la entrega y el vendedor o un agente de él recibe el cobro.

Ejemplo 6 Ventas con custodia, en las que los bienes se entregan sólo cuando el comprador realiza el pago final de una serie de plazos.

- 22A.8 El vendedor reconoce el ingreso ordinario de tales ventas cuando se entreguen los bienes. Sin embargo, cuando la experiencia indique que la mayoría de tales ventas llegan a buen fin, los ingresos ordinarios pueden reconocerse cuando se recibe un depósito significativo, siempre que los bienes estén en existencia, identificados y listos para su entrega al comprador.

Ejemplo 7 Órdenes cuyos pagos (o pagos parciales) se reciben con anterioridad a la entrega de los bienes, que no están todavía en existencia, por ejemplo si los bienes han de ser aún manufacturados o serán entregados directamente al consumidor por un tercero.

- 22A.9 El vendedor reconoce los ingresos ordinarios cuando los bienes se entregan efectivamente al comprador.

Ejemplo 8 Contratos de venta y recompra posterior (distintos de las permutas), bajo los cuales el vendedor acuerda simultáneamente la recompra de las mismas mercaderías en una fecha posterior o cuando el vendedor tiene una opción de compra para recomprarlas o el comprador tiene una opción de venta que le permite exigir la recompra de los bienes por parte del vendedor

- 22A.10 Para un contrato de venta y recompra de un activo que no sea un activo financiero, el vendedor debe analizar las condiciones del contrato para determinar si, en sustancia, se han transferido los riesgos y las ventajas de la propiedad al comprador. Si se las ha transferido, el vendedor reconoce un ingreso ordinario. Cuando el vendedor conserva los riesgos y las ventajas de la propiedad, aunque la titularidad legal haya sido transferida, la transacción es una operación financiera y no dará lugar a reconocimiento de ingresos ordinarios. A los acuerdos de venta y recompra de un activo financiero se les aplica la Sección 11.

Ejemplo 9 Ventas a intermediarios, tales como distribuidores, concesionarios u otros para reventa

- 22A.11 El vendedor generalmente reconoce los ingresos ordinarios por tales ventas cuando los riesgos y las ventajas de la propiedad se han transferido. Sin embargo, cuando el comprador está actuando en sustancia, como un agente, la operación se tratará como si fuera una venta en consignación.

Ejemplo 10 Suscripciones a publicaciones y otras partidas similares.

- 22A.12 Cuando las partidas implicadas tengan un valor similar en cada intervalo de tiempo, el vendedor reconocerá los ingresos ordinarios linealmente sobre el intervalo de tiempo que cubre la suscripción. Cuando los valores de las partidas varíen de periodo a periodo, el vendedor reconocerá los ingresos ordinarios sobre la base del valor de las ventas de los artículos entregados, con relación al total del valor estimado de venta de todos los artículos cubiertos por la suscripción.

Ejemplo 11 Ventas a plazos en que la contraprestación se recibe fraccionada en varios pagos.

- 22A.13 El vendedor reconoce los ingresos ordinarios imputables al precio de venta, excluyendo los intereses de la operación, en el momento de la venta. El precio de venta es el valor presente de la contraprestación, determinado por medio del descuento de los plazos a recibir, utilizando una tasa de interés imputada. El vendedor reconoce el elemento de intereses como ingresos ordinarios usando el método de la tasa de interés efectiva.

Ejemplo 12 Ventas de bienes inmuebles

- 22A.14 Normalmente, el vendedor reconoce los ingresos ordinarios cuando la titularidad legal pasa al comprador. Sin embargo, algunas jurisdicciones reconocen derechos del comprador sobre el bien antes de que se le traspase la propiedad, y por tanto, los riesgos y ventajas de la propiedad se transfieren en ese momento. En tales casos, siempre que al vendedor no le queden actuaciones sustanciales adicionales para completar su contrato, el reconocimiento del ingreso puede ser apropiado reconocer el ingreso ordinario. En otro caso, si el vendedor está obligado a realizar actuaciones sustanciales tras el traspaso de los derechos o de la titularidad al comprador, el ingreso ordinario no se reconoce hasta que tales actos se hayan ejecutado. Un ejemplo es un edificio u otro activo productivo cuya construcción no se haya terminado.

- 22A.15 En algunos casos, los bienes inmuebles pueden venderse con un cierto grado de participación continua del vendedor de manera que los riesgos y ventajas de la propiedad no hayan sido transferidos. Son ejemplos los acuerdos de venta con recompra posterior, que incluyan opciones de venta o de compra, así como los contratos donde el vendedor garantice la ocupación de los inmuebles por un periodo de tiempo específico, o garantice el rendimiento de la inversión del comprador durante un periodo de tiempo prefijado. En tales casos, el tratamiento contable de la transacción estará determinado por la naturaleza y la extensión de la participación continua del vendedor. Puede contabilizarse como una venta, como una operación financiera, como un arrendamiento financiero u como otro acuerdo de participación en las ganancias. Si se contabiliza como una venta, la participación continua del vendedor puede demorar el reconocimiento de los ingresos ordinarios.
- 22A.16 Un vendedor también considerará los medios de pago y la evidencia que tenga sobre el compromiso del comprador para completar los pagos. Por ejemplo, cuando la suma de los cobros recibidos y la entrada inicial, o los cobros periódicos recibidos del comprador, no suministran evidencia suficiente sobre el compromiso del vendedor para completar los pagos, el vendedor reconocerá los ingresos ordinarios sólo en la medida de los cobros que se hayan ido recibiendo.

Prestación de servicios

Ejemplo 13 Honorarios por instalaciones

- 22A.17 El vendedor reconoce los honorarios por instalaciones como ingresos ordinarios por referencia al estado de terminación de la instalación, a menos que ellos vayan asociados a la venta de un producto, en cuyo caso se reconocen cuando se venden los bienes.

Ejemplo 14 Honorarios de servicio incluidos en el precio de los productos.

- 22A.18 Cuando el precio de venta de un producto incluya un importe identificable por servicios subsiguientes (por ejemplo, ayuda post venta o actualizaciones en la venta de programas informáticos), el vendedor diferirá tal importe y lo reconocerá como ingreso ordinario a lo largo del periodo durante el cual se ejecuta el servicio comprometido. El importe diferido es el que permita cubrir los costos esperados de los servicios a prestar según el acuerdo, junto con una porción razonable de beneficio por tales servicios.

Ejemplo 15 Comisiones de publicidad

- 22A.19 Las comisiones de los medios publicitarios se reconocen a medida que los anuncios comerciales o la publicidad aparezcan ante el público. Las comisiones de producción se reconocerán por referencia al estado de terminación del proyecto.

Ejemplo 16 Comisiones de agentes de seguros

- 22A.20 Las comisiones de agentes de seguros, recibidas o por recibir, que no requieran al agente la prestación de servicios adicionales, se reconocen como ingreso ordinario por el agente en la fecha del comienzo efectivo o la renovación de las pólizas correspondientes. Sin embargo, cuando sea probable que el agente sea requerido para proporcionar servicios adicionales durante la vida de la póliza, el agente diferirá la comisión, o parte de la misma, y la reconocerá como ingreso ordinario a lo largo del periodo en el que la póliza está vigente.

Ejemplo 17 Honorarios de admisión

- 22A.21 El vendedor reconoce los ingresos ordinarios por actuaciones artísticas, banquetes y otros eventos especiales a medida que dichos actos van teniendo lugar. Cuando se vende una suscripción para varios eventos, el vendedor distribuirá la cuota de cada suceso sobre una base que refleje la porción del servicio que se ha ejecutado en cada uno de ellos.

Ejemplo 18 Honorarios por enseñanza

- 22A.22 El vendedor reconocerá el ingreso ordinario a lo largo de todo el periodo cubierto por la instrucción.

Ejemplo 19 Cuotas por iniciación, ingreso y pertenencia.

- 22A.23 El reconocimiento de los ingresos ordinarios depende de la naturaleza de los servicios suministrados. Si la cuota sólo permite la pertenencia como miembro y todos los demás servicios y productos se pagan por separado, o si existe una suscripción anual separada del resto, la cuota se reconoce como ingreso ordinario, siempre que no existan incertidumbres significativas acerca de su cobro. Si la cuota faculta a los miembros para recibir los servicios o publicaciones suministradas durante el periodo de pertenencia, o la compra de bienes o servicios a precios menores que los que se cargan a quienes no son miembros, la cuota se reconoce utilizando un criterio que refleje el calendario, la naturaleza y el valor de los servicios suministrados.

Honorarios por franquicias

22A.24 Los honorarios por franquicias pueden cubrir el suministro de servicios, ya sea al inicio o posteriormente, así como equipo y otros activos materiales, y el conocimiento que implica la propia franquicia. De acuerdo con ello, los honorarios por franquicias se reconocen como ingresos ordinarios utilizando una base que refleje el propósito para el cual fueron cargados al franquiciado. Los siguientes métodos son apropiados para reconocer como ingresos ordinarios los honorarios por franquicia:

Ejemplo 20 Honorarios por franquicias: Suministro de equipo y otros activos materiales.

22A.25 El franquiciador reconocerá el valor razonable de los activos vendidos como ingreso ordinario cuando se entreguen los bienes o se traspase su titularidad.

Ejemplo 21 Honorarios por franquicias: Suministro de servicios iniciales y posteriores

22A.26 El franquiciador reconocerá los honorarios por el suministro de servicios de forma continuada, ya sean parte de los honorarios iniciales o una cuota separada, como ingresos ordinarios a medida que se lleva a cabo su prestación. Cuando la cuota separada por servicios continuados no cubra el costo de su prestación continua más un beneficio razonable, se diferirá una parte del honorario inicial, que sea suficiente para cubrir los costos de los servicios continuados y dar un margen razonable de beneficio por tales servicios, y se procederá a reconocerlo como ingreso ordinario a medida que se van prestando los servicios.

22A.27 El acuerdo de franquicia puede implicar, para el franquiciador, el suministro de equipo, inventarios u otros activos materiales, a un precio menor que el que se carga a terceros, o bien que no permita al franquiciador obtener un margen razonable de beneficio sobre tales ventas. En tales circunstancias, una parte del honorario inicial que sea suficiente para cubrir los costos estimados en exceso del precio y dar un beneficio razonable sobre dichas ventas, se diferirá y se reconocerá a lo largo del periodo en que los bienes se tienen probablemente que vender al franquiciado. El saldo de la cuota inicial se reconocerá como ingreso ordinario cuando se hayan ejecutado sustancialmente todos los servicios iniciales y las demás obligaciones requeridas que recaen sobre el franquiciador (tales como asistencia en la elección de emplazamiento, formación del personal, financiación y publicidad).

- 22A.28 Los servicios iniciales y las otras obligaciones derivadas de un contrato de franquicia sobre un área, pueden depender del número de establecimientos que se hayan abierto en la misma. En este caso, las cuotas atribuibles a los servicios iniciales se reconocen como ingresos ordinarios en proporción al número de establecimientos en los que se han terminado sustancialmente los servicios iniciales comprometidos.
- 22A.29 Si el pago de la cuota inicial se reparte en plazos a lo largo del tiempo, y existe una incertidumbre significativa sobre su cobranza total, tal cuota se reconocerá a medida que se vayan cobrando las cuotas.

Ejemplo 22 Honorarios por franquicias: Honorarios continuos por franquicia

- 22A.30 Los honorarios cargados por el uso continuo de los derechos del contrato de franquicia, o por otros servicios suministrados durante el periodo del acuerdo, se reconocerán como ingresos ordinarios a medida que los citados servicios se vayan prestando o que los derechos se van utilizando.

Ejemplo 23 Honorarios y comisiones por franquicia Operaciones en comisión.

- 22A.31 En una franquicia, pueden tener lugar operaciones entre las partes implicadas que, en esencia, supongan que el franquiciador actúa como agente para el franquiciado. Por ejemplo, el franquiciador puede, sin cargo, encargar los suministros para el franquiciado y concertar su entrega al mismo. Tales transacciones no darán lugar al reconocimiento de ingresos ordinarios.

Ejemplo 24 Honorarios por el desarrollo de aplicaciones informáticas adaptadas al cliente

- 22A.32 Los diseñadores de aplicaciones informáticas reconocerán los honorarios por el desarrollo de aplicaciones informáticas adaptadas al cliente como ingresos ordinarios por referencia al estado de terminación del desarrollo correspondiente, incluyendo la terminación de servicios proporcionados por el apoyo posterior a la entrega.

Intereses, regalías y dividendos

Ejemplo 25 Cuotas por licencias y regalías.

- 22A.33 Normalmente, el propietario de la licencia debe reconocer las cuotas y regalías pagadas por el uso de activos de una entidad (tales como marcas, patentes, aplicaciones informáticas, patentes musicales, maquetas de registros audiovisuales y películas cinematográficas), de acuerdo con la sustancia del acuerdo respectivo. Por razones prácticas, puede hacerse lo linealmente, a lo largo de la vida útil del acuerdo, por ejemplo cuando una entidad a quien se ha dado una licencia tiene el derecho de usar cierta tecnología por un periodo especificado de tiempo.
- 22A.34 La concesión de derechos por una comisión fija o una fianza no reembolsable, de acuerdo con un contrato no revocable que permita, a quien ha obtenido la licencia, operar tales derechos libremente, sin que el propietario de los derechos tenga obligaciones adicionales que ejecutar es, en esencia una venta. Un ejemplo es el acuerdo de licencia para el uso de una aplicación informática, cuando el propietario de la misma no tiene obligaciones posteriores a la entrega. Otro ejemplo es la concesión de derechos de exhibición de una película cinematográfica, en mercados donde el propietario no tiene control sobre el distribuidor, y no espera recibir más ingresos ordinarios de la cuota de taquilla. En tales casos, los ingresos ordinarios se reconocen como tales en el momento de la venta.
- 22A.35 En algunos casos, los cobros de cuotas de licencias o regalías están condicionados por la ocurrencia o no de un suceso futuro. En tales casos, el ingreso ordinario se reconoce sólo cuando sea probable que se reciban los importes de las cuotas o los derechos, lo que normalmente ocurre cuando el suceso ha tenido lugar.

Sección 23

Subvenciones del Gobierno

- 23.1 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.
- 23.2 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.

Reconocimiento y Medición – elección de la política contable

- 23.3 Una entidad deberá contabilizar sus subvenciones gubernamentales utilizando:
- (a) el modelo de la *NIIF para las PyME* del párrafo 23.4 para todas las subvenciones gubernamentales, o
 - (b) el modelo de la *NIIF para las PyME* del párrafo 23.4 para aquellas subvenciones gubernamentales relacionadas con activos medidos a **valor razonable** con cambios en resultados y la NIC 20 *Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales* para el resto de subvenciones.

Modelo de la NIIF para las PyME

- 23.4 Una entidad deberá reconocer las subvenciones gubernamentales como sigue:
- (a) Una subvención que no impone condiciones de realización futuras específicas sobre los receptores se reconoce como ingreso cuando los importes obtenidos gracias a la subvención son exigibles.
 - (b) una subvención que impone condiciones de realización futuras específicas sobre el receptor se reconoce como ingreso solo cuando se cumplen las condiciones a realizar.
 - (c) las subvenciones recibidas antes de que se cumplan los criterios de reconocimiento de ingresos se reconocen como un pasivo.

- 23.5 Una entidad deberá medir las subvenciones al valor razonable del activo recibido o por recibir.

Información a revelar

- 23.6 Una entidad deberá revelar lo siguiente, independientemente de la elección que haya realizado según el párrafo 23.3:
- (a) las **políticas contables** adoptadas para las subvenciones gubernamentales, incluyendo una explicación de la manera en que la subvención se presenta en los **estados financieros**;
 - (b) la naturaleza y el importe de las subvenciones gubernamentales reconocidas en los estados financieros;
 - (c) las condiciones incumplidas y otras contingencias relacionadas con las subvenciones gubernamentales que no se hayan reconocido en resultados; y.
 - (d) una indicación de otras modalidades de ayuda gubernamental que hayan beneficiado directamente a la entidad.
- 23.7 A efectos de la información a revelar requerida en el párrafo 23.6(d), ayuda gubernamental es la acción realizada por el gobierno con el propósito de suministrar beneficios económicos específicos a una entidad o un conjunto de entidades seleccionadas con criterios específicos. Son ejemplos los servicios de asistencia técnica o comercial gratuitos, la prestación de garantías y los préstamos a tasas de interés bajas o sin interés.

Sección 24

Costos por Préstamos

- 24.1 Costos por préstamos intereses y otros costos originados por los pasivos financieros de una entidad. Los costos por préstamos incluyen:
- (a) los intereses de sobregiros bancarios y de préstamos a corto y largo plazo;
 - (b) la amortización de primas o descuentos de emisión relacionados con préstamos;
 - (c) la amortización de los costos de formalización incurridos en conexión con los contratos de préstamo;
 - (d) las cargas por intereses relativas a los arrendamientos financieros reconocidos de acuerdo con la NIC 19 *Arrendamientos*; y
 - (e) las diferencias de cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera, en la medida en que sean consideradas como ajustes por costos por préstamos.

Reconocimiento-elección de política contable

- 24.2 Una entidad deberá contabilizar todos sus costos por préstamos utilizando:
- (a) el modelo de gasto del párrafo 24.3; o
 - (b) el modelo de capitalización del párrafo 24.4.

Modelo de Gasto

- 24.3 Una entidad deberá reconocer todos los costos por préstamos como un gasto en resultados en el período en el que se incurre en ellos.

Modelo de capitalización

- 24.4 Una entidad que elige utilizar el modelo de capitalización aplicará la NIC23 *Costos por préstamos*.

Información a revelar

- 24.5 Una entidad deberá revelar información sobre las **políticas contables** adoptadas para los costos por préstamos. Si se adopta el modelo de capitalización tal como se prevé en el párrafo 24.4, la entidad deberá incluir la información a revelar de información pertinente requerida por la NIC 23.

Sección 25

Pagos Basados en Acciones

- 25.1 Una entidad deberá aplicar esta sección en la contabilización de todas las **transacciones con pagos basados en acciones**, incluyendo:
- (a) **transacciones con pagos basados en acciones** que se liquiden con **instrumentos de patrimonio**, en las que la entidad reciba bienes o servicios en contraprestación de instrumentos de **patrimonio** de la misma (incluyendo acciones u opciones sobre acciones),
 - (b) **transacciones con pagos basados en acciones que se liquiden en efectivo**, en las que la entidad adquiere bienes o servicios incurriendo en pasivos con el proveedor de dichos bienes o servicios, por importes que están basados en el precio (o valor) de las acciones de la entidad o de otros instrumentos de patrimonio de la misma; y
 - (c) transacciones en las que la entidad reciba o adquiera bienes o servicios, y los términos del acuerdo proporcionen a la entidad o al proveedor de dichos bienes o servicios, la opción de liquidar la transacción en efectivo (o con otros activos) o mediante la emisión de instrumentos de patrimonio.

Reconocimiento

- 25.2 Una entidad deberá reconocer los bienes o servicios recibidos o adquiridos en una transacción con pagos basados en acciones, en el momento de la obtención de dichos bienes o cuando dichos servicios sean recibidos. La entidad deberá reconocer el correspondiente incremento en el patrimonio neto, si los bienes o servicios se hubiesen recibido en una transacción con pagos basados en acciones que se liquide con instrumentos de patrimonio, o un pasivo si los bienes o servicios fueran adquiridos en una transacción con pagos basados en acciones que se liquiden en efectivo.
- 25.3 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, deberá reconocerlos como gastos.

Medición de transacciones con pagos basados en acciones que se liquiden con instrumentos de patrimonio

- 25.4 Una entidad deberá aplicar la NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones* al medir las transacciones de pagos basados en acciones liquidadas con instrumentos de patrimonio y deberá llevar a cabo las revelaciones de información pertinentes requeridas por la NIIF 2. Para las transacciones con empleados de pagos basados en acciones liquidadas con instrumentos de patrimonio, la NIIF 2 generalmente requiere la medición por referencia al **valor razonable** de los instrumentos de patrimonio concedidos. Sin embargo, para el caso en que la entidad sea incapaz de estimar de forma fiable el valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos en la fecha de medición, la NIIF 2 prevé la medición de los instrumentos de patrimonio neto a su **valor intrínseco**, que es la diferencia entre el valor razonable de las acciones y el precio, si lo hubiera, que la contraparte está o estará obligada a pagar por estas acciones. El valor intrínseco se medirá inicialmente en la **fecha de la concesión** y posteriormente, en cada **fecha a la cual se informa** y en la fecha de la liquidación definitiva, reconociendo los cambios de dicho valor intrínseco en el resultado del periodo.

Transacciones con pagos basados en acciones que se liquiden en efectivo

- 25.5 Para las transacciones con pagos basados en acciones que se liquiden en efectivo, una entidad deberá medir los bienes o servicios adquiridos y el pasivo en el que haya incurrido, al valor razonable del pasivo. Hasta que se liquide el pasivo, la entidad deberá volver a medir el valor razonable del pasivo en cada fecha a la cual se informa, así como en la fecha de liquidación, llevando cualquier cambio en el valor reconocido al resultado del periodo.
- 25.6 Para transacciones con empleados, si los instrumentos de patrimonio concedidos no se consolidan hasta que los empleados hayan completado un determinado periodo de servicio, la entidad deberá reconocer los servicios recibidos a medida que los empleados presten sus servicios durante el periodo correspondiente.

Transacciones con pagos basados en acciones que dan alternativas de liquidación en efectivo.

- 25.7 En las transacciones con pagos basados en acciones en que los términos del acuerdo proporcionen a la entidad, o a la contraparte, la opción de que la entidad liquide la transacción en efectivo (u otros activos) o mediante la emisión de instrumentos de patrimonio, la entidad contabilizará esa transacción, o sus componentes, como una transacción con pagos basados en acciones que se va a liquidar en efectivo si, y en la medida en que, la entidad hubiese incurrido en un pasivo para liquidar en efectivo u otros activos, o como una transacción con pagos basados en acciones que se va a liquidar con instrumentos de patrimonio neto siempre, y en la medida en que, no haya incurrido en ese pasivo. Una entidad deberá aplicar los procedimientos de los párrafos 35-43 de la NIIF 2 para la medición de transacciones con pagos basadas en acciones que dan alternativas de liquidación en efectivo.

Información a revelar

- 25.8 Una entidad deberá revelar una descripción de cada tipo de acuerdo de pagos basados en acciones que haya existido a lo largo del periodo, incluyendo los plazos y condiciones generales de cada acuerdo, tales como requerimientos para la consolidación de los derechos, el plazo máximo de las opciones emitidas y el método de liquidación (por ejemplo en efectivo o con instrumentos de patrimonio). Una entidad con tipos de acuerdos de pago basados en acciones esencialmente similares puede combinar esta información.
- 25.9 Una entidad deberá revelar información que permita a los usuarios de los estados financieros comprender el efecto de las transacciones con pagos basados en acciones sobre el resultado de la entidad durante el periodo, así como sobre su **posición financiera**, incluyendo como mínimo lo siguiente:
- (a) el gasto total reconocido durante el periodo procedente de transacciones con pagos basados en acciones en las que los bienes o servicios recibidos fueron reconocidos inmediatamente como un gasto por no cumplirse las condiciones para su reconocimiento como activos, incluyendo la revelación de información por separado de la porción del total de los gastos procedentes de transacciones que se han contabilizado como transacciones con pagos basados en acciones que se liquidan en instrumentos de patrimonio;

- (b) con respecto a los pasivos procedentes de transacciones con pagos basados en acciones:
 - (i) el **importe total en libros** al final del periodo; y
 - (ii) el valor intrínseco total de los pasivos al final del periodo para los que los derechos de la contraparte a recibir efectivo u otros activos se han consolidado al final del periodo (por ejemplo, derechos consolidados sobre derechos por apreciación de acciones).

Sección 26

Deterioro de Valor de Activos no Financieros

- 26.1 Esta sección deberá aplicarse para la contabilización del **deterioro del valor** de todos los activos, excepto los indicados a continuación, para los que se proporcionan guías para el reconocimiento del deterioro del valor en otras secciones de este [proyecto de] norma:
- (a) **activos por impuestos diferidos** (véase la Sección 28 *Impuesto a las Ganancias*);
 - (b) activos procedentes de **beneficios a los empleados** (véase la Sección 27 *Beneficios a los Empleados*);
 - (c) los **activos financieros** que están dentro del alcance de la Sección 11 *Activos Financieros y Pasivos Financieros*;
 - (d) **propiedades de inversión** que se midan a su **valor razonable** (véase la Sección 15 *Propiedades de Inversión*);
 - (e) **activos biológicos** relacionados con la actividad agrícola, que se midan a su valor razonable menos los costos estimados de venta (véase la Sección 35 *Sectores Industriales Especializados*).

Deterioro del valor de los inventarios

Precio de venta menos de terminación y venta

- 26.2 Una entidad deberá evaluar en cada **fecha a la que se informa** si ha habido un deterioro del valor de los inventarios. La entidad deberá hacer la evaluación comparando el **importe en libros** de cada partida del inventario (o grupo de partidas similares, véase el párrafo 26.3) con su precio de venta menos los costos de terminación y venta. Cuando se haya deteriorado el valor de una partida del inventario (o grupo), la entidad deberá reconocer una pérdida en resultados por la diferencia entre el importe en libros y el precio de venta menos los costos de terminación y venta.
- 26.3 Cuando la determinación de los inventarios a su precio de venta menos los costos de terminación y venta partida por partida no sea **practicable**, la entidad podrá agrupar, para la evaluación del deterioro de valor, 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 de la pérdida por deterioro

- 26.4 Una entidad deberá llevar a cabo una nueva evaluación del precio de venta menos los costos de terminación y venta en cada periodo siguiente. Cuando las circunstancias que previamente causaron el deterioro de 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 deberá revertir el importe del deterioro de valor (es decir, la reversión se limita al importe original de pérdida por deterioro) de manera 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 activos no financieros distintos de los inventarios

Indicios del deterioro

- 26.5 Una entidad deberá evaluar, en cada fecha a la que se informa, si existe algún indicio de deterioro del valor de algún activo. Cuando exista tal indicio, la entidad deberá estimar el valor razonable menos costos de venta del activo. Cuando no haya indicios de deterioro de valor, no será necesario estimar el valor razonable menos los costos de venta. Esta sección utiliza el término ‘un activo’ pero algunas veces el valor razonable menos los costos de venta deben ser estimados para un grupo de activos (véase el párrafo 26.9).
- 26.6 Al evaluar si existe algún indicio de que un activo pueda haberse deteriorado, una entidad deberá considerar, como mínimo, los siguientes extremos:

Fuentes externas de información

- (a) durante el periodo, el valor de mercado de un activo ha disminuido significativamente más que 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 tecnológico, de mercado, económico, o legal en los que ésta opera, o bien en el mercado al que está destinado un activo;

- (c) durante el periodo, las tasas de interés de mercado, u otras tasas de mercado de rendimiento de inversiones, han sufrido incrementos que probablemente afecten significativamente a la tasa de descuento utilizada para calcular el valor en uso de un activo, de forma que disminuyan su importe recuperable de forma significativa;
- (d) el importe en libros de los activos netos de la entidad es mayor que su capitalización bursátil.

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 en la 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 interrupción o reestructuración de la operación a la que pertenece el activo, planes de disposición del activo antes de la fecha prevista, y la nueva evaluación como finita de la vida útil de un activo anteriormente considerada como indefinida;
- (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.

26.7 Si existe algún indicio de que el activo puede haber deteriorado su valor, esto podría indicar que, la entidad debe revisar la vida útil restante, el método de **depreciación (amortización)** o el **valor residual** del activo, y ajustarlo de acuerdo con la sección de este [proyecto de] norma aplicable a ese activo (por ejemplo véanse la Sección 16 *Propiedades, Planta y Equipo* y la Sección 17 *Activos Intangibles distintos de la Plusvalía*), incluso si no se reconociese ningún deterioro del valor para el activo.

Medición del valor razonable menos los costos de venta

26.8 El valor razonable menos los costos de venta es el importe que se puede obtener por la venta de un activo o de un grupo de activos, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas, menos los costos de su disposición.

- 26.9 Cuando el valor razonable no pueda estimarse para un activo individual, la entidad deberá medir el valor razonable menos los costos de venta del grupo de activos al que pertenece dicho activo. A estos efectos, el valor razonable menos los costos de venta deberá estimarse para el grupo de activos identificable más pequeño
- (a) que incluya el activo para el que se señala el deterioro de valor y
 - (b) cuyo valor razonable menos los costos de venta pueda ser estimado.

Valor razonable menos costos de venta

- 26.10 Una entidad deberá determinar el valor razonable menos los costos de venta sobre la base de la siguiente jerarquía de evidencia de fiabilidad:
- (a) Precio en un compromiso firme de venta en una transacción en condiciones de independencia mutua, ajustados por los costos incrementales que se atribuirían directamente a la disposición del activo.
 - (b) Si no existiera un compromiso firme de venta, pero el activo se negociase en un mercado activo, el valor razonable del activo menos los costos de su disposición – normalmente basado en el precio comprador actual.
 - (c) Cuando no esté disponible el precio comprador actual, el precio de la transacción más reciente puede proporcionar una base para estimar el valor razonable menos los costos de venta.
 - (d) Si no existiese para un activo ni un compromiso firme de venta ni un mercado activo, el valor razonable menos los costos de venta se calculará a partir de la mejor información disponible para reflejar el importe que la entidad podría obtener, en el **periodo sobre el que se informa**, por la disposición del activo en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, una vez deducidos los costos de su disposición. Para determinar este importe, una entidad considerará el resultado de las transacciones recientes con activos similares en el mismo sector industrial. El valor razonable del activo menos los costos de venta no reflejará una venta forzada, salvo que la gerencia se vea obligada a vender inmediatamente.
- 26.11 Cuando el valor razonable menos los costos de venta de un activo (o un grupo de activos, véase el párrafo 26.9) sea menor que su importe en libros, la entidad deberá reducir el importe en libros del activo a su valor razonable menos los costos de venta. Esta reducción es una pérdida por deterioro del valor.

- 26.12 Una entidad deberá reconocer una pérdida por deterioro del valor inmediatamente en resultados.
- 26.13 Cuando el importe estimado de una pérdida por deterioro del valor sea mayor que el importe en libros del activo con el que se relaciona, una entidad deberá reconocer un pasivo si, y sólo si, estuviese obligada a ello por este [proyecto de] norma (véase especialmente la Sección 20 *Provisiones y Contingencias*).
- 26.14 Tras el reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor, los cargos por depreciación (amortización) del activo deberán ajustarse en los periodos futuros, con el fin de distribuir el importe en libros revisado del activo, menos su valor residual (si lo hubiere), de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

Reversión de una pérdida por deterioro del valor

- 26.15 En cada fecha a la que se informa, una entidad deberá evaluar si existe algún indicio de que una pérdida por deterioro del valor reconocida en periodos anteriores, correspondiente a un activo distinto de la plusvalía, haya desaparecido o pueda haber disminuido. Si existiera tal indicio, la entidad deberá estimar el importe del valor razonable menos los costos de venta del activo. 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 26.6.
- 26.16 Cuando el valor razonable estimado menos los costos de venta exceda al importe en libros del activo, la entidad deberá incrementar el importe en libros al valor razonable menos los costos de venta, con sujeción a las limitaciones descritas en el párrafo 26.17. Ese incremento es una reversión de una pérdida por deterioro del valor.
- 26.17 El importe en libros de un activo, distinto de la plusvalía atribuible a una reversión de una pérdida por deterioro del valor, no deberá exceder al importe en libros que podría haberse obtenido (neto de depreciación o amortización) si no se hubiese reconocido una pérdida por deterioro del valor para dicho activo en periodos anteriores.
- 26.18 Una entidad deberá reconocer inmediatamente en resultados una reversión de una pérdida por deterioro del valor de un activo distinto de la plusvalía, a menos que el activo sea contabilizado a su importe revaluado de acuerdo con otra sección de este [proyecto de] norma (por ejemplo, el modelo de revaluación de la Sección 16). De acuerdo con el modelo de revaluación, cualquier reversión de una pérdida por deterioro del valor de un activo revaluado se tratará como un aumento por revaluación.

- 26.19 Después de haber reconocido una reversión de la pérdida por deterioro del valor, los cargos por depreciación (amortización) del activo deberán ajustarse para los periodos futuros, para distribuir el importe en libros revisado del activo menos su valor residual (si lo hubiera), de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.

Requerimientos adicionales para el deterioro del valor de la plusvalía

- 26.20 La plusvalía, por sí sola, no puede venderse. Tampoco genera para una entidad flujos de efectivo 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 a partir de la medición del valor razonable del grupo más grande de activos de los que la plusvalía es una parte.
- 26.21 Los principios en los párrafos 26.5-26.14 para el reconocimiento y la medición del deterioro del valor de los activos se aplican a la plusvalía. Por lo tanto, en cada fecha a la que se informa la entidad deberá evaluar si existe un indicio de que pueda haberse deteriorado el valor de la plusvalía. Además de considerar los indicios del deterioro del valor del párrafo 26.6, la entidad debe también considerar si:
- (a) desde la adquisición, el rendimiento de la entidad adquirida a la que se vincula la plusvalía ha sido significativamente peor de lo esperado;
 - (b) la entidad adquirida a la que se vincula la plusvalía está siendo reestructurada, mantenida para la venta, o abandonada; o
 - (c) se han reconocido pérdidas por deterioro del valor significativas para otros activos de la entidad adquirida a la que se vincula la plusvalía.
- 26.22 Cuando exista una indicación de que el valor de la plusvalía se ha deteriorado, la entidad deberá seguir un proceso en dos pasos para determinar si reconocer una pérdida por deterioro de valor

Paso 1:

- (a) distribuir la plusvalía entre los *componentes de la entidad* que se benefician de ella (generalmente los niveles más bajos dentro de la entidad a los que se sigue la plusvalía para propósitos de gestión interna);
- (b) medir el valor razonable de cada componente en su integridad, incluyendo la plusvalía;

- (c) comparar el valor razonable del componente con su importe en libros;
- (d) si el valor razonable del componente iguala o supera a su importe en libros, ni el componente ni la plusvalía se han deteriorado; si el valor razonable del componente es inferior al importe en libros, la diferencia es una pérdida por deterioro de valor que deberá reconocerse según el Paso 2.

Paso 2:

- (a) Disminuir el componente de la plusvalía por el importe de la pérdida determinada en el Paso 1(d) y reconocer una pérdida por deterioro de valor en resultados;
- (b) si el importe de la pérdida determinado en el Paso 1(d) excede al importe en libros del componente de la plusvalía, el exceso deberá reconocerse como una pérdida por deterioro en resultados. Ese exceso deberá distribuirse entre los activos y pasivos distintos al efectivo e identificables (incluyendo los pasivos contingentes) del componente, sobre la base de sus respectivos valores razonables.

26.23 Si existieran **participaciones minoritarias** en el componente al que se hubiera asignado la plusvalía, el importe en libros del mismo comprenderá:

- (a) tanto la participación de la controladora como la que corresponde a las participaciones minoritarias en los activos netos identificables del componente; y
- (b) la participación de la controladora en la plusvalía.

No obstante, parte del valor razonable del componente, determinado de acuerdo con el Paso 1(b), será atribuible a las participaciones minoritarias en la plusvalía. En consecuencia, cualquier pérdida por deterioro de valor relacionada con la plusvalía (Paso 2(a)) deberá asignarse entre lo atribuible a la controladora y lo atribuible a las participaciones minoritarias, y sólo lo atribuible a la controladora deberá reconocerse como pérdida por deterioro de la plusvalía.

26.24 Ninguna pérdida por deterioro del valor reconocida en la plusvalía será revertida en los periodos posteriores.

Información a revelar

- 26.25 Una entidad deberá revelar, para cada **clase de activos**, la siguiente información:
- (a) el importe de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del periodo, así como la (o las) línea(s) de partida del estado de resultados en que tales pérdidas están incluidas;
 - (b) el importe de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del periodo, así como la (o las) línea(s) de partida del estado de resultados en que tales reversiones estén incluidas;
 - (c) el importe de las pérdidas por deterioro del valor de activos revaluados reconocidas directamente en el patrimonio neto durante el período;
 - (d) el importe de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor de activos revaluados reconocidas directamente en el patrimonio neto durante el periodo.
- 26.26 Una entidad deberá revelar la siguiente información para el conjunto de todas las pérdidas por deterioro del valor y reversiones de las mismas, reconocidas durante el periodo, para las cuales no se haya revelado información separada:
- (a) las principales clases de activos afectados por las pérdidas por deterioro del valor, y las principales clases de activos afectadas por las reversiones de las pérdidas por deterioro del valor;
 - (b) los principales hechos y circunstancias que han llevado al reconocimiento de estas pérdidas por deterioro del valor y reversiones de pérdidas por deterioro del valor.

Sección 27

Beneficios a los Empleados

- 27.1 **Los beneficios a los empleados** comprenden todos los tipos de contraprestaciones que la entidad proporciona a los trabajadores, incluyendo directores y gerentes, a cambio de sus servicios. Esta sección se aplica a cuatro tipos de beneficios a los empleados:
- (a) beneficios a los empleados a corto plazo, que son los beneficios a los empleados (diferentes de los beneficios por terminación) cuyo pago será 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 beneficios a los empleados (diferentes de los **beneficios por terminación**) que se pagan después de completar su periodo de empleo en la entidad.
 - (c) otros beneficios a los empleados a largo plazo, que son beneficios a los empleados (diferentes 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 una entidad de rescindir el contrato de un empleado antes de la edad normal de retiro; o bien
 - (ii) la decisión de un empleado de aceptar voluntariamente la conclusión de la relación de trabajo a cambio de tales beneficios.
- 27.2 Los beneficios a los empleados también incluyen los **pagos basados en acciones** ya sea en forma de instrumentos de patrimonio neto (como acciones u opciones sobre acciones) o en efectivo, o en otros activos de la entidad por importes que se basan en el precio de las acciones de la entidad u otros instrumentos de patrimonio neto de la entidad, siempre que las condiciones especificadas para la consolidación de su derecho, si las hubiere, se cumplan. Una entidad deberá aplicar la Sección 25 *Pagos Basados en Acciones* para contabilizar los pagos basados en acciones.

Principio de reconocimiento general para todos los beneficios a los empleados

- 27.3 Una entidad deberá reconocer el costo de todos los beneficios a los que sus empleados tengan derecho como resultado de servicios prestados a la entidad durante el periodo:
- (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 a los empleados. Si el importe ya pagado es superior a las aportaciones que se deben realizar según los servicios prestados hasta **la fecha a la que se informa**, la entidad deberá reconocer ese exceso como un activo en la medida que el pago por adelantado 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 el costo:
 - (i) esté incluido en el costo de producción de los inventarios según la Sección 12 *Inventarios*; o
 - (ii) esté incluido en el costo de las propiedades, planta y equipo según la Sección 16 *Propiedades, Planta y Equipo*.

Beneficios a los empleados a corto plazo

Ejemplos

- 27.4 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 retribuidas 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 atenciones médicas, alojamiento, automóviles y entrega de bienes y servicios gratuitos o subvencionados).

Medición de beneficios generalmente a corto plazo

- 27.5 Cuando un empleado haya prestado sus servicios a una entidad durante el **periodo sobre el que se informa**, la entidad deberá medir el importe reconocido según el párrafo 27.3 al importe no descontado de los beneficios a los empleados a corto plazo que se espera que haya que pagar por tales servicios:

Reconocimiento y medición – ausencias retribuidas a corto plazo

- 27.6 Algunas ausencias remuneradas a corto plazo se acumulan. Entre los ejemplos se incluyen las ausencias por vacaciones anuales y las ausencias por enfermedad que pueden utilizarse en periodos futuros cuando los empleados no utilizan en su totalidad las que tienen derecho en el periodo corriente. Una entidad deberá reconocer el costo esperado de las ausencias remuneradas cuyos derechos se van acumulando, a medida que los empleados prestan los servicios que les dan derecho al disfrute de futuras ausencias retribuidas. Una entidad deberá medir el costo esperado de las ausencias remuneradas con derechos de carácter acumulativo como el importe adicional que la entidad espera pagar como consecuencia de los derechos no usados que tiene acumulados al final del periodo sobre el que se informa. A la fecha a la cual se informa, La entidad deberá presentar como un **pasivo corriente** las ausencias no utilizadas remuneradas que se acumulan y que se espera que sean utilizadas.
- 27.7 Una entidad deberá reconocer el costo de otras ausencias remuneradas (no acumulables) cuando ellas ocurran. La entidad deberá medir el costo de estas ausencias por el importe sin descontar de los sueldos y salarios pagados o por pagar correspondientes al periodo de la ausencia.

Reconocimiento – participación en ganancias y planes de incentivos

- 27.8 Una entidad deberá reconocer el costo esperado de la participación en ganancias y pagos por incentivos sólo cuando:
- (a) la entidad tenga una obligación actual legal o implícita de realizar tales 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

- 27.9 Los beneficios post-empleo incluyen, por ejemplo:
- (a) beneficios por retiro, tales como las pensiones; y
 - (b) otros beneficios post-empleo, tales como los seguros de vida o los beneficios de atención médica posteriores al empleo.

Los acuerdos por los cuales una entidad se compromete a suministrar beneficios en el periodo posterior al empleo son planes de beneficios post-empleo. Una entidad aplicará esta sección a todos esos acuerdos, con independencia de que los mismos 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.

- 27.10 Los planes de beneficio post-empleo se clasifican en **planes de aportaciones definidas y planes de beneficios definidos**, según la esencia económica que se derive de los principales términos y condiciones contenidos en ellos.

- (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 o implícita de pagar contribuciones adicionales o de hacer pagos de beneficios directos a los empleados, en el caso de que el fondo no mantenga suficientes activos para pagar todos los beneficios de los empleados relacionados con los servicios que éstos han prestado en el periodo corriente y en los anteriores. De esta forma, el importe de los beneficios post-empleo recibidos por el empleado está determinado por el importe de las aportaciones que haya realizado la entidad (y eventualmente el empleado) a un plan de beneficio post-empleo o a una compañía de seguros, junto con el rendimiento obtenido por esas aportaciones.
- (b) Son planes de beneficios definidos todos los 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 mientras que el riesgo actuarial (de que los beneficios tengan un costo mayor del esperado) y el riesgo de inversión recaen, esencialmente, en la entidad. Si la experiencia actuarial o en las inversiones es peor que lo esperado, las obligaciones de la entidad pueden verse aumentadas.

Planes multi-patronales y planes gubernamentales

- 27.11 Una entidad clasificará los planes multi-patronales y los planes gubernamentales como planes de aportaciones definidas o de beneficios definidos, en función de las cláusulas del mismo, incluyendo cualquier obligación implícita que vaya más allá de los términos pactados formalmente. Cuando no se disponga de la información suficiente para aplicar el tratamiento contable de los planes de beneficios definidos a los planes multi-patronales que lo sean, una entidad deberá:
- (a) contabilizar el plan como si fuera uno de aportaciones definidas, según lo establecido en el párrafo 27.13;
 - (b) revelar el hecho de que es un plan de beneficios definidos y la razón por la que se lo está contabilizando 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, sobre la entidad.

Beneficios asegurados

- 27.12 Una entidad puede pagar primas de pólizas de seguros para financiar un plan de beneficios post-empleo. La entidad deberá tratar tal plan como un plan de aportaciones definidas a menos que la entidad tenga una obligación legal o implícita de:
- (a) pagar a los empleados los beneficios directamente en el momento en que sean exigibles; o
 - (b) pagar importes 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 puede surgir indirectamente a través de un plan, de un mecanismo para hacer futuras aportaciones o de una relación entre una **parte relacionada** y la entidad aseguradora. Cuando la entidad conserve tal obligación, legal o implícita, deberá tratar el plan como si fuera de beneficios definidos.

Beneficios post-empleo: plan de aportaciones definidas

Reconocimiento y medición

- 27.13 La entidad deberá reconocer las aportaciones pagaderas por el periodo:
- (a) como un pasivo, después de deducir cualquier importe ya pagado. Si los pagos por aportaciones son superiores a las aportaciones que se deben realizar según los servicios prestados hasta la fecha a la cual se informa, una entidad deberá reconocer el exceso como un activo.
 - (b) como un gasto, a menos que el costo:
 - (i) esté incluido en el costo de producción de los inventarios según la Sección 12 *Inventarios*; o
 - (ii) esté incluido en el costo de las propiedades, planta y equipo según la Sección 16 *Propiedades, Planta y Equipo*.

Beneficios post-empleo: planes de beneficios definidos

Reconocimiento

- 27.14 Al aplicar el principio de reconocimiento general del párrafo 27.3 a los planes de beneficios definidos, una entidad:
- (a) reconocerá un pasivo por sus obligaciones según los planes de beneficios definidos neto de los activos del plan —su “pasivo por beneficios definidos”— (véanse los párrafos 27.15-27.20); y
 - (b) reconocerá el cambio neto en ese pasivo durante el periodo como el costo de sus planes de beneficios definidos durante el periodo (véase los párrafos 27.21-27.25):

Medición del pasivo por beneficios definidos

- 27.15 Una entidad deberá reconocer un **pasivo por beneficios definidos** para sus obligaciones según los planes de beneficios definidos por el total neto de los siguientes importes:
- (a) el **valor presente** de sus obligaciones según los planes de beneficios definidos (sus **obligaciones por beneficios definidos**) en la fecha a la que se informa (el párrafo 27.17 proporciona guía sobre el descuento), menos

- (b) el valor razonable, en la fecha a la cual se informa, de los activos del plan (si los hubiere) con los que las obligaciones van a ser liquidadas directamente. Los párrafos 11.14-11.17 establecen requerimientos para determinar los valores razonables de los activos del plan que son **activos financieros**.
- 27.16 El valor presente de las obligaciones de una entidad según los planes de beneficios definidos en la fecha a la que se informa deberá reflejar 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 (véase el párrafo 27.23) e incluyendo los efectos de las fórmulas de beneficio que proporcionan a los empleados mayores beneficios por posteriores años de servicio. Esto requiere que la entidad determine la cuantía de los beneficios que resultan atribuibles 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 (no deberán ser imprudentes ni excesivamente conservadoras), deberán ser mutuamente compatibles, y ser seleccionados para alcanzar la mejor estimación de los flujos de efectivo futuros que el plan generará.

Descuento

- 27.17 Una entidad deberá medir su obligación por beneficios definidos por su valor presente descontado. La entidad deberá determinar la tasa usada para descontar los pagos futuros por referencia a las tasas de mercado que a la fecha a la que se informa tengan los bonos corporativos de alta calidad. En los países donde no exista un mercado amplio para tales títulos, se deberá utilizar las tasas de mercado (a la fecha a la que se informa) de los bonos emitidos por el gobierno. 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

- 27.18 Una entidad deberá utilizar el **método de la unidad de crédito proyectada** para determinar tanto el valor presente de sus obligaciones por beneficios definidos como el costo por los servicios relacionados en el periodo actual y, en su caso, el costo del servicio pasado.

Introducciones, cambios, reducciones y liquidaciones del plan

- 27.19 Cuando en el período corriente se introduzca o cambie un plan de beneficios definidos, la entidad deberá incrementar o disminuir su pasivo por beneficios definidos al medir el resultado. Por el contrario, cuando se haya reducido un plan (es decir, se reduzcan los beneficios o el grupo de empleados cubierto) o se lo liquide (la obligación del empleador se cancela completamente), la obligación por beneficios definidos deberá disminuirse o eliminarse, y la entidad deberá reconocer en resultados la ganancia o la pérdida resultante.

Activo de planes de beneficios definidos

- 27.20 Si el pasivo por beneficios definidos en la fecha a la cual se informa es menor que el valor razonable de los activos del plan, el plan tiene un superávit. Una entidad deberá reconocer un superávit del plan como un activo de 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

- 27.21 Una entidad deberá reconocer el cambio neto en su pasivo por beneficios definidos durante el período, distinto de un cambio atribuible a beneficios pagados a empleados durante el período debido a aportaciones del empleador, como el costo de sus planes de beneficios definidos durante el período. Ese costo se reconoce en resultados, a menos que
- (a) esté incluido en el costo de producción de los inventarios según la Sección 12 *Inventarios*; o
 - (b) esté incluido en el costo de las propiedades, planta y equipo según la Sección 16 *Propiedades, Planta y Equipo*;
- 27.22 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 período sobre el que se informa;
 - (b) el interés de la obligación por beneficios definidos durante el período 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 27.26) durante el periodo en 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 que resulta de la introducción de un nuevo plan o del cambio de uno existente en el periodo sobre el que se informa (véase el párrafo 27.19); y
 - (f) las disminuciones en el pasivo por beneficios definidos que resultan de efectuar una reducción o una liquidación de un plan existente en el periodo sobre el que se informa (véase el párrafo 27.19).
- 27.23 El servicio del empleado da lugar a una obligación bajo un plan de beneficios definidos, incluso cuando los beneficios se condicionan a la existencia de una relación laboral en el futuro (en otras palabras, no están consolidados). El servicio del empleado antes del momento de la consolidación de los derechos da lugar a una obligación implícita porque, en cada una de las fechas en las que se informa, se reduce la cantidad de servicio futuro a prestar por el empleado antes de consolidar sus derechos. Al medir su obligación por beneficios definidos, una entidad considerará la probabilidad de que algunos empleados puedan no llegar a cumplir los requisitos para consolidar los requerimientos. De forma similar, aunque ciertos beneficios post-empleo, como los gastos por atención sanitaria post-empleo, se convierten en pagables sólo si ocurre un evento determinado cuando un trabajador deja de estar empleado, 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 tal suceso especificado ocurra, afectará a la medición de la obligación, pero no determina si la obligación existe.
- 27.24 Si los beneficios definidos se basan en salarios futuros, una entidad deberá medir sus obligaciones por beneficios definidos sobre una base que refleje los incrementos estimados de salario futuros.
- 27.25 Si los beneficios definidos se reducen por los importes que se pagarán a los empleados según planes patrocinados por el gobierno, una entidad deberá medir sus obligaciones por beneficios definidos sobre una base que refleje los beneficios pagables según los planes gubernamentales solo si:
- (a) tales planes se hubieran aprobado antes de la fecha a la cual se informa; o

- (b) la historia pasada, u otro tipo de evidencia fiable, indica que tales 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

- 27.26 Si una entidad está virtualmente segura de que un tercero reembolsará alguno o todos los desembolsos requeridos para cancelar una obligación por beneficios definidos, la entidad deberá reconocer su derecho al reembolso como un activo separado. La entidad medirá tal activo a su valor razonable. En el estado de resultados, el gasto relacionado con el plan de beneficios definidos puede ser presentado neto de la cuantía reconocida como reembolsable.

Otros beneficios a largo plazo a favor de los empleados

- 27.27 Los otros beneficios a largo plazo a 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) los beneficios al cumplir cierta antigüedad u otros beneficios relacionados con periodos largos de servicio
 - (c) los beneficios por invalidez a largo plazo;
 - (d) la participación en ganancias y los 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 pagarán a partir de los doce meses del cierre del periodo en el que se han ganado.
- 27.28 Una entidad deberá reconocer un pasivo por otros beneficios a largo plazo y medirlos como el importe total neto de las siguientes partidas:
- (a) el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos en la fecha a la cual se informa, menos
 - (b) el valor razonable, en la fecha a la cual 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 en el pasivo de acuerdo con el párrafo 27.21.

Beneficios por terminación del contrato

27.29 Una entidad puede estar comprometida, por ley, por contrato u otro tipo de acuerdos con los empleados o sus representantes, o por una obligación implícita basada en las prácticas habituales de la misma, o por el deseo de actuar de forma equitativa, a realizar pagos (o suministrar otro tipo de beneficios) a los empleados cuando resuelve sus contratos laborales. Tales pagos son beneficios por terminación.

Reconocimiento

27.30 Puesto que los beneficios por terminación no proporcionan a una entidad beneficios económicos futuros, una entidad deberá reconocerlos en resultados como gasto de forma inmediata.

27.31 Es posible que cuando una entidad reconozca beneficios por terminación, deba también contabilizar una reducción de los beneficios por retiro u otros beneficios a los empleados.

27.32 Una entidad deberá reconocer los beneficios por terminación como un pasivo y como un gasto, sólo cuando se encuentre comprometida de forma demostrable a:

- (a) rescindir el vínculo que le une con un empleado o grupo de empleados antes de la fecha normal de retiro
- (b) proporcionar beneficios por terminación como resultado de una oferta realizada para incentivar la rescisión voluntaria.

27.33 Una entidad sólo está comprometida de forma demostrable con una terminación cuando tiene un plan formal detallado para efectuarla y no existe una posibilidad realista de retirar la oferta.

Medición

27.34 Una entidad deberá medir los beneficios por terminación por la mejor estimación del desembolso que debería requerirse para cancelar la obligación, en la fecha a la cual se informa. En el caso de una oferta hecha para incentivar la rescisión voluntaria del contrato, la medición de los beneficios por terminación deberá basarse en el número de empleados que se espera acepten tal ofrecimiento.

27.35 Cuando los beneficios por terminación se deben pagar a partir de los 12 meses tras el final del periodo sobre el que se informa, deberán medirse a su valor presente descontado.

Información a revelar

Información a revelar sobre beneficios a corto plazo a los empleados

- 27.36 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

- 27.37 Una entidad deberá revelar el costo total de los planes de aportaciones definidas para el periodo discriminando (a) los importes reconocidos en resultados como un gasto y (b) los incluidos en el costo de un activo.

Información a revelar sobre los planes de beneficios definidos

- 27.38 Una entidad deberá revelar la siguiente información sobre los planes de beneficios definidos:
- (a) una descripción general del tipo de plan, incluyendo la política de financiación.
 - (b) la política contable de la entidad para reconocer las ganancias o pérdidas actuariales y el importe de las pérdidas o ganancias actuariales reconocidas durante el periodo;
 - (c) una conciliación de los saldos de apertura y cierre del pasivo por beneficios definidos mostrando por separado los beneficios pagados y todos los demás cambios;
 - (d) un desglose de la obligación por beneficios definidos en importes que procedan de planes que estén totalmente sin financiar e importes que procedan de planes que estén total o parcialmente financiados.
 - (e) una conciliación de los saldos de apertura o cierre del valor razonable de los activos del plan y de los saldos de apertura y cierre de cualquier derecho de reembolso reconocido como un activo, mostrando separadamente, si fuere aplicable:
 - (i) aportaciones efectuadas por el empleador,
 - (ii) aportaciones efectuadas por los participantes del plan,
 - (iii) prestaciones pagadas, y

- (iv) otros cambios en los activos del plan.
- (f) el costo total relacionado con el plan de beneficios definidos reconocido en el estado de resultados como un gasto del periodo y la línea o líneas de partida en las que se han incluido:
- (g) el costo total relacionado con los planes de beneficios definidos durante el periodo que estuvieran:
 - (i) incluidos en el costo de producción de los inventarios según la Sección 12, o
 - (ii) incluidos en el costo de las propiedades, planta y equipo según la Sección 16;
- (h) para cada una de las principales categorías de activos del plan, donde se incluirán como tales, pero sin limitarse a ellos, los instrumentos de patrimonio, los de deuda, las propiedades y otros activos, el porcentaje o importe que cada categoría principal representa sobre el valor razonable de los activos totales del plan.
- (i) los importes incluidos en el valor razonable de los activos del plan para:
 - (i) cada categoría de los **instrumentos financieros** propios de la entidad; y
 - (ii) cualquier propiedad ocupada u otros activos utilizados por la entidad.
- (j) el rendimiento real de los activos del plan; y
- (k) las principales suposiciones actuariales utilizadas, incluyendo, cuando sea aplicable:
 - (i) las tasas de descuento;
 - (ii) las tasas de rendimiento esperados de cualesquiera activos del plan para los periodos presentados en los estados financieros;
 - (iii) las tasas esperadas de incrementos salariales; y
 - (iv) la tendencia en la variación de los costos de atención sanitaria.

Información a revelar sobre otros beneficios a largo plazo;

- 27.39 Para cada categoría de otros beneficios a largo plazo que una entidad proporciona a sus empleados, ésta deberá revelar la naturaleza de los beneficios, el importe de su obligación, y la situación del financiamiento en la fecha a la cual se informa, y el importe de cualesquiera ganancias o pérdidas actuariales surgidas en el periodo corriente y su **política contable** para dichas ganancias y pérdidas actuariales.

Informaciones a revelar sobre los beneficios por terminación

- 27.40 Para cada categoría de beneficios por terminación que una entidad proporciona a sus empleados, la entidad deberá revelar la naturaleza de los beneficios, su política contable, y el importe de su obligación y la situación del financiamiento en la fecha a la cual se informa.
- 27.41 Existirá un pasivo contingente cuando exista incertidumbre acerca del número de empleados que aceptarán una oferta de beneficios por terminación. La Sección 20 *Provisiones y Contingencias* requiere que una entidad revele información sobre sus pasivos contingentes a menos que la posibilidad de una salida de recursos para su liquidación sea remota.

Sección 28

Impuesto a las Ganancias

- 28.1 Para los propósitos de este [proyecto de] norma, el término **impuesto a las ganancias** incluye todos los impuestos, nacionales y extranjeros, basados en **ganancias fiscales**. El impuesto a las ganancias incluye también impuestos, tales como retenciones de impuestos que una **subsidiaria, asociada o negocio conjunto** paga directamente al gobierno, por repartos de ganancias a la entidad que informa.
- 28.2 Esta sección requiere que una entidad reconozca las consecuencias fiscales actuales y futuras de transacciones y otros sucesos que se han reconocido en los estados financieros. Los activos y pasivos por impuestos corrientes se reconocen como **impuestos corrientes** por pagar o impuestos corrientes por recuperar. Se reconocen **pasivos por impuestos diferidos y activos por impuestos diferidos** por las consecuencias fiscales de la recuperación futura o la liquidación de los activos y pasivos de la entidad por los **importes en libros** actuales, con excepciones limitadas, y por las pérdidas fiscales no utilizadas y los créditos fiscales no utilizados.

Base fiscal

- 28.3 La **base fiscal** es la medición de un activo, un pasivo o un instrumento de patrimonio neto de acuerdo con la legislación fiscal existente aplicable. Ese activo, pasivo, o instrumento de patrimonio neto puede reconocerse tanto para propósitos de información financiera y fiscal, para propósitos fiscales pero no de información financiera, o para propósitos de información financiera pero no fiscal. Dicho de otra forma, la base fiscal de un activo o pasivo es el importe que debería reconocerse si un balance se elaborase utilizando la legislación fiscal como base de contabilización.
- 28.4 Los siguientes ejemplos ilustran el concepto de base fiscal:
- (a) El costo de una máquina es de 100. Con propósitos fiscales, ya ha sido deducida una depreciación acumulada de 30, en el periodo corriente y en los anteriores, y el resto del costo será deducible en futuros periodos, ya sea como depreciación o como un importe deducible en caso de venta del activo en cuestión. El ingreso ordinario generado por el uso de la máquina tributa, cualquier ganancia por su venta será también objeto de tributación y las eventuales pérdidas por su disposición serán fiscalmente deducibles. La base fiscal de la máquina es de 70.

- (b) El interés por cobrar tiene un importe en libros de 100. El ingreso ordinario por intereses relacionado será objeto de tributación cuando se cobren. La base fiscal de los intereses por cobrar es cero.
- (c) Los deudores comerciales tienen un importe en libros de 100. Los ingresos ordinarios correspondientes han sido ya incluidos en la ganancia (pérdida) fiscal. La base fiscal de los deudores comerciales es de 100.
- (d) Un préstamo concedido tiene un importe en libros de 100. El cobro del préstamo no tendrá consecuencias fiscales. La base fiscal del préstamo es de 100.

Diferencias temporarias

28.5 Las **diferencias temporarias** son diferencias entre la base fiscal de un activo o un pasivo y su importe en libros en los estados financieros, que darán lugar a un importe tributable o deducible cuando el importe en libros de un activo o pasivo se recupera o liquida. Las diferencias temporarias pueden ser tributable o deducible:

- (a) Las **diferencias temporarias imponibles** son diferencias temporarias que darán lugar a importes imponibles al determinar la ganancia fiscal (pérdida fiscal) de periodos futuros cuando el importe en libros del activo o pasivo sea recuperado o liquidado.
- (b) Las **diferencias temporarias deducibles**, son diferencias temporarias que darán lugar a importes que deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal de periodos futuros, cuando el importe en libros del activo o pasivo sea recuperado o liquidado.

Diferencias temporarias que son diferencias temporales

28.6 Ciertas diferencias temporarias surgen cuando los gastos o los ingresos se incluyen en la ganancia o pérdida contable en un período, pero se incluyen en la ganancia fiscal de otro. Tales diferencias temporarias son conocidas también con el nombre de **diferencias temporales**.

Diferencias temporales – ejemplos

- 28.7 Una diferencia temporal da lugar a un activo por impuestos diferidos cuando:
- (a) un desembolso es deducible a los fines fiscales con posterioridad a su reconocimiento como gasto con propósitos de información financiera. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones:
 - (i) el gasto por pensiones u otro costo de beneficios a los empleados se reconoce como un gasto a lo largo de los periodos de servicio del empleado, pero sólo es deducible a efectos fiscales en los periodos futuros en que se pagan o aportan;
 - (ii) el gasto por garantías se reconoce cuando se efectúan las ventas relacionadas, pero sólo se deducen con propósitos fiscales cuando se pagan;
 - (iii) una pérdida fiscal no puede ser compensada con ganancias fiscales de un periodo anterior o del actual, pero puede ser diferida para reducir las ganancias fiscales futuras;
 - (iv) los gastos por deudas incobrables se reconocen cuando las cuentas por cobrar se estiman incobrables pero son deducibles fiscalmente cuando un cliente inicia procedimientos formales de quiebra.
 - (b) un ingreso tributa con anterioridad a su reconocimiento con propósitos de información financiera. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones:
 - (i) los pagos anticipados recibidos de clientes tributan sobre una base de efectivo, pero todavía no cumplen la condiciones para ser reconocidos como ingreso ordinario.
 - (ii) las ganancias intragrupo en inventarios, no realizadas a nivel de grupo, que se revierten en la consolidación;
 - (iii) se reconoce una ganancia a efectos fiscales por la venta de **un activo financiero** llevado al costo amortizado, pero la transacción no cumple los requisitos para su reconocimiento como una venta a efectos de la información financiera.
- 28.8 Una diferencia temporal da lugar a un pasivo por impuestos diferidos cuando:
- (a) el ingreso está gravado con anterioridad a su reconocimiento con propósitos de información financiera. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones:

- (i) un incremento en el valor razonable de un activo se reconoce en resultados, pero ese incremento recién está gravado cuando el activo se vende;
 - (ii) a efectos contables un ingreso ordinario se reconoce en función del estado de terminación de un contrato o transacción (algunas veces por referencia al método del porcentaje de terminación), pero a efectos fiscales dicho ingreso ordinario sólo tributa cuando el contrato o transacción se completa;
 - (iii) las ganancias de subsidiarias y asociadas y negocios conjuntos no remitidas se reconocen en los resultados del grupo, pero estarán sujetas a imposición adicional solo si, y cuando, se remitan a la controladora.
- (b) un gasto es deducible fiscalmente con anterioridad a su reconocimiento como tal con propósitos de información financiera. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones:
- (i) un activo se deprecia más rápidamente a efectos fiscales que a efectos de información financiera.
 - (ii) los costos por préstamos o costos de desarrollo se reconocen en el costo de un activo pero son fiscalmente deducibles cuando se incurre en ellos;

Otras diferencias temporarias que no son diferencias temporales

- 28.9 Algunas diferencias temporarias no son diferencias temporales. Tales diferencias temporarias pueden surgir:
- (a) cuando las ganancias o pérdidas se reconocen fuera del resultado contable en un periodo pero se reconocen en la ganancia fiscal en un periodo diferente;
 - (b) en el reconocimiento inicial de activos y pasivos en una **combinación de negocios** o al margen de la misma;
 - (c) debido a cambios en la base fiscal de un activo o pasivo que no afecta a la ganancia tributable del período.

Plusvalía

- 28.10 Cuando el importe en libros de la plusvalía que surge en una combinación de negocios difiere de su base fiscal, existe una diferencia temporaria. Un activo por impuesto diferido que surge del reconocimiento inicial de la plusvalía se reconoce como parte de la contabilidad de una combinación de negocios. El párrafo 28.18(c) prevé una excepción al reconocimiento de un pasivo por impuesto diferido que surge del reconocimiento inicial de la plusvalía.

Diferencias temporarias en los estados financieros consolidados

- 28.11 En los estados financieros consolidados, existen dos fuentes de diferencias temporarias:
- (a) diferencias entre el importe en libros de los activos y pasivos individuales en los estados financieros consolidados y la base fiscal de los mismos en la jurisdicción fiscal de la entidad del grupo individual. Estas diferencias temporarias son algunas veces descritas como “diferencia de base interior”.
 - (b) diferencias entre el importe en libros de la inversión de la controladora o inversor en su subsidiaria, asociada o negocio conjunto y la base fiscal de esa inversión en la jurisdicción fiscal del inversor. Estas diferencias temporarias son a menudo descritas como “diferencias de base exterior”.
- 28.12 En aquellas jurisdicciones en la que se cumplimenta una declaración fiscal consolidada y los impuestos se establecen utilizando importes consolidados, las bases fiscales se determinan por referencia a los importes consolidados. En aquellas jurisdicciones en la que los impuestos se establecen sobre cada entidad individual en un grupo, las bases fiscales se determinan por referencia a los cálculos fiscales de cada entidad individual.

Reconocimiento de pasivos por impuestos corrientes y activos por impuestos corrientes

- 28.13 Una entidad deberá reconocer un pasivo por impuestos corrientes no pagados para el periodo actual y anteriores. Si la cantidad ya pagada, que corresponda al periodo presente y a los anteriores, excede el importe por pagar correspondiente a esos períodos, el exceso debe ser reconocido como un activo.

- 28.14 Una entidad deberá reconocer un activo por beneficios relacionados con una pérdida fiscal que pueda ser aplicada para recuperar el impuesto corriente de un periodo anterior.

Reconocimiento de pasivos por impuestos diferidos y activos por impuestos diferidos

Diferencias temporarias imponibles

- 28.15 Una entidad deberá reconocer un pasivo por impuestos diferidos para todas las diferencias temporarias tributables, excepto por lo que se especifica en el párrafo 28.18.

Diferencias temporarias deducibles, pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados

- 28.16 Sujeta a lo establecido en el párrafo 28.18(a), una entidad deberá reconocer un activo por impuestos diferidos para:
- (a) todas las diferencias temporarias deducibles, excepto por lo especificado en el párrafo 28.18(b).
 - (b) la compensación de pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados.
 - (c) las diferencias entre:
 - (i) los importes que una entidad reconoce inicialmente como el costo u otros importes en libros de un activo o pasivo, y
 - (ii) los importes relacionados con ese activo o pasivo que se espera que sea deducible o se pueda incluir en el ingreso fiscal de periodos futuros.

Tales diferencias pueden surgir en combinaciones de negocios o en la adquisición inicial de activos individuales o pasivos. Por ejemplo, debe reconocerse un activo o un pasivo por impuestos diferidos cuando el importe asignado a un activo adquirido en una combinación de negocios es su valor razonable a la fecha de la adquisición, pero la futura deducibilidad fiscal se limita por ley a la base de costo original de la entidad adquirida.

Reconocimiento inicial de activos y pasivos

- 28.17 Una entidad deberá aplicar los principios de los párrafos 28.15 y 28.16 en el momento en que se reconoce inicialmente un activo o pasivo, se lo haya adquirido en una combinación de negocios o de otra forma. El importe en libros del activo o pasivo en el reconocimiento inicial afecta al importe del pasivo por impuestos diferidos o del activo por impuestos diferidos que se reconoce. Por consiguiente, en el reconocimiento inicial, el importe en libros de ese activo o pasivo será igual al valor razonable que ese activo o pasivo habría tenido si su base fiscal y el valor razonable fueran iguales. Fuera de una combinación de negocios, una entidad deberá reconocer, como un ajuste al saldo de impuestos diferidos, cualquier diferencia entre (a) la suma del importe en libros del activo o pasivo y el saldo de impuestos diferidos que resulte y (b) el importe pagado o recibido.

Excepciones a los principios generales para reconocer impuestos diferidos

- 28.18 Las siguientes son excepciones a los principios generales para reconocer impuestos diferidos al que contienen los párrafos 28.15-28.17:
- (a) Una entidad deberá reconocer un activo por impuestos diferidos solo en la medida en que sea **probable** que haya suficiente ganancia fiscal futura para permitir recuperar el activo por impuestos diferidos.
 - (b) Una entidad no deberá reconocer un gasto (un ingreso) por impuestos diferidos por un pasivo (activo) por impuestos diferidos relacionados con diferencias temporarias asociadas con ganancias no remitidas por subsidiarias extranjeras, sucursales y asociadas y negocios conjuntos, a menos que sea probable que las diferencias temporarias se vayan a revertir en un futuro previsible.
 - (c) Una entidad no deberá reconocer un pasivo por impuestos diferidos por diferencias temporarias asociadas con el reconocimiento inicial de la plusvalía.

Importe reconocido directamente en el patrimonio neto

- 28.19 Una entidad deberá reconocer directamente en patrimonio neto y no en resultados, los cambios en el pasivo por impuestos corrientes o diferidos o en el activo por impuestos corrientes o diferidos, cuando el ingreso o gasto que ocasionó la diferencia temporaria haya sido reconocido directamente en patrimonio neto.

Medición

Medición de activos y pasivos por impuestos corrientes

- 28.20 Una entidad deberá medir los pasivos (**activos**) **impositivos** corrientes, ya procedan del periodo presente o de periodos anteriores, por las cantidades que se espere pagar (recuperar) de la autoridad fiscal, utilizando las tasas impositivas (y la legislación fiscal) que se hayan aprobado, o **cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado**, en la **fecha a la cual se informa**.

Medición de los pasivos por impuestos diferido (activos)

- 28.21 Una entidad deberá medir los activos y pasivos por impuestos diferidos y los gastos (ingresos) relacionados, a las tasas fiscales que se espera sean de aplicación en el periodo en el que el activo se realice o el pasivo se cancele, basándose en las tasas fiscales (y en la legislación fiscal) que hayan sido aprobadas o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado en la fecha a la cual se informa.

Descuento

- 28.22 Aunque los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos den lugar a flujos de efectivo futuros, una entidad no deberá descontarlos para reflejar el valor temporal del dinero.

Qué tasa fiscal utilizar

- 28.23 Cuando se apliquen diferentes tasas impositivas a los diferentes niveles de ganancia gravable, una entidad deberá medir los gastos (ingresos) por impuestos diferidos y los pasivos (activos) por impuestos diferidos relacionados utilizando las tasas medias aprobadas o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, que se espera sean aplicables a la ganancia (pérdida) fiscal, de los periodos en los que se espere que reviertan las correspondientes diferencias temporarias.
- 28.24 La medición de los gastos (ingresos) por impuestos diferidos y de los pasivos (activos) por impuestos diferidos relacionados deberá reflejar las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la entidad espera,

a la fecha a la cual se informa, recuperar o liquidar el importe en libros de sus activos y pasivos. 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 ganancias de capital.

- 28.25 En algunas jurisdicciones, los impuestos a las ganancias son pagaderos 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 aquellas 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, deberá reconocer el pasivo (activo) por impuestos corrientes o diferidos resultantes y el gasto (ingreso) relacionado.

Revisión de los activos por impuestos diferidos

- 28.26 Una entidad deberá revisar el importe en libros de un activo por impuestos diferidos en cada fecha a la cual se informa. La entidad debe reducir el importe en libros del activo por impuestos diferidos, e incrementar el gasto por impuestos en la medida que se haya deteriorado, es decir haya dejado de ser probable que se disponga de suficiente ganancia fiscal para permitir la recuperación del activo por impuestos diferidos. La entidad deberá revertir esa reducción, en la medida que posteriormente sea probable que vaya a disponer de suficiente ganancia fiscal.

Retenciones fiscales sobre dividendos

- 28.27 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. Tales importes, pagados o por pagar a las autoridades fiscales, se reconocen en patrimonio neto como parte de los dividendos.

Información a revelar

- 28.28 Una entidad deberá revelar separadamente los principales componentes del gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias. Los componentes del gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias pueden incluir:
- (a) el gasto (ingreso) por el impuesto corriente;
 - (b) cualesquiera ajustes reconocidos en el periodo o periodos anteriores por impuestos corrientes;
 - (c) el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con el nacimiento y la reversión de diferencias temporarias;
 - (d) el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con cambios en las tasas fiscales o con la exigencia de nuevos impuestos;
 - (e) el importe del beneficio que surge de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en un periodo anterior que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos corrientes del presente periodo;
 - (f) el gasto (o ingreso) por impuestos diferidos que surge del deterioro de valor, o la reversión de deterioros previos de activos por impuestos diferidos (véase el párrafo 28.26).
- 28.29 Una entidad deberá revelar la siguiente información de forma separada:
- (a) el total de los impuestos, corrientes y diferidos, relacionados con partidas que se reconocen directamente en el patrimonio neto;
 - (b) una conciliación numérica entre el gasto (ingreso) por impuesto reconocido y el gasto (ingreso) por impuesto que debería esperarse al multiplicar la ganancia por la tasa o tasas fiscales aplicables, con cada diferencia significativa revelada de forma separada;
 - (c) una explicación de los cambios en la tasa o tasas impositivas aplicables, en comparación con las del **periodo sobre el que se informa**;
 - (d) el importe (y las fechas de vencimiento, si las tuvieran) de las diferencias temporarias, pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados por los cuales no se hayan reconocido activos por impuestos diferidos;
 - (e) el importe total de las diferencias temporarias asociadas con inversiones en subsidiarias en el extranjero, sucursales, asociadas y negocios conjuntos, para las cuales no se hayan reconocido pasivos por impuestos diferidos [véase el párrafo 28.18(b)];

- (f) el importe total de las diferencias temporarias asociadas con el reconocimiento inicial de la plusvalía para las cuales no se hayan reconocido pasivos por impuestos diferidos [véase el párrafo 28.18(c)];
- 28.30 En las circunstancias descritas en el párrafo 28.25, una entidad deberá revelar la naturaleza de las consecuencias potenciales que podrían producirse en el impuesto a las ganancias si se pagaran dividendos a sus accionistas. Además, la entidad deberá revelar los importes de las consecuencias potenciales en el impuesto a las ganancias, que sea practicable determinar y si hay otras consecuencias potenciales en el impuesto a las ganancias cuya determinación no sea practicable.

Sección 29

Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias

- 29.1 La **hiperinflación** se identifica por las características del entorno económico de un país. Una economía es hiperinflacionaria si la tasa acumulada de inflación en tres años se aproxima al 100% o lo sobrepasa.
- 29.2 Una entidad cuya moneda funcional sea la de una economía hiperinflacionaria, deberá aplicar la NIC 29 *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias* al preparar y presentar sus estados financieros de acuerdo con este [proyecto de] norma.
- 29.3 En breve resumen, la NIC 29 requiere que los estados financieros de una entidad cuya moneda funcional sea la de una economía hiperinflacionaria se expresen en términos de la moneda de presentación al final del **periodo sobre el que se informa**. Las cifras comparativas correspondientes al periodo anterior, requeridas por el párrafo 3.12, y cualquier otra información referente a otros periodos precedentes, deberá también expresarse en términos de la unidad de medida corriente al final del periodo sobre el que se informa. Las pérdidas o ganancias por la posición monetaria neta, deberán incluirse en el resultado, revelando esta información de forma separada.

Sección 30

Conversión de moneda extranjera

- 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** denominados en una 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 deberá identificar su **moneda funcional**. Moneda funcional es la moneda del entorno económico principal en el que opera la entidad.
- 30.3 El entorno económico principal en el que opera una entidad es, normalmente, aquél en el que ésta principalmente genera y gasta el efectivo. Por ello, 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 (esto es, la emisión de instrumentos de deuda y patrimonio);

- (b) la moneda en que normalmente se mantienen los importes cobrados por las actividades de operación.
- 30.5 Al determinar cuál es la moneda funcional de un negocio en el extranjero, y si es la misma que la de la entidad que informa (en este contexto, es la entidad que tiene el negocio en el extranjero como su subsidiaria, sucursal, asociada o negocio conjunto) se considerarán los siguientes factores adicionales:
- (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 se presenta cuando el negocio en el extranjero sólo vende bienes importados de la entidad que informa y remite a la misma los importes obtenidos. Un ejemplo de la segunda situación se presenta cuando el negocio acumula efectivo y otras partidas monetarias, incurre en gastos, genera ingresos y toma préstamos, realizando todo ello, 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 fácilmente disponibles para su remisión 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 normalmente esperadas, sin que la entidad que informa deba poner fondos a su disposición.

Información, en moneda funcional, sobre las transacciones en moneda extranjera

Reconocimiento inicial

- 30.6 Una transacción en moneda extranjera es una transacción denominada en una moneda extranjera o cuya liquidación debe hacerse en ella, incluyendo las transacciones que surgen cuando una entidad:
- (a) compra o vende bienes o servicios cuyo precio se denomina en una moneda extranjera;
 - (b) toma prestados o presta fondos, cuando los importes por cobrar o pagar se denominan en una moneda extranjera; o

- (c) de otra manera adquiere o dispone de activos denominados en moneda extranjera o incurre o liquida pasivos en ella.
- 30.7 En el momento del reconocimiento inicial de una transacción en moneda extranjera, una entidad deberá registrarla utilizando la moneda funcional, mediante la aplicación al importe en moneda extranjera, de la tasa de cambio de contado entre la moneda funcional y la moneda extranjera a la fecha de la transacción.
- 30.8 La fecha de una transacción es la fecha en la que ésta cumple por primera vez las condiciones para su reconocimiento, de acuerdo con este [proyecto de] norma. Por razones prácticas, se utiliza a menudo una tasa que se aproxima a la existente en la fecha de la transacción; por ejemplo, podría utilizarse una tasa media semanal o mensual para todas las transacciones que tienen lugar durante ese periodo en cada moneda extranjera. Sin embargo, cuando las tasas de cambio fluctúan de forma significativa, el uso de la tasa media del periodo es inapropiado.

Información al final de los periodos posteriores

- 30.9 Al final de cada **periodo sobre el que se informa**, una entidad deberá:
- (a) convertir las partidas monetarias en moneda extranjera utilizando la tasa al cierre;
 - (b) convertir 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) convertir las partidas no monetarias que se midan al valor razonable en una moneda extranjera, utilizando las tasas de cambio de la fecha en que el valor razonable se determinó.
- 30.10 Una entidad deberá reconocer, en el resultado del periodo en que se originen, las diferencias de cambio que surgen al liquidar o al convertir partidas monetarias a tasas diferentes de las que se utilizaron para su conversión en el reconocimiento inicial, durante el periodo o en estados financieros anteriores, salvo por lo que se indica en el párrafo 30.13.
- 30.11 Cuando una ganancia o pérdida sobre una partida no monetaria sea reconocida directamente en el patrimonio neto, lo mismo deberá hacer una entidad con cualquier diferencia de cambio que forme parte de esa ganancia o pérdida. Por el contrario, cuando una ganancia o pérdida en una partida no monetaria sea reconocida en los resultados, una entidad deberá reconocer en resultados cualquier diferencia de cambio que forme parte de esa ganancia o pérdida.

Inversión neta en un negocio en el extranjero

- 30.12 Una entidad puede tener una partida monetaria por cobrar o pagar a un negocio en el extranjero. Una partida cuya liquidación no está contemplada ni sea probable 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. Tales partidas monetarias pueden incluir partidas por cobrar o préstamos a largo plazo. No incluyen 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, deberán reconocerse en los resultados de los estados financieros separados de la entidad que informa, o en los estados financieros individuales del negocio en el extranjero, lo que sea más adecuado. 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 es una subsidiaria), esas diferencias de cambio se reconocerán inicialmente como un componente separado del patrimonio neto y serán reconocidas en los resultados cuando se disponga del negocio en el extranjero, de acuerdo con el párrafo 30.24.

Cambio de moneda funcional

- 30.14 Cuando haya un cambio de moneda funcional de una entidad, ésta deberá aplicar los procedimientos de conversión aplicables a la nueva moneda funcional de forma prospectiva, desde la fecha del cambio.
- 30.15 Como se ha observado en el párrafo 30.2, la moneda funcional de una entidad refleja las transacciones, sucesos y condiciones subyacentes y que son relevantes para la entidad. En consecuencia, una vez que se determina la moneda funcional, sólo podrá cambiarse si se produce un cambio en las transacciones, sucesos y condiciones subyacentes. Por ejemplo, un cambio en la moneda que principalmente influye en los precios de venta de los bienes y servicios, podría conducir a 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 el cambio. Los importes resultantes convertidos, en el caso de partidas no monetarias, se considerarán como sus costos históricos. Las diferencias de cambio que surjan de la conversión de un negocio en el extranjero, que se hubieran clasificado anteriormente en el patrimonio neto

de acuerdo con el párrafo 30.13, no se reconocerán en los resultados hasta que se lleve a cabo su disposición del negocio.

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 deberá convertir sus resultados y su **posición financiera** a la moneda de presentación. Por ejemplo, cuando un grupo está formado por entidades individuales con monedas funcionales diferentes, los resultados y la posición financiera de cada entidad se expresarán en una moneda común, a fin de que puedan presentarse estados financieros consolidados.
- 30.18 Una entidad, cuya moneda funcional no sea la moneda de una economía hiperinflacionaria, deberá convertir sus resultados y su posición financiera a una moneda de presentación diferente, utilizando los siguientes procedimientos:
- (a) los activos y pasivos de cada uno de los balances presentados (es decir, incluyendo las cifras comparativas), deberán convertirse a la tasa al cierre en la fecha del balance;
 - (b) los ingresos y gastos de cada estado de resultados (es decir, incluyendo las cifras comparativas), deberán convertirse a las tasas de cambio en las fechas de las transacciones; y
 - (c) todas las diferencias de cambio resultantes, deberán reconocerse como un componente separado del patrimonio neto.
- 30.19 Por razones prácticas, una entidad puede utilizar una tasa que se aproxime a las tasas de cambio en las fechas de las transacciones, por ejemplo una tasa media del periodo, para convertir las partidas de ingresos y gastos. Sin embargo, si las tasas de cambio fluctúan de forma significativa, el uso de la tasa media del periodo es inapropiado.
- 30.20 Las diferencias de cambio referidas en el párrafo 30.18(c) aparecen por:
- (a) la conversión de los ingresos y gastos a las tasas de cambio en las fechas de las transacciones, y los activos y pasivos a la tasa al cierre. Estas diferencias de cambio se originan tanto por las partidas de ingresos y gastos reconocidas en los resultados, como por las reconocidas directamente en el patrimonio neto.

- (b) la conversión de los activos netos iniciales a un tasa al cierre que sea diferente de la tasa de cierre anterior.

Cuando las diferencias de cambio se relacionan con un negocio en el extranjero que se consolida, pero no está participado en su totalidad, las diferencias de cambio acumuladas, surgidas de la conversión y atribuibles a la **participación minoritaria**, se asignan y reconocen como parte de las participaciones minoritarias en el balance consolidado.

- 30.21 Una entidad cuya moneda funcional es la moneda de una economía hiperinflacionaria, deberá convertir sus resultados y su posición financiera a una moneda de presentación diferente, utilizando los procedimientos especificados en los párrafos 42 y 43 de la NIC 21.

Conversión de un negocio en el extranjero a la moneda de presentación del inversor

- 30.22 Al incorporar los resultados y la posición financiera de un negocio en el extranjero a los de la entidad que informa, ésta deberá seguir los procedimientos normales de consolidación, tales como la eliminación de los saldos y transacciones intragrupo de una subsidiaria (véase la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados* y la Sección 14 *Participaciones en Negocios Conjuntos*). No obstante, 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 variaciones en las tasas de cambio dentro de los estados financieros consolidados. Esto es así porque la partida monetaria representa un compromiso de convertir una moneda en otra, y expone a la entidad que informa a una ganancia o pérdida por las fluctuaciones de la moneda. En consecuencia, en los estados financieros consolidados de la entidad que informa, una entidad continúa reconociendo tal diferencia de cambio en los resultados o, si se deriva de las circunstancias descritas en el párrafo 30.13, la entidad deberá clasificarla en patrimonio neto hasta la disposición del negocio en el extranjero.
- 30.23 Cualquier plusvalía surgida por la adquisición de un negocio en el extranjero y cualesquiera ajustes del valor razonable en los **importes en libros** de los activos y pasivos, surgidos de la adquisición de un negocio en el extranjero, deberán tratarse como activos y pasivos del negocio en el extranjero. Así, deberán expresarse en la moneda funcional del negocio en el extranjero, y deberán convertirse a la tasa al cierre, de acuerdo con el párrafo 30.18.

Disposición de un negocio en el extranjero

- 30.24 Cuando se disponga de un negocio en el extranjero, el importe acumulado de las diferencias de cambio diferidas en el componente separado del patrimonio neto relacionado con ese negocio en el extranjero, deberá reconocerse en resultados cuando se reconozca la ganancia o pérdida por la disposición del mismo.

Información a revelar

- 30.25 En los párrafos 30.27 y 30.29, las referencias a la ‘moneda funcional’ se aplican, en el caso de un grupo, a la moneda funcional de la controladora.
- 30.26 Una entidad revelará:
- (a) el importe de las diferencias de cambio reconocidas en los resultados, con excepción de las procedentes de los instrumentos financieros medidos al valor razonable con cambios en los resultados, de acuerdo con la Sección 11; y
 - (b) las diferencias de cambio netas clasificadas en un componente separado del patrimonio neto, y una conciliación del importe de estas diferencias de cambio al principio y al final del periodo.
- 30.27 Una entidad deberá revelar la moneda en que los estados financieros se presentan. Cuando la moneda de presentación sea diferente de la moneda funcional, una entidad deberá señalar este hecho y deberá revelar la moneda funcional y la razón para utilizar una moneda de presentación diferente.
- 30.28 Cuando haya un cambio en la moneda funcional, ya sea de la entidad que informa o de algún negocio en el extranjero significativo, la entidad deberá revelar este hecho y la razón del cambio de la moneda funcional.
- 30.29 Cuando una entidad presente sus estados financieros u otra información financiera en una moneda que es diferente de su moneda funcional o de su moneda de presentación (por ejemplo, una “conversión por conveniencia” de todos los importes a la tasa al cierre), deberá:
- (a) identificar claramente esta información como complementaria, al objeto de distinguirla de la información que cumple con este [proyecto de] norma;
 - (b) revelar la moneda en que se presenta esta información complementaria; y
 - (c) revelar la moneda funcional de la entidad y el método de conversión utilizado para determinar la información complementaria.

Sección 31

Información Financiera por Segmentos

- 31.1 Una entidad que use este [proyecto de] norma no está obligada a presentar información sobre **segmentos de operaciones**. Una entidad que opte por revelar información segmentada en los estados financieros descritos como conformes con la *NIIF para las PyME* deberá cumplir completamente con los requerimiento de la NIIF 8 *Segmentos de Operaciones*. Si una entidad revela información sobre segmentos que no cumple con la NIIF 8, no deberá describir la información como información financiera por segmentos.

Sección 32

Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa

- 32.1 Los hechos ocurridos después del **periodo sobre el que se informa** son todos los hechos favorables o desfavorables ocurridos entre el final del periodo sobre el que se informa y la fecha de autorización de los estados financieros para su publicación. Existen dos tipos de hechos:
- (a) los que suministran evidencia sobre condiciones que ya existían al final del periodo sobre el que se informa (hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que implican ajustes); y
 - (b) los indicativos de condiciones aparecidas después del periodo sobre el que se informa (hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajustes).
- 32.2 Los hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa incluyen todos los hechos hasta la fecha en que los estados financieros son autorizados para su publicación, incluyendo a los ocurridos después del anuncio público del resultado o de otra información financiera seleccionada.

Reconocimiento y medición

Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que implican ajustes

- 32.3 Una entidad deberá ajustar los importes reconocidos en sus estados financieros, incluyendo informaciones relacionadas, para reflejar la incidencia de los hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que impliquen ajustes.
- 32.4 Los siguientes son ejemplos de hechos, posteriores a la fecha del balance, que obligan a una entidad a ajustar los importes reconocidos en sus estados financieros o a reconocer partidas no reconocidas con anterioridad:
- (a) la liquidación de un litigio judicial con posterioridad al final del periodo sobre el que se informa, que confirma que la entidad tenía una obligación presente al final de dicho periodo. La entidad ajustará el importe de cualquier **provisión** reconocida previamente en relación con ese litigio judicial, de acuerdo con la Sección 20 *Provisiones y Contingencias*, o reconocerá una nueva provisión. La entidad no se limitará a revelar una obligación contingente, puesto

que la resolución del litigio proporciona evidencia adicional que ha de tenerse en cuenta, de acuerdo con la Sección 20;

- (b) la recepción, después de la fecha del periodo sobre el que se informa, de información indicativa del deterioro del valor de un activo a esa fecha, o de que necesita ajustarse el importe de la pérdida por deterioro del valor reconocida previamente para ese activo.

Por ejemplo:

- (i) la quiebra de un cliente, ocurrida después de la fecha del periodo sobre el que se informa, generalmente confirma que en tal fecha existía una pérdida sobre la cuenta comercial por cobrar, y que la entidad necesita ajustar el **importe en libros** de dicha cuenta; y
- (ii) la venta de inventarios después del final del periodo sobre el que se informa puede aportar evidencia sobre sus precios de venta al final de periodo sobre el que se informa;
- (c) la determinación, con posterioridad a la fecha del periodo sobre el que se informa, del costo de los activos adquiridos o del producido de activos vendidos antes de dicha fecha;
- (d) la determinación, con posterioridad a la fecha del periodo sobre el que se informa, del importe de la participación en las ganancias netas o de los pagos por incentivos, cuando en la fecha del periodo sobre el que se informa la entidad tiene la obligación legal o implícita de efectuar tales pagos, como resultado de hechos anteriores a esa fecha (véase la Sección 27 *Beneficios a los Empleados*);
- (e) el descubrimiento de fraudes o **errores** que muestren que los estados financieros son incorrectos.

Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajustes

- 32.5 Una entidad no deberá ajustar los importes reconocidos en sus estados financieros, para reflejar la incidencia de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa, si éstos no implican ajustes.
- 32.6 Un ejemplo de hecho posterior a la fecha del periodo sobre el que se informa que no implica ajuste, es la reducción en el valor de mercado de inversiones, ocurrida entre la fecha del periodo sobre el que se informa y la fecha de autorización de los estados financieros para su publicación. Normalmente, la caída del valor de mercado no está relacionada con las condiciones de las inversiones en la fecha del periodo sobre el que se informa, sino que refleja

circunstancias acaecidas en el periodo siguiente. 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 al final del periodo sobre el que se informa aunque pudiera ser necesario proporcionar información adicional en función de lo establecido en el párrafo 32.9.

Dividendos

- 32.7 Si una entidad acuerda distribuir dividendos a los poseedores de instrumentos de patrimonio neto después del periodo sobre el que se informa, la entidad no deberá reconocer estos dividendos como un pasivo al término de dicho periodo.

Información a revelar

Fecha de autorización para la publicación de los estados financieros

- 32.8 Una entidad deberá revelar la fecha en que los estados financieros se autorizaron para su publicación, así como quién dio la autorización. Si los propietarios de la entidad u otros tienen poder para modificar los estados financieros tras la publicación, la entidad deberá revelar este hecho.

Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajustes

- 32.9 Una entidad deberá revelar la siguiente información por cada categoría de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajustes:
- (a) la naturaleza del hecho; y
 - (b) una estimación de sus efectos financieros, o una declaración de que tal estimación no puede hacerse.
- 32.10 Los siguientes son ejemplos de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajustes, que por lo general producirían revelaciones de información:
- (a) una combinación de negocios importante (la Sección 18 *Combinaciones de Negocios*, exige la revelación de información

específica en tales casos), o la disposición de una subsidiaria importante;

- (b) el anuncio de un plan para interrumpir definitivamente una operación;
- (c) las compras de activos muy importantes, la clasificación de activos como mantenidos para la venta de acuerdo con la Sección 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, otras disposiciones de activos, o bien la expropiación de activos importantes por parte del gobierno;
- (d) la destrucción por un incendio de una planta de producción importante;
- (e) el anuncio o el comienzo de la ejecución de una reestructuración importante (véase la NIC 20);
- (f) transacciones importantes de acciones ordinarias y acciones ordinarias potenciales;
- (g) cambios anormalmente grandes de los precios de los activos o de las tasas de cambio de moneda extranjera;
- (h) variaciones 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 (véase la Sección 28 *Impuesto a las Ganancias*);
- (i) aceptación de compromisos o pasivos contingentes, por ejemplo, al otorgar garantías significativas.
- (j) el inicio de litigios importantes, surgidos exclusivamente como consecuencia de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa.

Sección 33

Informaciones a Revelar sobre Partes Relacionadas

- 33.1 Esta Sección requiere que una entidad incluya en sus **estados financieros** las revelaciones de información necesarias para llamar la atención sobre la posibilidad de que su **posición financiera** y su resultado puedan haberse visto afectados por la existencia de **partes relacionadas** y por transacciones realizadas y saldos pendientes con ellas.
- 33.2 Al considerar cada posible relación entre partes relacionadas, una entidad deberá evaluar el fondo de la relación, y no solamente su forma legal.
- 33.3 En el contexto de este [proyecto de] norma, no necesariamente se consideran partes relacionadas:
- (a) dos entidades por el mero hecho de tener en común un director u otro miembro del personal de gestión clave, salvo en los casos contemplados en los párrafos (d) y (f) en la definición de “parte relacionada”.
 - (b) dos participantes en un negocio conjunto, por el mero hecho de **compartir el control** sobre el **negocio conjunto**.
 - (c) cualesquiera de los siguientes simplemente en virtud de sus relaciones normales con la entidad (aunque puedan afectar a la libertad de acción de la entidad o participar en su proceso de toma de decisiones).
 - (i) proveedores de financiación;
 - (ii) sindicatos;
 - (iii) entidades que prestan servicios públicos; y
 - (iv) departamentos del gobierno y agencias,
 - (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 sobre relaciones

- 33.4 Las relaciones entre controladoras y subsidiarias deberán ser objeto de revelación, con independencia de que se hayan producido transacciones entre dichas partes relacionadas. Una entidad deberá revelar el nombre de la controladora de la entidad y, si fuera diferente, el de la controladora principal del grupo. Si ni la controladora de la entidad ni su controladora principal elaborasen estados financieros disponibles para uso público, se revelará también el nombre de la siguiente controladora intermedia más próxima que, dentro del grupo, lo haga (si la hubiere).

Información a revelar sobre las remuneraciones del personal clave de la gerencia

- 33.5 Se considera personal clave de la gerencia a las personas que tienen autoridad y responsabilidad para planificar, dirigir y controlar las actividades de la entidad, ya sea directa o indirectamente, incluyendo cualquier director (ejecutivo o no) de esa entidad. La remuneración incluye todos los beneficios de los empleados (como se define en la Sección 27 *Beneficios de los Empleados*) incluyendo los que tengan la forma de pagos basados en acciones (ver la Sección 25 *Pagos basados en Acciones*). Los beneficios a los empleados comprenden todos los tipos de compensaciones pagadas, por pagar o suministradas por la entidad o en nombre de la misma (por ejemplo, por su controladora o por un accionista), a cambio de servicios prestados a la entidad. También incluyen contraprestaciones pagadas en nombre de la controladora de la entidad, respecto de ésta.
- 33.6 Una entidad deberá revelar información sobre las remuneraciones del personal clave de la gerencia en total y para cada una de las siguientes categorías:
- (a) beneficios a corto plazo a los empleados;
 - (b) beneficios post-empleo;
 - (c) otros beneficios a largo plazo;
 - (d) indemnizaciones por cese de contrato; y
 - (e) pagos basados en acciones.

Información a revelar sobre transacciones entre partes relacionadas

- 33.7 **Una transacción entre partes relacionadas** es una transferencia de recursos, servicios u obligaciones entre partes relacionadas, con independencia de que se cargue o no un precio. Los ejemplos de transacciones entre partes relacionadas que son comunes en las PyME incluyen, pero no se limitan a;
- (a) transacciones entre una entidad y su propietario(s) principal(es).
 - (b) transacciones entre una entidad y otra en las que ambas están bajo el control común de una sola entidad o individuo.
 - (c) transacciones en las que una entidad o un individuo que controla a la entidad que informa incurre directamente en gastos que de otra forma hubieran sido soportados por la entidad que informa.
- 33.8 Cuando hayan existido transacciones entre partes relacionadas, una entidad deberá revelar la naturaleza de la relación con cada parte implicada, así como la información sobre las transacciones y saldos pendientes que sea necesaria para la comprensión de los efectos potenciales que la relación tiene sobre los estados financieros. Estos requisitos de revelación de información son adicionales a los requerimientos de revelación de información sobre la remuneración del personal de gestión clave que contiene el párrafo 33.6. Como mínimo, tal información deberá incluir:
- (a) el importe de las transacciones;
 - (b) el importe de los saldos pendientes y:
 - (i) sus plazos y condiciones, incluyendo si están garantizados o no lo están, así como la naturaleza de la contraprestación fijada para su liquidación; y
 - (ii) detalles de cualquier garantía otorgada o recibida;
 - (c) provisiones por deudas de dudoso cobro relacionadas con el importe de los saldos pendientes; y
 - (d) el gasto reconocido durante el periodo respecto de las deudas incobrables o de dudoso cobro de partes relacionadas.
- 33.9 Una entidad deberá revelar la información requerida por el párrafo 33.8 de forma separada para cada una de las siguientes categorías:
- (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 uno de los participantes;
 - (f) personal clave de la gerencia de la entidad o de su controladora (tomado en su conjunto); y
 - (g) otras partes relacionadas.
- 33.10 Los siguientes son ejemplos de transacciones sobre las que se ha de informar cuando se hubieran producido con una parte relacionada:
- (a) compras o ventas de bienes (terminados o no);
 - (b) compras o ventas de propiedades y otros activos;
 - (c) prestación o recepción de servicios;
 - (d) arrendamientos;
 - (e) transferencias de investigación y desarrollo;
 - (f) transferencias en función de acuerdos de licencias;
 - (g) transferencias realizadas en función de acuerdos de financiación (incluyendo préstamos y aportaciones de patrimonio neto, ya sean en efectivo o en especie);
 - (h) otorgamiento de garantías y avales;
 - (i) cancelación de pasivos en nombre de la entidad o por la entidad en nombre de otra tercera parte; y
 - (j) participación de una controladora o subsidiaria en un plan de beneficios definido que comparte riesgos entre entidades del grupo.
- 33.11 Una entidad no deberá indicar que las transacciones entre partes relacionadas fueron realizadas en términos equivalentes a los prevalecientes en transacciones realizadas en condiciones de independencia mutua a menos que tales condiciones puedan ser justificadas o comprobadas.
- 33.12 Una entidad puede revelar partidas de naturaleza similar combinándolas, 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.

Sección 34

Ganancias por Acción

- 34.1 Una entidad que utilice este [proyecto de] norma no está obligada a presentar importes de ganancias por acción. Sin embargo, cuando la entidad revele ganancias por acción deberá calcularlas y revelarlas de acuerdo con la NIC 33 *Ganancias por Acción*.

Sección 35

Sectores Industriales especializados

Agricultura

35.1 Una entidad que utilice este [proyecto de] norma y esté implicada en la **actividad agrícola** deberá determinar, para cada uno de sus **activos biológicos**, si su **valor razonable** es fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado:

- (a) La entidad deberá aplicar el modelo del valor razonable de los párrafos 10-29 de la NIC 41 *Agricultura* para contabilizar aquellos activos biológicos cuyo valor razonable sea fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado, y la entidad deberá revelar toda la información relacionada requerida por la NIC 41.
- (b) La entidad deberá medir los activos biológicos cuyo valor razonable no sea fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado, al costo menos cualquier **depreciación** acumulada y cualquier pérdida por deterioro del valor acumulada. La entidad deberá revelar, para tales activos biológicos:
 - (i) una descripción de los mismos;
 - (ii) una explicación de la razón por la cual el valor razonable no puede medirse con fiabilidad;
 - (iii) si es posible, el rango de estimaciones entre las que sea altamente probable que se encuentre el valor razonable;
 - (iv) el método de depreciación utilizado;
 - (v) las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas; y
 - (vi) el **importe en libros** bruto y la depreciación acumulada (combinada con las pérdidas por deterioro del valor acumuladas), tanto al principio como al final del periodo.

La entidad deberá medir la **producción agrícola** cosechada o recolectada de sus activos biológicos a su valor razonable menos los costos estimados en el punto de venta en el momento de la cosecha. Tal medición es el costo a esa fecha, cuando se aplique la Sección 12 *Inventarios*, u otras secciones de este [proyecto de] norma.

Industrias extractivas

- 35.2 Una entidad que utilice este [proyecto de] norma y esté implicada en la exploración, evaluación, o extracción de recursos minerales deberá reconocer el desembolso por exploración como un gasto en el periodo en que se haya incurrido. En la contabilización de desembolsos por la adquisición o el desarrollo de activos tangibles o intangibles para su uso en industrias extractivas, la entidad debe aplicar las secciones 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, y 17 *Activos Intangibles Diferentes de la Plusvalía*, respectivamente. Cuando una entidad tenga una obligación de dismantelar o trasladar un elemento o restaurar un emplazamiento, tales obligaciones y costos se contabilizarán según la Sección 20 *Provisiones y Contingencias*.

Seguros

- 35.3 Dado que una aseguradora mantiene activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de agentes externos, tiene una obligación pública de rendir cuentas y, por lo tanto, no es una PyME como se define en el párrafo 1.1. Este [proyecto de] norma no se propone para aseguradoras y no debe ser empleado por ellas.

Sección 36

Operaciones Discontinuas y Activos Mantenidos para la Venta

Operaciones discontinuadas

- 36.1 Una **operación discontinuada** es un **componente de una entidad** que ha sido dispuesto o que ha sido clasificado como **mantenido para la venta**, y que
- (a) representa una línea del negocio o un área geográfica de operaciones separada e importante;
 - (b) es parte de un único plan coordinado para disponer de una línea de negocio o un área geográfica de la operación que sea importante y pueda considerarse separada del resto; o
 - (c) es una entidad subsidiaria adquirida exclusivamente con la finalidad de revenderla.

Presentación e información a revelar

- 36.2 Una entidad deberá revelar:
- (a) en el estado de resultados, un importe único que comprenda el total de:
 - (i) el resultado después de impuestos de las operaciones discontinuadas; y
 - (ii) la ganancia o pérdida después de impuestos reconocida por la medición a valor razonable menos los costos de venta, o bien por la disposición de los activos o grupos de activos y pasivos constituyentes de la operación discontinuada.
 - (b) un desglose del importe único recogido en el apartado (a) anterior, detallando:
 - (i) los ingresos ordinarios, los gastos y el resultado antes de impuestos de las operaciones discontinuadas;
 - (ii) el resultado reconocido por la medición a valor razonable menos los costos de venta, o por la disposición de los activos o grupos de activos constituyentes de la operación discontinuada; y

Este desglose podría presentarse en las notas o en el estado de resultados. Si se lo presenta en el estado de resultados, deberá presentarse en una sección identificada como relacionada con las operaciones discontinuadas, esto es, separadamente de las operaciones en discontinuación.

- (c) los flujos netos de efectivo atribuibles a las actividades de operación, de inversión y de financiación de las operaciones discontinuadas. Estas revelaciones podrían presentarse en las notas o en los **estados financieros**.
- 36.3 A menos que sea **impracticable**, una entidad deberá reexpresar las informaciones a revelar en el párrafo anterior, para los periodos anteriores presentados en los estados financieros, de forma que las informaciones a revelar se relacionen con todas las operaciones que hayan sido discontinuadas al final del **periodo sobre el que se informa** para el último periodo presentado.
- 36.4 Si una entidad deja de clasificar un componente de una entidad como mantenido para la venta, deberá reclasificar los resultados de las operaciones previamente presentados en operaciones discontinuadas, y deberá incluirlos en los ingresos por operaciones continuas para todos los periodos presentados. Los importes referidos a los periodos anteriores deberán describirse como habiendo sido reelaborados.

Activos no corrientes mantenidos para la venta

- 36.5 Una entidad deberá clasificar los activos no corrientes (incluyendo propiedades, planta y equipo, intangibles, e inversiones en subsidiarias, asociadas, y negocios conjuntos) como mantenidos para la venta, si su **importe en libros** será recuperado principalmente por medio de una transacción de venta y no de su uso continuado. Si este fuera el caso, el activo (o grupo para vender o disponer de él por otra vía) debe estar disponible para la venta inmediata en su condición presente (sujeto sólo a los términos que son usuales y habituales para la venta de dichos activos), su venta debe ser altamente **probable**, y la entidad debe esperar que la venta se complete en el plazo de un año desde la fecha de su clasificación como mantenido para la venta.
- 36.6 Una entidad deberá medir un activo no corriente (o grupo para vender o disponer de él por otra vía) clasificado como mantenido para la venta, por el importe que fuere menor entre su importe en libros y su valor razonable menos los costos de venta.

- 36.7 Una entidad no deberá depreciar (o amortizar) un activo no corriente mientras esté clasificado como mantenido para la venta, o mientras forme parte del grupo para vender o disponer de él por otra vía clasificado como mantenido para la venta. Los intereses y otros gastos atribuibles a los pasivos de un grupo para vender o disponer de él por otra vía clasificado como mantenido para la venta, deberán continuar siendo reconocidos.

Información a revelar

- 36.8 Una entidad deberá revelar la siguiente información en el periodo en que los activos no corrientes hayan sido clasificados como mantenidos para la venta o vendidos:
- (a) una descripción del activo o del grupo para vender o disponer de él por otra vía;
 - (b) una descripción de los hechos y circunstancias de la venta, o que hayan llevado a la disposición esperada del mismo, y la forma y momento esperados para dicha disposición; y
 - (c) el resultado reconocido, si no se lo presentase por separado en el estado de resultados.

Sección 37

Información Financiera Intermedia

- 37.1 Una entidad que emita una **información financiera intermedia** que sea clasificada como conforme con este [proyecto de] norma deberá aplicar la NIC 34 *Información financiera Intermedia* o todos los requisitos de este [proyecto de] norma, excepto por lo estipulado en el párrafo 37.2.
- 37.2 Si una entidad no prepara de forma rutinaria estados financieros intermedios, pero se requiere que lo haga por única vez (por ejemplo, en relación con una **combinación de negocios**) y la preparación de estados financieros del período intermedio comparativo anterior es **impracticable**, dicha entidad puede utilizar sus estados financieros anuales anteriores como la información comparativa del período anterior requerida por la NIC 34 o por el párrafo 3.12.

Sección 38

Transición a la NIIF para las PyME

- 38.1 Esta sección se aplica a **una entidad que adopte por primera vez la NIIF para las PyME** independientemente de si su marco contable anterior estuvo basado en las **Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)** completas u en otro conjunto de principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA). Una entidad que adopte por primera vez las *NIIF para las PyME* deberá aplicar esta sección en los primeros **estados financieros** que estén conformes con este [proyecto de] norma.
- 38.2 Los primeros estados financieros de una entidad con arreglo a este [proyecto de] norma son los primeros estados financieros anuales en los cuales la entidad hace una declaración, explícita y sin reservas en dichos estados financieros del cumplimiento con la *NIIF para las PyME*. Por ejemplo, los estados financieros elaborados con arreglo a este [proyecto de] norma son los primeros estados financieros de una entidad si la entidad:
- (a) no presentó estados financieros en los anteriores periodos.
 - (b) presentó sus estados financieros anteriores más recientes según requerimientos nacionales que no se ajustan en todos los aspectos a este [proyecto de] norma; o
 - (c) presentó sus estados financieros anteriores más recientes en conformidad con las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF completas).
- 38.3 El Párrafo 3.15 de este [proyecto de] norma define un conjunto completo de estados financieros.
- 38.4 El Párrafo 3.12 de este [proyecto de] norma requiere que un conjunto completo de estados financieros revele información comparativa con respecto al periodo comparable previo para todos los importes monetarios presentados en los estados financieros, así como también alguna información comparativa de tipo narrativo y descriptivo. Una entidad puede presentar información comparativa con respecto a más de un ejercicio anterior. Por ello, la fecha de transición de una entidad a este [proyecto de] norma es el comienzo del primer periodo por el que la entidad presenta información comparativa completa según este [proyecto de] norma en sus primeros estados financieros presentados según este [proyecto de] norma.

- 38.5 Excepto por lo previsto en los párrafos del 38.7-38.9, una entidad deberá, en su balance de apertura de la fecha de transición a este [proyecto de] norma (es decir, el comienzo del primer periodo presentado):
- (a) reconocer todos los activos y pasivos cuyo reconocimiento sea requerido por la *NIIF para las PyME*;
 - (b) no reconocer partidas como activos o pasivos si este [proyecto de] norma no lo permite;
 - (c) reclasificar las partidas que hubiere reconocido según su marco de contabilidad anterior, como algún tipo de activo, pasivo o componente del patrimonio neto que sea de un tipo distinto de los activos, pasivos o componentes del patrimonio neto, de acuerdo con este [proyecto de] norma; y
 - (d) aplicar este [proyecto de] norma en la medición de todos los activos y pasivos reconocidos.
- 38.6 Las **políticas contables** que una entidad use en su balance de apertura según este [proyecto de] norma, pueden diferir de las que aplicaba en la misma fecha utilizando su marco de contabilidad anterior. Los ajustes resultantes se originan en sucesos, otros sucesos o condiciones anteriores a la fecha de transición a este [proyecto de] norma. Por tanto, la entidad reconocerá tales ajustes directamente en las ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, en otra categoría dentro del patrimonio) a la fecha de transición a este [proyecto de] norma.
- 38.7 En la primera adopción de este [proyecto de] norma, una entidad no deberá cambiar la contabilidad llevada a cabo según su marco de contabilidad anterior para cualquiera de las siguientes transacciones:
- (a) **baja en cuentas** de activos financieros y pasivos financieros;
 - (b) contabilización de coberturas;
 - (c) estimaciones; y
 - (d) activos clasificados como **mantenidos para la venta y operaciones discontinuadas**.
- 38.8 Una entidad podrá utilizar una o más de las siguientes excepciones al preparar sus primeros estados financieros en conformidad con este [proyecto de] norma.
- (a) **Combinaciones de negocios**. Una entidad que adopte por primera vez puede optar por no aplicar la Sección 18 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía* a las combinaciones realizadas antes de la fecha de transición a este [proyecto de] norma. Sin embargo, si un adoptante por primera vez reexpresa cualquier combinación de

negocios para cumplir con la Sección 18, deberá reexpresar todas las combinaciones de negocios posteriores.

- (b) **Valor razonable o revaluación como costo atribuido.** Para una partida de propiedades, planta y equipo, un adoptante por primera vez puede utilizar una revaluación prevista en los PCGA anteriores, efectuada a la fecha de la transición a este [proyecto de] norma o antes, como su costo atribuido a esa fecha.
 - (c) **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 neto y que se reconozcan tales diferencias en resultados a la venta o disposición por otra vía. Un adoptante por primera vez puede optar por no reconocer ninguna diferencia de conversión acumulada en patrimonio en la fecha de transición a este [proyecto de] norma.
 - (d) **Instrumentos financieros compuestos.** El párrafo 21.7 requiere que una entidad divida un instrumento financiero compuesto en sus componentes de pasivo y patrimonio neto en el momento de la emisión. Un adoptante por primera vez no necesita separar esos dos componentes si el componente de pasivo había dejado de existir en la fecha de transición a este [proyecto de] norma.
 - (e) **Transacciones con pagos basados en acciones** Se recomienda al adoptante por primera vez, pero no se le obliga, a aplicar la Sección 25 *Pagos Basados en Acciones* a los instrumentos de patrimonio neto concedidos antes de la fecha de transición a este [proyecto de] norma.
 - (f) **Impuestos diferidos.** A un adoptante por primera no se le requiere que reconozca los **activos por impuestos diferidos o pasivos por impuestos diferidos** relacionados con diferencias entre la base fiscal y el **importe en libros** de cualesquiera activos o pasivos cuando el reconocimiento de dichos activos o pasivos por impuestos diferidos conlleve un costo indebido o un esfuerzo desproporcionado.
- 38.9 Cuando a una entidad le resulte **impracticable** la reexpresión del balance de apertura en la fecha de transición de acuerdo con este [proyecto de] norma, la entidad deberá aplicar los párrafos del 38.5-38.8 en el primer periodo para el que resulte practicable hacerlo, y deberá revelar la fecha de transición y el hecho de que la información presentada sobre periodos anteriores no es comparable. Cuando a una entidad le resulte impracticable la provisión de información requerida por este [proyecto de] norma para cualquier periodo anterior al periodo por el cual prepara sus primeros estados financieros según este [proyecto de] norma, deberá revelarse la omisión.

Información a Revelar

Explicación de la transición a la NIIF para las PYME

- 38.10 Una entidad deberá explicar de qué modo la transición desde el marco de contabilidad anterior a este [proyecto de] norma, ha afectado a la **posición financiera**, al **rendimiento** financiero y a los **flujos de efectivo** informados con anterioridad.

Conciliaciones

- 38.11 Para cumplir con el párrafo 38.10, los primeros estados financieros preparados por una entidad según este [proyecto de] norma deberán incluir:
- (a) conciliaciones de su patrimonio neto informado, según el marco de contabilidad anterior con el que resulte con arreglo a este [proyecto de] norma para cada una de las siguientes fechas:
 - (i) la fecha de transición a este [proyecto de] norma; y
 - (ii) el final del último periodo presentado en los estados financieros más recientes de la entidad, según el marco de contabilidad anterior; y.
 - (b) una conciliación del resultado informado según el marco de contabilidad anterior, para el último periodo incluido en los estados financieros anuales más recientes de la entidad, con el resultado según este [proyecto de] norma para el mismo periodo.
- 38.12 Si Cuando una entidad tuviese conocimiento de errores contenidos en la información elaborada según el marco de contabilidad anterior, las conciliaciones requeridas por los párrafos (a) y (b) del párrafo 38.11 deberán distinguir las correcciones de tales errores de los cambios en las políticas contables.
- 38.13 Cuando una entidad no haya presentado estados financieros en periodos anteriores, deberá revelar este hecho en sus primeros estados financieros de acuerdo con este [proyecto de] norma.

GLOSARIO

a punto de aprobarse (substantively enacted)	Las tasas fiscales deberán considerarse como a punto de aprobarse cuando los sucesos futuros requeridos por el proceso de aprobación no van a cambiar el resultado.
acciones propias en cartera (treasury shares)	Instrumentos de patrimonio propio de una entidad, en poder de ella o de otros miembros del grupo consolidado.
actividad agrícola (agricultural activity)	Gestión, por parte de una entidad, de las transformaciones de carácter biológico de activos biológicos, sea para destinarlos a la venta, para dar lugar a productos agrícolas o para convertirlos en otros activos biológicos diferentes.
actividades de financiación (financing activities)	Actividades que producen cambios en el tamaño y la composición del patrimonio aportado y de los préstamos tomados por parte de la entidad.
actividades de inversión (investing activities)	Las de adquisición y disposición de activos a largo plazo y de otras inversiones no incluidas en los equivalentes al efectivo.
actividades de operación (operating activities)	Las actividades que constituyen la principal fuente de ingresos ordinarios de la entidad, y otras actividades que no son de inversión ni de financiación.
activo biológico (biological asset)	Un animal vivo o una planta.
activo contingente (contingent asset)	Un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad.

**activo financiero
(financial asset)**

Cualquier activo que sea:

- (a) efectivo;
- (b) un instrumento de patrimonio neto 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 sea o pueda ser liquidado utilizando los instrumentos de patrimonio propios de la entidad, y que:
 - (i) obliga o puede obligar a la entidad a recibir 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, no 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.

activo intangible (intangible asset)	<p>Activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física. Dicho activo es identificable cuando:</p> <ul style="list-style-type: none">(a) es separable, esto es, es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, cedido, transferido, entregado en licencia, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con el contrato, activo o pasivo con los que guarde relación; o(b) surge de derechos contractuales o de otros derechos legales, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos u obligaciones.
activo mantenido para la venta (held-for-sale asset)	<p>Activo cuyo importe en libros deberá recuperarse principalmente a través de una transacción de venta y no a través de uso continuado.</p>
activo (asset)	<p>Un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.</p>
activos del plan (de un plan de beneficios a empleados) [plan assets (of an employee benefit plan)]	<ul style="list-style-type: none">(a) Activos poseídos por un fondo de beneficios a largo plazo para los empleados, y(b) pólizas de seguros aptas.
activos por impuestos diferidos (deferred tax assets)	<p>Importes de impuestos sobre las ganancias a recuperar en periodos futuros, relacionadas con:</p> <ul style="list-style-type: none">(a) las diferencias temporarias deducibles;(b) la compensación de pérdidas que todavía no hayan sido objeto de deducción fiscal; y(c) la compensación de créditos no utilizados.
adoptante por primera vez de la NIIF para las PyME. (first-time adopter of the IFRS for SMEs)	<p>Una entidad que presenta sus primeros estados financieros anuales conforme a la <i>NIIF para las PyME</i>, sin tener en cuenta si su marco de contabilidad anterior eran las NIIF completas u otro conjunto de normas contables.</p>

altamente probable (highly probable)	Con una probabilidad significativamente mayor de que ocurra que de que no ocurra.
amortización (amortisation)	La distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.
aplicación prospectiva de un cambio de política contable [prospective application (of a change in accounting policy)]	Aplicación de la nueva política contable a las transacciones, otros sucesos y condiciones ocurridos tras la fecha en que se cambió la política.
aplicación retroactiva (de un cambio de política contable) [retrospective application (of a change in accounting policy)]	Aplicación de una nueva política contable a transacciones, otros sucesos y condiciones, como si se la hubiera aplicado siempre.
arrendamiento financiero (finance lease)	Un arrendamiento que transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de un activo. La propiedad de éste puede ser eventualmente transferida o no serlo. Un arrendamiento diferente a un arrendamiento financiero es un arrendamiento operativo.
arrendamiento operativo (operating lease)	Un arrendamiento que no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas asociados a la propiedad. Cualquier arrendamiento distinto a un arrendamiento financiero.
arrendamiento (lease)	Acuerdo en el que el arrendador cede al arrendatario el derecho a usar un activo durante un periodo determinado a cambio de una suma única de dinero o de una serie de pagos o cuotas.
asociada (associate)	Una entidad, incluyendo las entidades sin forma jurídica definida, tales como una fórmula asociativa con fines empresariales, sobre la que el inversor posee influencia significativa, y no es una subsidiaria ni constituye una participación en un negocio conjunto.

ausencias compensadas acumulables (accumulating compensated absences)	Aquellas cuyo disfrute puede diferirse, de manera que los derechos correspondientes pueden ser usados en periodos posteriores, siempre que en el periodo corriente no se hayan disfrutado enteramente.
baja en cuentas (derecognition)	La eliminación, del balance de la entidad, de un activo o de un pasivo previamente reconocido.
balance (balance sheet)	Estado financiero que presenta la relación de activos, pasivos y patrimonio neto de una entidad en un momento del tiempo.
base contable de acumulación o devengo (accrual basis of accounting)	Los efectos de las transacciones y demás sucesos se reconocen cuando ocurren (y no cuando se recibe o paga dinero u otro equivalente al efectivo). Asimismo se registran en los libros contables y se informa sobre ellos en los estados financieros de los periodos con los cuales se relacionan.
base fiscal (tax basis)	La medida, bajo la ley fiscal existente, de un activo, un pasivo o un instrumento de patrimonio neto. Ese activo, pasivo o instrumento de patrimonio neto puede reconocerse a efectos de información fiscal y financiera, a efectos de información fiscal pero no financiera, o a efectos de información financiera pero no fiscal.
beneficios a los empleados (employee benefits)	Todo tipo de contraprestaciones que la entidad proporciona a los trabajadores a cambio de los servicios prestados.
beneficios irrevocables (vested benefits)	Beneficios derivados de las condiciones de un plan de beneficios por retiro, a los que se tiene derecho sin que esto esté condicionado a la continuidad en el empleo.
beneficios por terminación (termination benefits)	Remuneraciones a pagar a los empleados como consecuencia de: <ul style="list-style-type: none"> (a) la decisión de una entidad de rescindir el contrato de un empleado antes de la edad normal de retiro; o (b) la decisión de un empleado de aceptar voluntariamente la conclusión de la relación de trabajo a cambio de tales beneficios.

beneficios post-empleo (post-employment benefits)	Retribuciones (diferentes de los beneficios por terminación) que se pagan a los empleados tras su periodo activo en la entidad.
cambio de estimación contable (change in accounting estimate)	Ajuste al importe en libros de un activo o de un pasivo, o al importe del consumo periódico de un activo, que se produce tras la evaluación de la situación actual del elemento, así como de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes. Los cambios de estimaciones contables son el resultado de nueva información o de nuevos acontecimientos y, en consecuencia, no son correcciones de errores.
clase de activos (class of assets)	Un agrupamiento de activos de similar naturaleza y uso en las actividades de la entidad.
combinación de negocios (business combination)	Unión entre entidades o negocios separados en una única entidad que informa.
componente de una entidad (component of an entity)	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.
comprensibilidad (understandability)	La cualidad de la información que la hace inteligible para los usuarios que tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y empresariales y de la contabilidad, así como voluntad para estudiarla con razonable diligencia.
compromiso en firme (firm commitment)	Acuerdo obligatorio para intercambiar una determinada cantidad de recursos a un precio determinado, en una fecha o fechas futuras especificadas.
contrato de construcción (construction contract)	Un contrato, específicamente negociado, para la fabricación de un activo o de un conjunto de activos, que están íntimamente relacionados entre sí o son interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su destino o utilización final.

contrato de seguro (insurance contract)	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 especificado (el evento asegurado) que afecta de forma adversa al tenedor del seguro.
control conjunto (joint control)	Un acuerdo contractual para compartir el control sobre una actividad económica. Existe sólo cuando las decisiones estratégicas y de operaciones relativas a la actividad exigen el consenso unánime de las partes que comparten el control (los participantes).
control de una entidad (control of an entity)	Poder de dirigir las políticas financiera y de operación de una entidad, para obtener beneficios de sus actividades.
controladora (parent)	Una entidad que tiene una o más subsidiarias.
costos por préstamos (borrowing costs)	Intereses y otros costos, incurridos por la entidad, que están relacionados con los fondos que se han tomado en préstamo.
cotizados públicamente (publicly traded)	Registrados en una comisión de valores u otra organización reguladora, con el propósito de su venta en un mercado público.
depreciación (depreciation)	Distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.
desarrollo (development)	Aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento a un plan o diseño para la producción de materiales, aparatos, productos, procesos o sistemas nuevos o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.
diferencias temporales (timing differences)	Ingresos o gastos que se reconocen en el estado de resultados en un periodo pero que, de acuerdo con las leyes o regulaciones fiscales, se incluyen en el ingreso imponible de un periodo diferente.

**diferencias temporarias
(temporary differences)**

Diferencias entre la base fiscal de un activo o pasivo y su importe en libros en los estados financieros, que darán lugar a importes imponibles o deducibles cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado. Las diferencias temporarias pueden ser imponibles o deducibles.

**diferencias temporarias
deducibles
(deductible temporary
differences)**

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.

**diferencias temporarias
imponibles
(taxable temporary
differences)**

Diferencias temporarias que darán lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal de periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.

**efectivo
(cash)**

Efectivo tenido y depósitos a la vista.

**eficacia de una cobertura
(effectiveness of a hedge)**

Grado en el que los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo de la partida cubierta que son atribuibles al riesgo cubierto, se compensan con los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo del instrumento de cobertura.

**elementos de los estados
financieros
(elements of financial
statements)**

Grandes categorías de los efectos financieros de las transacciones y otros eventos y condiciones.

- (a) Los elementos directamente relacionados con la medida de la posición financiera son los activos, los pasivos y el patrimonio neto.
- (b) Los elementos directamente relacionados con la medida del resultado son los ingresos y los gastos.

**entidad controlada de
forma conjunta
(jointly controlled entity)**

Un negocio conjunto que implica la creación de una sociedad por acciones, una fórmula asociativa con fines empresariales u otro tipo de entidad, en las cuales cada participante adquiere una participación. La entidad opera de la misma manera que otras entidades, salvo por la existencia de un acuerdo contractual entre los participantes que establece el control conjunto sobre la actividad económica de la misma.

**entidades pequeñas y
medianas (PyME)
[small and medium-sized
entities (SMEs)]**

Las PyME son entidades que:

- (a) no tienen la obligación pública de rendir cuenta; y
- (b) publican estados financieros con propósitos de información general para usuarios externos.

**equivalentes al efectivo
(cash equivalents)**

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.

**errores
(errors)**

Omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o más ejercicios anteriores, resultantes de un fallo al emplear o de un error al utilizar información fiable que:

- (a) estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron autorizados a emitirse; y
- (b) podía razonablemente esperarse que se hubiera obtenido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.

estado de cambios en el patrimonio neto (statement of changes in equity)	Estado financiero que presenta el resultado de un periodo, las partidas de ingresos y gastos reconocidas directamente en el patrimonio neto del periodo, los efectos de cambios de políticas contables y las correcciones de errores reconocidas en el periodo, y (dependiendo del formato del estado de cambios en el patrimonio neto elegido por la entidad) los importes de las transacciones habidas en el periodo con los poseedores de instrumentos de participación en el patrimonio neto en su carácter de tales.
estado de flujos de efectivo (cash flow statement)	Estado financiero que proporciona información sobre los cambios en el efectivo y equivalentes al efectivo de una entidad durante un periodo, mostrando por separado los provenientes de las actividades de operación, de inversión y de financiación.
estado de resultados (income statement)	Estado financiero que presenta información sobre el rendimiento de una entidad para un periodo, es decir, la relación entre ingresos y gastos.
estado de resultados y ganancias acumuladas (statement of income and retained earnings)	Estado financiero que presenta el resultado y los cambios del periodo en las ganancias acumuladas.
estados financieros (financial statements)	Representación estructurada de la posición financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de una entidad.
estados financieros combinados (combined financial statements)	Los estados financieros de dos o más entidades controladas por un único accionista.
estados financieros con propósito general (general purpose financial statements)	Estados financieros que se dirigen a satisfacer las necesidades comunes de información de un amplio espectro de usuarios, por ejemplo accionistas, acreedores, empleados y el público en general.
estados financieros consolidados (consolidated financial statements)	Los estados financieros de un grupo de entidades formado por una controladora y una o más subsidiarias.

estados financieros separados (separate financial statements)	Aquellos presentados por una controladora, un inversor en una asociada o un participante en una entidad controlada conjuntamente, en los que las inversiones correspondientes se contabilizan a partir de las cantidades directamente invertidas, y no en función de los resultados obtenidos y de los activos netos poseídos por la entidad en la que se ha invertido. Si un inversor en una asociada o en una entidad controlada conjuntamente no es también una controladora, sus estados financieros no son estados financieros separados.
fecha a la cual se informa (reporting date)	El final del último periodo cubierto por los estados financieros o por un informe financiero intermedio.
fecha de concesión (grant date)	Fecha en la que la entidad y un tercero (incluyendo a los empleados) alcanzan un acuerdo de pagos basados en acciones, que se produce cuando la entidad y la otra parte llegan a un entendimiento compartido sobre los plazos y condiciones del acuerdo. En la fecha de concesión, la entidad confiere a la otra parte el derecho a recibir efectivo, otros activos, o instrumentos de patrimonio de la misma, sujeto al cumplimiento, en su caso, de determinadas condiciones para la consolidación. 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.
fiabilidad (reliability)	La información es fiable cuando está libre de error significativo y sesgo, y representa fielmente lo que pretende representar o puede esperarse razonablemente que represente.
flujos de efectivo (cash flows)	Entradas y salidas de efectivo y equivalentes al efectivo.
ganancia - resultado (profit)	El importe residual que queda tras haber deducido los gastos de los ingresos.
ganancia fiscal (pérdida fiscal) [taxable profit (tax loss)]	Ganancia (pérdida) de un período, determinada de acuerdo con las reglas establecidas por las autoridades fiscales, sobre la que se calculan los impuestos a las ganancias por pagar (o por recuperar).

ganancias (gains)	Aumentos en los beneficios económicos que cumplen la definición de ingresos pero que no son ingresos ordinarios.
Gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias (tax expense/tax income)	Importe total incluido al determinar el resultado del periodo, con respecto del impuesto corriente y del impuesto diferido.
Gasto (ingreso) por el impuesto diferido [deferred tax expense (income)]	El importe del gasto (ingreso) por el impuesto incluido en la determinación del resultado del periodo con respecto a los cambios en los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos durante el periodo.
gastos (expenses)	Disminuciones en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien del nacimiento o aumento de los pasivos, que dan como resultado disminuciones en el patrimonio neto y no están relacionados con las distribuciones realizadas a quienes participan en este patrimonio.
grupo para vender o disponer de él por otra vía (disposal group)	Un grupo de activos que van a ser dispuestos de forma conjunta como grupo en una única operación, junto con los pasivos directamente asociados con tales activos que se vayan a transferir en la transacción.
importe depreciable (depreciable amount)	El costo de un activo o el importe que lo sustituya (en los estados financieros) menos su valor residual.
importe en libros (carrying amount)	Importe por el que un activo o un pasivo está reconocido en el balance.
importe notional (notional amount)	La cantidad de unidades monetarias, acciones, fanegas, libras u otras unidades especificadas en un contrato de instrumento financiero.
impracticable (impracticable)	La aplicación de un requisito es impracticable cuando la entidad no pueda aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo.

impuesto a las ganancias (income tax)	Todos los impuestos, nacionales y extranjeros, basados en ganancias fiscales. El impuesto a las ganancias incluye también impuestos, tales como retenciones de impuestos que una subsidiaria, asociada o negocio conjunto paga directamente al gobierno, por repartos de ganancias a la entidad que informa.
impuesto corriente (current tax)	Cantidad a pagar (recuperar) por el impuesto a las ganancias relativo a la ganancia (pérdida) fiscal del periodo corriente.
informe financiero intermedio (interim financial report)	Un informe financiero que contiene un conjunto de estados financieros completos o un conjunto de estados financieros condensados para un periodo intermedio.
ingreso ordinario (revenue)	Entrada bruta de beneficios económicos, durante el periodo, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, siempre que tal entrada dé lugar a un aumento en el patrimonio neto que no esté relacionado con las aportaciones de quienes participan en ese patrimonio.
ingreso (income)	Incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como disminuciones de las obligaciones, que dan como resultado aumentos del patrimonio neto y no están relacionados con las aportaciones de los participantes en este patrimonio.
instrumento financiero (financial instrument)	Un contrato que da lugar a un activo financiero en una entidad y a un pasivo financiero o un instrumento de capital en otra entidad.
instrumento financiero compuesto (compound financial instrument)	Un instrumento financiero que desde la perspectiva del emisor contiene a la vez un elemento de pasivo y otro de patrimonio.

instrumentos de cobertura (hedging instrument) Para el propósito de la contabilidad de cobertura especial para las PyME según la Sección 11 de este [proyecto] de norma, un instrumento de cobertura es un instrumento financiero que:

- (a) es una permuta financiera de tasas de interés que cumple las condiciones indicadas en el párrafo 11.33; una permuta financiera de moneda extranjera o un contrato de intercambio a término en moneda extranjera que está indexado a la misma moneda extranjera que la partida cubierta, o un contrato a plazo que está indexado a la misma materia prima cotizada que la materia prima cotizada que es la partida cubierta, y
- (b) cumple con las otras condiciones en el párrafo 11.32. Una entidad que opta por aplicar la NIC 39 en la contabilización de los instrumentos financieros deberá aplicar la definición de instrumento de cobertura en esa norma en lugar de esta definición.

inventarios (inventories)

Activos:

- (a) poseídos para ser vendidos en el curso normal de la operación;
- (b) en proceso de producción de cara a tal venta, o
- (c) en la forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios.

investigación (research)

Estudio original y planificado, emprendido con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.

material o importancia relativa (material)	Las omisiones o inexactitudes de partidas tienen importancia relativa cuando pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios sobre la base de los estados financieros. La importancia relativa dependerá de la magnitud y de la naturaleza de la omisión o inexactitud, enjuiciada en función de las circunstancias particulares en que se hayan producido. La magnitud o la naturaleza de la partida, o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante.
medición (measurement)	Proceso de determinación de los importes monetarios por los que los elementos de los estados financieros se reconocen y se llevan en el balance y el estado de resultados.
método de la unidad de crédito proyectada (projected unit credit method)	Método de valoración actuarial (a veces denominado método de los beneficios acumulados (o devengados) en proporción a los servicios prestados, o método de los beneficios por año de servicio) según el cual cada periodo de servicio es visto como generador de una unidad adicional de derecho a los beneficios y se mide cada unidad de forma separada para conformar la obligación final.
método del interés efectivo (effective interest method)	Un método de cálculo del costo amortizado de un activo financiero o de un pasivo financiero (o de un grupo de activos financieros o pasivos financieros) y de imputación del ingreso o gasto financiero a lo largo del periodo relevante.
moneda de presentación (presentation currency)	La moneda en la cual se presentan los estados financieros.
moneda funcional (functional currency)	Moneda del entorno económico principal en el que opera la entidad.
negocio conjunto (joint venture)	Un acuerdo contractual por el cual dos o más participantes emprenden una actividad económica que se somete a control conjunto. Los negocios conjuntos pueden tomar la forma de operaciones controladas de forma conjunta, activos controlados de forma conjunta, o entidades controladas de forma conjunta.

**negocio en marcha
(going concern)**

Una entidad es un negocio en marcha, a menos que la administración pretenda liquidarla o hacerla cesar su actividad, o no tenga otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas.

**negocio
(business)**

Un conjunto integrado de actividades y activos dirigidos y gestionados para proporcionar:

- (a) un rendimiento a los inversores; o
- (b) menores costos u otros beneficios económicos que reviertan directa y proporcionalmente a los asegurados o participantes.

Un negocio se compone generalmente de insumos y procesos aplicados a los mismos y de los correspondientes productos que son, o serán, utilizados para generar ingresos ordinarios. Si hay una plusvalía comprada presente en un conjunto de actividades y activos transferidos, se presumirá que el conjunto cedido es un negocio.

**NIIF completas
(full IFRSs)**

Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) distintas de la *NIIF para las PyME*.

**Normas Internacionales de
Información Financiera
(NIIF)
[International Financial
Reporting Standards
(IFRSs)]**

Normas e Interpretaciones adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).
Comprenden:

- (a) Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF);
- (b) Normas Internacionales de Contabilidad (NIC); e
- (c) Interpretaciones emanadas del Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF), o bien del anterior Comité de Interpretaciones (SIC).

**notas (a los estados financieros)
notes (to financial statements)**

Las notas contienen información adicional a la presentada en el balance, en el estado de resultados, en el estado de cambios en el patrimonio neto y en el estado de flujo de efectivo. En ellas se suministran descripciones narrativas o desagregaciones de tales estados, así como información sobre las partidas que no cumplen las condiciones para ser reconocidas en aquellos estados.

**objetivo de los estados financieros
(objective of financial statements)**

Suministrar información acerca de la posición financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de una entidad que sea útil a una amplia variedad de usuarios que a la hora de tomar sus decisiones económicas no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información.

**obligación implícita
(constructive obligation)**

La 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 ciertas 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.

**obligación por beneficios definidos (valor presente de una)
[defined benefit obligation (present value of)]**

Valor presente, sin deducir ningún activo del plan, de los pagos futuros esperados que son necesarios para cumplir con las obligaciones derivadas de los servicios prestados por los empleados en el periodo corriente y en los anteriores.

**obligación pública de
rendir cuenta
(public accountability)**

Responsabilidad hacia aquellos suministradores de recursos presentes y potenciales y otras personas externas a la entidad que toman decisiones económicas pero que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información. Una entidad tiene obligación pública de rendir cuenta cuando:

- (a) ha emitido (o está en el proceso de emitir) instrumentos de deuda o patrimonio en un mercado público, o
- (b) mantiene activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de personas ajenas a la entidad, como un banco, una entidad aseguradora, un intermediario de bolsa, un fondo de pensiones, un fondo de inversión colectiva o una entidad bancaria de inversión.

**operación discontinuada
(discontinued operation)**

Un componente de una entidad que ha sido vendido o se ha dispuesto de él por otra vía, o ha sido clasificado como mantenido para la venta, y

- (a) representa una línea del negocio o un área geográfica que es significativa y puede considerarse separada del resto;
- (b) es parte de un único plan coordinado para vender o disponer por otra vía de una línea de negocio o de un área geográfica de operaciones significativa separada del resto; o
- (c) es una entidad subsidiaria adquirida exclusivamente con la finalidad de revenderla.

**oportunidad
(timeliness)**

Suministro de la información contenida en los estados financieros dentro del periodo de decisión.

**partes relacionadas
(related parties)**

Una parte se considera relacionada con la entidad cuando dicha parte:

- (a) directa, o indirectamente a través de uno o más intermediarios:
 - (i) controla a, es controlada por, o está bajo control común con, la entidad (esto incluye controladoras, subsidiarias y otras subsidiarias de la misma controladora);
 - (ii) tiene una participación en la entidad que le otorga influencia significativa sobre la misma; o
 - (iii) tiene control conjunto sobre la entidad;
- (b) es una asociada (según se define en la NIC 28) de la entidad;
- (c) es un negocio conjunto, donde la entidad es uno de los participantes (véase la NIC 31);
- (d) es personal clave de la dirección de la entidad o de su controladora;
- (e) es un familiar cercano de una persona que se encuentre en los supuestos (a) o (d);
- (f) es una entidad sobre la cual alguna de las personas que se encuentra en los supuestos (d) o (e) ejerce control, control conjunto o influencia significativa, o bien cuenta, directa o indirectamente, con un importante poder de voto; o
- (g) es un plan de beneficios post-empleo para los trabajadores, ya sean de la propia entidad o de alguna otra que sea parte relacionada de ésta.

**participaciones
minoritarias
(minority interests)**

Parte del resultado del ejercicio y de los activos netos de una subsidiaria que no son poseídos, directa o indirectamente a través de otras subsidiarias, por la controladora.

**partida cubierta
(hedged item)**

Para el propósito de la contabilidad de coberturas especial para las PyME según la Sección 11 de este [proyecto de] norma, una partida cubierta es:

- (a) la exposición al riesgo de tasa de interés en un instrumento de deuda medido al coste amortizado;
- (b) la exposición al riesgo de moneda extranjera en un compromiso en firme o en una transacción prevista altamente probable.
- (c) la exposición al riesgo del precio en una materia prima cotizada que se posea o en un compromiso firme o una transacción prevista altamente probable para comprar o vender una materia prima cotizada que tiene un precio de mercado determinable de inmediato, o
- (d) la exposición al riesgo de tasa de cambio en moneda extranjera en una inversión neta en un negocio en el extranjero.

**pasivo contingente
(contingent liability)**

- (a) Una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad; o bien.
- (b) una obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque:
 - (i) no es probable que la entidad tenga que satisfacerla, desprendiéndose de recursos que incorporen beneficios económicos, o bien
 - (ii) el importe de la obligación no puede ser medido con la suficiente fiabilidad.

**pasivo financiero
(financial liability)**

Un pasivo que es:

- (a) una obligación contractual:
 - (i) de entregar efectivo u otro activo financiero a otra entidad; o
 - (ii) de 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 los instrumentos de patrimonio propio de la entidad, y es:
 - (i) un instrumento no derivado, según el cual la entidad está o puede estar obligada a entregar una cantidad variable de instrumentos de patrimonio propio, o
 - (ii) un instrumento derivado que 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, no 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.

**pasivo por beneficios
definidos
(defined benefit liability)**

El valor presente de la obligación por beneficios definidos en la fecha a la cual se informa menos el valor razonable, en la misma fecha, de los activos del plan (si los hubiere) con los que las obligaciones tienen que liquidarse directamente.

**pasivo por impuestos
diferidos
(deferred tax liabilities)**

Importes de impuestos sobre las ganancias a pagar en periodos futuros, relacionados con las diferencias temporarias imponibles.

pasivo (liability)	Obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, a cuyo vencimiento, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que conllevan beneficios económicos.
patrimonio neto (equity)	Participación residual en los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.
pérdida por deterioro (impairment loss)	Cantidad en la que el importe en libros de un activo excede (a) en el caso de los inventarios, a su precio de venta menos los costes para completar y vender o (b) en el caso de los otros activos no financieros, a su valor razonable menos los costos de venta.
periodo contable sobre el que se informa (reporting period)	El periodo cubierto por los estados financieros o por un informe financiero intermedio.
período intermedio (interim period)	Un periodo para el que se brinda información financiera que es menor que un ejercicio financiero completo.
planes de aportaciones definidas (defined contribution plans)	Planes de beneficios post-empleo, en los cuales la entidad realiza contribuciones fijas a una entidad separada (un fondo) y no tiene la obligación legal ni implícita de realizar contribuciones adicionales, en el caso de que el fondo no tenga activos suficientes para atender a los beneficios de los empleados que se relacionen con los servicios que éstos han prestado en el periodo corriente y en los anteriores.
planes de beneficio post-empleo (post employment benefit plans)	Acuerdos, formales o informales, por los que una entidad se compromete a suministrar beneficios post-empleo a uno o más empleados.
planes de beneficios definidos (defined benefit plans)	Planes de beneficios post-empleo diferentes de los planes de aportaciones definidas.

planes gubernamentales de beneficios para empleados [state (employee benefit) plans]	Planes de beneficios establecidos por la legislación para cubrir a la totalidad de las entidades (o bien a todas las entidades de una misma clase o categoría, por ejemplo las que pertenecen a un sector específico) y que son administrados por autoridades nacionales o locales, o bien por otro organismo (por ejemplo una agencia autónoma creada específicamente para este propósito) que no está sujeto al control o a la influencia de la entidad que informa.
planes multi-patronales (de beneficios) (multi-employer benefit plans)	Planes de aportaciones o de beneficios definidos (diferentes de los planes gubernamentales), en los cuales: <ul style="list-style-type: none">(a) se ponen en un fondo común los activos aportados por distintas entidades que no están bajo control común; y(b) se utilizan dichos activos 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.
plusvalía comprada (goodwill)	Beneficios económicos futuros procedentes de activos que no han podido ser identificados individualmente y reconocidos por separado.
políticas contables (accounting policies)	Principios específicos, bases, acuerdos reglas y procedimientos adoptados por una entidad para la elaboración y presentación de sus estados financieros.
posición financiera (financial position)	La relación entre los activos, los pasivos y el patrimonio neto, tal como se informa en el balance.
presentación razonable (fair presentation)	La imagen fiel de los efectos de las transacciones, así como de otros eventos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos.

préstamos por pagar (loans payable)	Pasivos financieros diferentes de las cuentas comerciales por pagar a corto plazo en condiciones normales de crédito.
probable (probable)	Que tiene más probabilidad de que ocurra que de lo contrario.
producto agrícola (agricultural produce)	Producto ya recolectado procedente de los activos biológicos de la entidad.
propiedad de inversión (investment property)	<p>Propiedad (un terreno o un edificio o parte de un edificio o ambos) tenido (por el dueño o por el arrendatario que haya acordado un arrendamiento financiero) para ganar rentas o apreciación del capital, o con ambos fines y no para:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos; o (b) su venta en el curso ordinario de los negocios.
propiedades, planta y equipo (property, plant and equipment)	<p>Activos tangibles que:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) son mantenidos para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o con propósitos administrativos, y (b) se esperan usar durante más de un ejercicio.
provisión (provision)	Pasivo cuya cuantía o vencimiento es incierto.
prudencia (prudence)	Inclusión de un cierto grado de precaución al realizar los juicios necesarios para hacer las estimaciones requeridas bajo condiciones de incertidumbre, de tal manera que los activos o los ingresos no se midan en exceso y que las obligaciones o los gastos no se midan en defecto.

**reconocimiento
(recognition)**

Proceso de incorporación, en el balance o en el estado de resultados, de una partida que cumpla la definición del elemento correspondiente y que satisfaga los siguientes criterios para su reconocimiento:

- (a) que sea probable que cualquier beneficio económico asociado con la partida llegue a, o salga de la entidad; y
- (b) que la partida tenga un costo o un valor que pueda ser medido con fiabilidad.

**relevancia
(relevance)**

La información posee la cualidad de relevancia cuando ejerce influencia sobre las decisiones económicas de quienes la utilizan, ayudándoles a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros, o bien a confirmar o corregir evaluaciones realizadas anteriormente.

**rendimiento
(performance)**

La relación de ingresos y gastos de una entidad de la que se informa en el estado de resultados os.

**segmento operativo
(operating segment)**

Un segmento operativo es un componente de una entidad.

- (a) que se dedica a actividades de negocios de las cuales puede ganar ingresos ordinarios e incurrir en gastos (incluyendo ingresos ordinarios y gastos relacionados con transacciones con otros componentes de la misma entidad),
- (b) cuyos resultados operativos son revisados periódicamente por quién toma las decisiones de operación en la entidad sobre recursos asignados al segmento y evalúa su rendimiento; y
- (c) para la cual existe disponible información financiera individual.

**subsidiaria
(subsidiary)**

Una entidad, que puede no tener una forma jurídica definida, tal como una formula asociativa con fines empresariales y que es controlada por otra (conocida como controladora).

subvenciones del gobierno (government grants)	Ayudas procedentes del gobierno 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.
tasa de interés efectivo (effective interest rate)	Tasa que iguala exactamente los flujos de efectivo a cobrar o pagar estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento financiero o —cuando fuere adecuado— de un periodo más corto, con el importe neto en libros del activo financiero o del pasivo financiero.
tasa de interés imputada (imputed rate of interest)	La que resulte más claramente determinable entre: (a) la tasa vigente para un instrumento similar de un emisor con una calificación crediticia similar; o (b) la tasa de interés que permite igualar el importe descontado del nominal del instrumento utilizado con el precio al contado de los bienes o servicios.
transacción con pagos basados en acciones liquidada mediante instrumentos de patrimonio (equity-settled share-based payment transaction)	Una transacción con pagos basados en acciones en la que la entidad recibe bienes o servicios como contraprestación de instrumentos de patrimonio de la entidad (incluyendo acciones u opciones sobre acciones).
transacción con pagos basados en acciones liquidadas en efectivo (cash-settled share-based payment transaction)	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 suministrador de esos bienes o servicios, por importes que están basados en el precio (o valor) de las acciones u otros instrumentos de patrimonio de la entidad.

transacción con pagos basados en acciones (share-based payment transaction)	Una transacción en la que la entidad recibe bienes o servicios como contraprestación de instrumentos de patrimonio de la misma entidad (incluyendo acciones u opciones sobre acciones), o adquiere bienes y servicios incurriendo en pasivos con el proveedor de esos bienes o servicios, por importes que se basan en el precio de las acciones de la entidad o de otros instrumentos de patrimonio de la misma.
transacción con partes relacionadas (related party transaction)	Una transferencia de recursos o de obligaciones entre partes relacionadas, sea que se cargue un precio o que no se lo haga.
transacción prevista (forecast transaction)	Una transacción futura anticipada pero no comprometida.
valor intrínseco (intrinsic value)	Diferencia entre el valor razonable de las acciones que la otra parte tiene derecho (condicional o incondicional) a suscribir, o que tiene derecho a recibir y el precio (si lo hubiere) que la otra parte 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.
valor presente (present value)	Una estimación actual del valor descontado presente de las futuras entradas netas de efectivo en el curso normal de la operación.
valor razonable (fair value)	El importe por el cual puede intercambiarse un activo, cancelarse un pasivo o intercambiarse un instrumento de patrimonio concedido, entre partes interesadas y debidamente informadas que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua.
valor residual (de un activo) [residual value (of an asset)]	El importe estimado que una entidad podría obtener en el momento presente por disposición de un activo, después de deducir los costos estimados de la operación, si el activo hubiera alcanzado ya la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.

vida útil
(useful life)

Periodo durante el cual se espera que un activo esté disponible para su uso por una entidad o el número de unidades de producción o similares que se esperen obtener de ese activo por una entidad.

TABLA DE FUENTES

El [proyecto] de *NIIF para las PyME* ha sido desarrollado mediante:

- (a) la extracción/ de los conceptos fundamentales del *Marco Conceptual* del IASB y de los principios y guías obligatorias relacionadas de las NIIF (incluyendo las Interpretaciones), y
- (b) la consideración de las modificaciones apropiadas en función de las necesidades de los usuarios y las consideraciones relativas al coste y al beneficio de producirlas.

La siguiente tabla identifica las principales fuentes de las NIIF completas de las que se derivan los principios de cada sección del [proyecto] de *NIIF para las PyME*.

Sección en el [proyecto] de <i>NIIF para las PyME</i>		Fuentes
Prólogo		<i>Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera</i>
1	<i>Alcance</i>	—
2	<i>Conceptos y Principios Fundamentales</i>	<i>Marco Conceptual</i> del IASB, NIC 1 <i>Presentación de Estados Financieros</i>
3	<i>Presentación de estados financieros</i>	NIC 1
4	<i>Balance</i>	NIC 1
5	<i>Estado de Resultados</i>	NIC 1
6	<i>Estado de Cambios en el Patrimonio Neto y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas</i>	NIC 1
7	<i>Estado de Flujos de Efectivo</i>	NIC 7 <i>Estado de Flujos de Efectivo</i>
8	<i>Notas a los Estados Financieros</i>	NIC 1
9	<i>Estados Financieros Consolidados y Separados</i>	NIC 27 <i>Estados Financieros Consolidados y Separados</i>
10	<i>Políticas Contables, Estimaciones y Errores</i>	NIC 8 <i>Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores</i>
11	<i>Activos Financieros y Pasivos Financieros</i>	NIC 32 <i>Instrumentos Financieros: Presentación</i> , NIC 39 <i>Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición</i> , NIIF 7 <i>Instrumentos Financieros: Información a Revelar</i>
12	<i>Inventarios</i>	NIC 2 <i>Inventarios</i>
13	<i>Inversiones en Asociadas</i>	NIC 28 <i>Inversiones en Asociadas</i>
14	<i>Inversiones en Negocios Conjuntos</i>	NIC 31 <i>Participaciones en Negocios Conjuntos</i>
15	<i>Propiedades de Inversión</i>	NIC 40 <i>Propiedades de Inversión</i>
16	<i>Propiedades, Planta y Equipo</i>	NIC 16 <i>Propiedades, Planta y Equipo</i>

PROYECTO DE NIIF PARA PYME

Sección en el [proyecto] de NIIF para las PyME		Fuentes
17	<i>Activos Intangibles diferentes de la Plusvalía comprada</i>	NIC 38 <i>Activos Intangibles</i>
18	<i>Combinaciones de Negocios y Plusvalía Comprada</i>	NIIF 3 <i>Combinaciones de Negocios</i>
19	<i>Arrendamientos</i>	NIC 17 <i>Arrendamientos</i>
20	<i>Provisiones y Contingencias</i>	NIC 37 <i>Provisiones, Activos Contingentes y Pasivos Contingentes</i>
21	<i>Patrimonio neto</i>	NIC 1 <i>Presentación de Estados Financieros</i> ; NIC 32 <i>Instrumentos Financieros: Presentación</i>
22	<i>Ingresos ordinarios</i>	NIC 11 <i>Contratos de Construcción</i> , NIC 18 <i>Ingresos ordinarios</i>
23	<i>Subvenciones del Gobierno</i>	NIC 20 <i>Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales</i>
24	<i>Costos por Préstamos</i>	NIC 23 <i>Costos por Préstamos</i>
25	<i>Pagos Basados en Acciones</i>	NIIF 2 <i>Pagos Basados en Acciones</i>
26	<i>Deterioro del Valor de Activos no Financieros</i>	NIC 2, NIC 36 <i>Deterioro del Valor de los Activos</i>
27	<i>Beneficios a los Empleados</i>	NIC 19 <i>Beneficios a los Empleados</i>
28	<i>Impuesto a las Ganancias</i>	NIC 12 <i>Impuesto a las Ganancias</i>
29	<i>Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias</i>	NIC 29 <i>Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias</i>
30	<i>Conversión de Moneda Extranjera</i>	NIC 21 <i>Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera</i>
31	<i>Información Financiera por Segmentos</i>	NIIF 8 <i>Segmentos de Operación</i>
32	<i>Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa</i>	NIC 10 <i>Hechos Ocurridos Después de la Fecha del Balance</i>
33	<i>Informaciones a Revelar sobre Partes Relacionadas</i>	NIC 24 <i>Informaciones a Revelar sobre Partes Relacionadas</i>
34	<i>Ganancias por Acción</i>	NIC 33 <i>Ganancias por Acción</i>
35	<i>Sectores Especiales</i>	NIC 41 <i>Agricultura</i> , NIIF 4 <i>Contratos de Seguro</i> , NIIF 6 <i>Exploración y Evaluación de Recursos Minerales</i>
36	<i>Operaciones Discontinuas y Activos Mantenedos para la Venta</i>	NIIF 5 <i>Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas</i>
37	<i>Información Financiera Intermedia</i>	NIC 34 <i>Información Financiera Intermedia</i>

Sección en el [proyecto] de NIIF para las PyME		Fuentes
38	<i>Transición a la NIIF para las PyME</i>	<i>NIIF 1 Adopción, por Primera Vez, de las Normas Internacionales de Información Financiera</i>