

Diciembre de 2013

Norma Internacional de Información Financiera

Mejoras anuales a las NIIF Ciclo 2010–2012

IASB[®]

 IFRS[®]

**Mejoras Anuales a las NIIF
Ciclo 2010-2012**

Annual Improvements to IFRSs 2010–2012 Cycle is published by the International Accounting Standards Board (IASB).

Disclaimer: the IASB, the IFRS Foundation, the authors and the publishers do not accept responsibility for any loss caused by acting or refraining from acting in reliance on the material in this publication, whether such loss is caused by negligence or otherwise.

International Financial Reporting Standards (including International Accounting Standards and SIC and IFRIC Interpretations), Exposure Drafts and other IASB and/or IFRS Foundation publications are copyright of the IFRS Foundation.

Copyright © 2013 IFRS Foundation®

All rights reserved. No part of this publication may be translated, reprinted, reproduced or used 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 IFRS Foundation.

The approved text of International Financial Reporting Standards and other IASB publications is that published by the IASB in the English language. Copies may be obtained from the IFRS Foundation. Please address publications and copyright matters to:

IFRS 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@ifrs.org Web: www.ifrs.org

This Spanish translation of *Annual Improvements to IFRSs 2010–2012 Cycle* has been approved by the Review Committee appointed by the IFRS Foundation. The Spanish translation is the copyright of the IFRS Foundation.



The IFRS Foundation logo/the IASB logo/the IFRS for SMEs logo/‘Hexagon Device’, ‘IFRS Foundation’, ‘eIFRS’, ‘IASB’, ‘IFRS for SMEs’, ‘IAS’, ‘IASs’, ‘IFRIC’, ‘IFRS’, ‘IFRSs’, ‘SIC’, ‘International Accounting Standards’ and ‘International Financial Reporting Standards’ are Trade Marks of the IFRS Foundation.

The IFRS Foundation is a not-for-profit corporation under the General Corporation Law of the State of Delaware, USA and operates in England and Wales as an overseas company (Company number: FC023235) with its principal office as above.

**Mejoras Anuales a las NIIF
Ciclo 2010-2012**

El documento *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012* se publica por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

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

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

Copyright © 2013 IFRS Foundation®

Todos los derechos reservados. Ninguna parte de estas publicaciones puede ser traducida, reimpressa, ni reproducida o utilizada en ninguna forma, ya sea total o parcialmente, ni siquiera usando medios electrónicos, mecánicos o de otro tipo, existentes o por inventar, incluyendo fotocopiado y grabación u otros sistemas de almacenamiento o recuperación de información, sin el permiso previo, por escrito, de la Fundación IFRS.

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

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

Esta traducción al español del documento *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012* ha sido aprobada por el Comité de Revisión nombrado por la Fundación IFRS. Los derechos de autor de la traducción al español son de la Fundación IFRS.



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

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

ÍNDICE	<i>desde la página</i>
MEJORAS ANUALES A LAS NIIF, CICLO 2010-2012	
NIIF tratadas	7
APROBACIÓN POR EL CONSEJO DEL DOCUMENTO MEJORAS ANUALES A LAS NIIF, CICLO 2010-2012 PUBLICADO EN DICIEMBRE DE 2013	8
MODIFICACIÓN A LA NIIF 2 <i>PAGOS BASADOS EN ACCIONES</i>	9
MODIFICACIÓN A LA NIIF 3 <i>COMBINACIONES DE NEGOCIOS</i>	19
MODIFICACIONES A LA NIIF 8 <i>SEGMENTOS DE OPERACIÓN</i>	29
MODIFICACIÓN A LOS FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES DE LA NIIF 13 <i>MEDICIÓN DEL VALOR RAZONABLE</i>	31
MODIFICACIÓN A LA NIC 16 <i>PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO</i>	33
MODIFICACIÓN A LA NIC 24 <i>INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE PARTES RELACIONADAS</i>	36
MODIFICACIÓN A LA NIC 38 <i>ACTIVOS INTANGIBLES</i>	38

Introducción

Este documento establece modificaciones a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) y a los Fundamentos de las Conclusiones y guías relacionados llevadas a cabo en el proceso de Mejoras Anuales del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

Estas modificaciones proceden de propuestas que estaban contenidas en el Proyecto de Norma de modificaciones propuestas a las NIIF, *Mejoras a las NIIF, Ciclo 2010-2012*, publicado en mayo de 2012.

El proceso de Mejoras Anuales proporciona un vehículo para realizar modificaciones a las NIIF no urgentes pero necesarias.

Algunas modificaciones dan lugar a modificaciones consiguientes a otras NIIF. Estas modificaciones consiguientes se establecen en la misma sección que la NIIF modificada.

La fecha de vigencia de cada modificación se incluye en la NIIF afectada.

NIIF tratadas

La siguiente tabla muestra los temas tratados por estas modificaciones.

NIIF	Sujeto de modificación
NIIF 2 <i>Pagos Basados en Acciones</i>	Definición de condición necesaria para la irrevocabilidad de la concesión
NIIF 3 <i>Combinaciones de Negocios</i>	Contabilidad de contraprestaciones contingentes en una combinación de negocios
NIIF 8 <i>Segmentos de Operación</i>	Agregación de segmentos de operación
	Conciliación del total de los activos de los segmentos sobre los que deba informar con los activos de la entidad
NIIF 13 <i>Medición del Valor Razonable</i>	Cuentas comerciales por cobrar y por pagar a corto plazo
NIC 16 <i>Propiedades, Planta y Equipo</i>	Método de revaluación—reexpresión proporcional de la depreciación acumulada
NIC 24 <i>Información a Revelar sobre Partes Relacionadas</i>	Personal clave de la gerencia
NIC 38 <i>Activos Intangibles</i>	Método de revaluación—reexpresión proporcional de la amortización acumulada

Aprobación por el Consejo del documento *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012* publicado en diciembre de 2013

El documento *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012* se aprobó para su publicación por los dieciséis miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad.

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

Modificación a la NIIF 2 *Pagos basados en Acciones*

Se modifican los párrafos 15 y 19 y se añade el párrafo 63B. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Transacciones en las que se reciben servicios

...

- 15 Si los instrumentos de patrimonio concedidos no pasan a ser irrevocables hasta que la contraparte complete un determinado periodo de servicios, la entidad supondrá que los servicios que se van a prestar por la contraparte durante el *periodo necesario para la irrevocabilidad de la concesión* son una contraprestación de los instrumentos de patrimonio que recibirá en el futuro. La entidad contabilizará esos servicios a medida que sean prestados por la contraparte, durante el periodo necesario para la irrevocabilidad de la concesión, junto con el correspondiente aumento en el patrimonio. Por ejemplo:
- (a) ...
- (b) Si a un empleado se le conceden opciones sobre acciones, condicionadas a alcanzar un ~~determinado nivel de rendimiento~~ determinado nivel de rendimiento y a permanecer como personal de la entidad hasta que dicha condición de rendimiento se haya cumplido, y la duración del periodo necesario para la irrevocabilidad de la concesión varía dependiendo de cuándo se cumpla esa condición de rendimiento, la entidad supondrá que los servicios a prestar por el empleado a lo largo del periodo necesario para la irrevocabilidad de la concesión esperado son una contrapartida de las opciones sobre acciones que se recibirán en el futuro. ...

Tratamiento de las condiciones necesarias para la irrevocabilidad de la concesión

- 19 La concesión de instrumentos de patrimonio podría estar condicionada al cumplimiento de determinadas ~~condiciones necesarias para la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión~~ condiciones necesarias para la irrevocabilidad de la concesión. Por ejemplo, la concesión de acciones o de opciones sobre acciones a un empleado habitualmente está condicionada a que el empleado siga prestando sus servicios, en la entidad, a lo largo de un determinado periodo de tiempo. También podrían existir condiciones de rendimiento esperado, tales como que la entidad alcanzara un crecimiento específico en sus beneficios o un determinado incremento en el precio de sus acciones. Las condiciones necesarias para la irrevocabilidad de la concesión, distintas de las condiciones de mercado, no serán tenidas en cuenta al estimar el valor razonable de las acciones o de las opciones sobre acciones en la fecha de medición. En cambio, las condiciones necesarias para la irrevocabilidad de la concesión se tendrán en cuenta, ajustando el número de instrumentos de patrimonio incluidos en la medición del importe de la transacción, de forma que, en última instancia, el importe reconocido por los bienes o servicios recibidos como contraprestación de los instrumentos de patrimonio concedidos, se basará en el número de instrumentos de patrimonio que eventualmente vayan a ser irrevocables. Por ello, no se reconocerá ningún importe acumulado por los bienes o servicios recibidos si los instrumentos de patrimonio concedidos no se consolidan (no pasan a ser irrevocables) a consecuencia del incumplimiento de alguna ~~condición necesaria para la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión~~ condición necesaria para la irrevocabilidad de la concesión, por ejemplo, si la contraparte no completa un periodo de prestación de servicios especificado, o no cumple alguna condición de rendimiento, teniendo en cuenta los requerimientos del párrafo 21.

...

Fecha de vigencia

...

- 63B El documento *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012*, emitido en diciembre de 2013, añadió los párrafos 15 y 19. En el Apéndice A, se modificaron las definiciones de "condiciones necesarias para la irrevocabilidad de la concesión" y de "condición de mercado" y se añadieron las definiciones de "condición

de rendimiento" y "condición de servicio". Una entidad aplicará de forma prospectiva esa modificación a las transacciones con pagos basados en acciones para las cuales la fecha de concesión sea a partir del 1 de julio de 2014. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad utilizase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

En el Apéndice A, se modificaron las definiciones de "condiciones necesarias para la irrevocabilidad de la concesión" y de "condición de mercado" y se añadieron las definiciones de "condición de rendimiento" y "condición de servicio". El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Apéndice A Definiciones de términos

Este Apéndice forma parte integrante de la NIIF.

...

condición de mercado

Una ~~condición~~ **condición de rendimiento** de la que depende el precio de ejercicio, la irrevocabilidad o la posibilidad de ejercicio de un **instrumento de patrimonio**, que está relacionada con el precio de mercado (o valor) de los **instrumentos de patrimonio** de la entidad (o de los instrumentos de patrimonio de otra entidad en el mismo grupo), tal como:

- (a) que se alcance un determinado precio de la acción o un determinado importe de **valor intrínseco** de una **opción sobre acciones**; o
- (b) que se consiga un determinado objetivo basado en el precio (o valor) de mercado de los **instrumentos de patrimonio** de la entidad (o de los instrumentos de patrimonio de otra entidad del mismo grupo) en relación a un índice de precios de mercado de **instrumentos de patrimonio** de otras entidades.

Una condición de mercado requiere que la contraparte complete un periodo especificado de servicio (es decir, una **condición de servicio**); el requerimiento relativo al servicio puede ser explícito o implícito.

...

condición de rendimiento

Una **condición necesaria para la irrevocabilidad de la concesión** que requiere que:

- (a) la contraparte complete un periodo especificado de servicio (es decir, una **condición de servicio**); el requerimiento relativo al servicio puede ser explícito o implícito; y
- (b) se cumpla un objetivo, u objetivos, de rendimiento especificado mientras la contraparte presta el servicio requerido en (a).

El periodo para lograr el objetivo, u objetivos, de rendimiento:

- (a) no se extenderá más allá del final del periodo de servicio; y
- (b) puede comenzar antes del periodo de servicio con la condición de que la fecha de comienzo del objetivo de rendimiento no sea sustancialmente anterior al comienzo del periodo de servicio.

Un objetivo de rendimiento se define por referencia a:

- (a) las operaciones (o actividades) propias de la entidad o a las operaciones o actividades de otra entidad del mismo grupo (es decir, una condición no referida al mercado); o
- (b) el precio (o valor) de los **instrumentos de patrimonio** de la entidad o los **instrumentos de patrimonio** de otra entidad del mismo grupo (incluyendo acciones y **opciones sobre acciones**) (es decir, una **condición de mercado**).

Un objetivo de rendimiento puede relacionarse con el rendimiento de la entidad en su totalidad o con alguna parte de la entidad (o parte del grupo), tal como una división o un empleado individual.

...

condición de servicio

Una **condición necesaria para la irrevocabilidad de la concesión** que requiere que una contraparte complete un periodo especificado de servicio durante el cual se proporcionan los servicios a la entidad. Si la contraparte, independientemente de la razón, deja de proporcionar el servicio durante el **periodo necesario para la irrevocabilidad de la concesión**, no cumple la condición. Una condición de servicio no requiere que se cumpla un objetivo de rendimiento.

...

condición necesaria para la irrevocabilidad de la concesión

Son las condiciones que determinan si la entidad recibe los servicios que dan derecho a la contraparte a recibir efectivo, otros activos o **instrumentos de patrimonio** de la entidad en un **acuerdo de pagos basados en acciones**. Una condición necesaria para la irrevocabilidad de la concesión es ~~condiciones de servicio~~ **una condición de servicio** o ~~condiciones de rendimiento~~ **una condición de rendimiento**. Las condiciones de servicio requieren que la otra parte complete un periodo determinado de servicio. Las condiciones de rendimiento requieren que la otra parte complete un periodo determinado de servicio y determinados objetivos de rendimiento (tales como un incremento determinado en el beneficio de la entidad en un determinado periodo). Una condición de rendimiento puede incluir una ~~condición referida al mercado~~.

Modificación a los Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 2 Pagos Basados en Acciones

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan, pero no forman parte, de la modificación.

Se añaden los párrafos FC334 a FC370 y sus encabezamientos correspondientes.

Definición de condiciones necesarias para la irrevocabilidad de la concesión (modificaciones de 2013)

- FC334 El Consejo decidió aclarar la definición de "condición necesaria para la irrevocabilidad de la concesión" de la NIIF 2 para asegurar la clasificación congruente de las condiciones adjuntas al pago basado en acciones. Anteriormente, esta Norma no definía de forma separada "condición de rendimiento" o "condición de servicio", sino que describía ambos conceptos dentro de la definición de las condiciones necesarias para la irrevocabilidad de la concesión.
- FC335 El Consejo decidió separar las definiciones de la condición de rendimiento y la condición de servicio de la definición de condición necesaria para la irrevocabilidad de la concesión para realizar la descripción de cada condición de forma más clara.
- FC336 En respuesta a los comentarios recibidos en el Proyecto de Norma *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012* (Modificaciones propuestas a las Normas Internacionales de Información Financiera) (el "PN"), publicado en mayo de 2012, el Consejo abordó las siguientes preocupaciones que habían sido planteadas sobre las definiciones de condición de rendimiento, condición de servicio y condición de mercado:
- (a) si puede establecerse un objetivo de rendimiento por referencia al precio (o valor) de otra entidad (o entidades) que está (están) dentro del grupo;
 - (b) si un objetivo de rendimiento que se refiere a un periodo más largo que el periodo de servicio requerido puede constituir una condición de rendimiento;
 - (c) si el periodo especificado de servicio que se requiere que complete la contraparte puede ser implícito o explícito;
 - (d) si un objetivo de rendimiento necesita estar influido por un empleado;
 - (e) si un objetivo de un índice del mercado de acciones puede constituir una condición de rendimiento o una condición distinta a la necesaria para la irrevocabilidad de la concesión;
 - (f) si la definición de condición de rendimiento debería indicar que incluye una condición de mercado;
 - (g) si se necesita una definición de condición distinta a la necesaria para la irrevocabilidad de la concesión; y
 - (h) si el empleado no consigue completar un periodo de servicio requerido debido a la terminación del empleo, se considera que incumple una condición de servicio.

Si puede establecerse un objetivo de rendimiento por referencia al precio (o valor) de otra entidad (o entidades) que está (están) dentro del grupo

- FC337 El Consejo decidió aclarar que dentro del contexto de una transacción con pagos basados en acciones que involucra entidades del mismo grupo, un objetivo de rendimiento puede definirse por el precio (o valor) de los instrumentos de patrimonio de otra entidad de ese grupo. Esta modificación es congruente con las guías de los párrafos 3A y 43A a 43D de la NIIF 2. El párrafo 3A que proporciona guías sobre el alcance de la NIIF 2 señala que "una transacción con pagos basados en acciones puede liquidarse por otra entidad del grupo (o un accionista de cualquier entidad del grupo) en nombre de la entidad que recibe o adquiere los bienes o servicios".

- FC338 El Consejo decidió realizar una modificación similar a la definición de condición de mercado para indicar que una condición de mercado puede basarse en el precio de mercado de los instrumentos de patrimonio de la entidad o los instrumentos de patrimonio de otra entidad del mismo grupo.

Si un objetivo de rendimiento que se refiere a un periodo más largo que el periodo de servicio requerido puede constituir una condición de rendimiento

- FC339 El Consejo observó que la NIIF 2 no fue clara sobre la duración de un objetivo de rendimiento relativo a la duración de la condición de servicio relacionada. Algunos entendieron que la NIIF 2 requiere que la duración del rendimiento tiene que estar totalmente dentro del periodo requerido de servicio relacionado; otros entendían que un objetivo de rendimiento podría lograrse a lo largo de un periodo que se extendiera más allá del periodo para el cual se requiere que el empleado proporcione el servicio.
- FC340 Durante sus deliberaciones anteriores a la emisión del Proyecto de Norma, el Consejo decidió aclarar que la duración de la condición de rendimiento necesitaba estar totalmente dentro del periodo del requerimiento de servicio relacionado. Esto significa que el periodo para lograr el objetivo de rendimiento no podría comenzar antes, o finalizar después, del periodo de servicio. Este requerimiento se reflejó en el Proyecto de Norma.
- FC341 Algunos de quienes respondieron al PN no estuvieron de acuerdo con el requerimiento de que la duración de la condición de rendimiento necesitara estar totalmente dentro del periodo de servicio relacionado, porque afirmaban que era frecuente que un objetivo de rendimiento comenzara antes del periodo de servicio. Por ejemplo, un objetivo de rendimiento podría establecerse como una medida del crecimiento de las ganancias por acción (el "objetivo de EPS", por sus siglas en inglés) entre los estados financieros más recientes publicados en la fecha de la concesión y los estados financieros más recientes publicados antes de la fecha necesaria para la irrevocabilidad de la concesión.
- FC342 Otros de quienes respondieron destacaron que si se restringe el comienzo del periodo para lograr el objetivo de rendimiento, entonces una diferencia relativamente menor en la forma en que se estructuran los incentivos podría conducir a una clasificación distinta del objetivo de rendimiento [es decir, como una condición distinta a la necesaria para la irrevocabilidad de la concesión o una condición de rendimiento (de irrevocabilidad de la concesión)], que podría, por consiguiente, conducir a diferencias en la forma en que se contabilizaría el incentivo de acuerdo a las guías de la NIIF 2.
- FC343 En respuesta a los comentarios recibidos sobre el PN, el Consejo decidió revisar la definición propuesta de condición de rendimiento. En esta revisión, el Consejo decidió relajar la restricción del momento en que podría comenzar el periodo de un objetivo de rendimiento. Por ello, decidió aclarar que el comienzo del periodo para lograr el objetivo de rendimiento podría ser anterior al periodo de servicio, siempre que la fecha de comienzo del objetivo de rendimiento no sea sustancialmente anterior al comienzo del periodo de servicio.
- FC344 Sin embargo, el Consejo decidió conservar la propuesta del PN de que el periodo a lo largo del cual se logra el objetivo de rendimiento no debería extenderse más allá del periodo de servicio. Pensaba que esta decisión era congruente con la definición de una condición de rendimiento, que estaba incluida anteriormente dentro de la definición de una condición necesaria para la irrevocabilidad de la concesión. La definición de una condición de rendimiento requiere que la contraparte complete un periodo especificado de servicio y que cumpla el objetivo u objetivos de rendimiento, mientras la contraparte presta el servicio requerido. La definición de condición de rendimiento refleja el principio del párrafo 7 de la NIIF 2 que señala que "Una entidad reconocerá los bienes o servicios recibidos o adquiridos en una transacción con pagos basados en acciones, en el momento de la obtención de los bienes o cuando los servicios sean recibidos".
- FC345 El Consejo decidió añadir las palabras "es decir, una **condición de servicio**" al criterio (a) de la definición de condición de rendimiento para crear una referencia cruzada a la definición de condición de servicio.

Si el periodo especificado de servicio que se requiere que complete la contraparte puede ser implícito o explícito

- FC346 En la definición de condición de rendimiento, el Consejo decidió destacar una característica que distingue una condición de rendimiento de una condición distinta a la necesaria para la irrevocabilidad de la concesión de acuerdo con el párrafo FC171A de la NIIF 2; concretamente, que una condición de rendimiento tiene un requerimiento de servicio implícito o explícito y una condición distinta a la necesaria para la irrevocabilidad de la concesión no la tiene. Esto es así, porque para constituir una condición de rendimiento, un objetivo de rendimiento necesita ir acompañado de un requerimiento de servicio, que puede ser implícito o explícito. El Consejo observó que si el acuerdo con pagos basados en acciones no contiene

un requerimiento explícito de proporcionar servicios, el acuerdo puede, todavía, contener una condición de servicio implícita.

Si un objetivo de rendimiento necesita ser influido por un empleado

- FC347 Durante sus deliberaciones el Consejo observó que para que un objetivo constituya una condición de rendimiento necesita estar "dentro del área de influencia" del empleado y ser de interés para la entidad. Por consiguiente, el Consejo propuso que la definición de condición de rendimiento debería dejar claro que un objetivo de rendimiento se define por referencia a las operaciones (o actividades) propias de la entidad o al precio (o valor) de sus instrumentos de patrimonio (incluyendo las acciones y las opciones sobre acciones).
- FC348 En respuesta al PN algunos de quienes respondieron indicaron que la razón por la que el objetivo de rendimiento necesitaba estar dentro del área de influencia del empleado no estaba clara, y lo encontraron contradictorio con la definición propuesta de condición de rendimiento. Esto es porque en la definición propuesta, el objetivo de rendimiento estaba definido por referencia al rendimiento de la entidad, esto es, por referencia a las operaciones (o actividades) propias de la entidad o al precio (o valor) de sus instrumentos de patrimonio. Algunos de quienes respondieron también plantearon algunas dificultades que esperaban encontrar al aplicar las guías propuestas. A este respecto, quienes respondieron señalaron que determinar si un objetivo de rendimiento está dentro del área de influencia del empleado sería difícil de aplicar en el caso de un grupo de entidades; por ejemplo, la ganancia o el precio de las acciones de un grupo de empresas podría entenderse que estuviera "alejado del área de influencia de un empleado de" una subsidiaria concreta del grupo.
- FC349 El Consejo observó que requerir que un objetivo de rendimiento esté dentro del área de influencia del empleado podría interpretarse erróneamente como que significaba que la intención del Consejo era forzar a la gerencia a explicar la forma en que el rendimiento del empleado afecta al objetivo de rendimiento. El Consejo confirmó que no era su intención hacerlo así. Observó que el vínculo entre el rendimiento/servicio del empleado contra un objetivo de rendimiento dado es responsabilidad de la gerencia. Destacó que cada empleado tiene, en grados variables, una influencia sobre el rendimiento global de una entidad (o grupo de entidades), es decir, sobre las operaciones (o actividades) propias de una entidad (o grupo de entidades) o el precio (o valor) de sus instrumentos de patrimonio. Por consiguiente, el Consejo decidió omitir el requerimiento de que el objetivo "necesita estar dentro del área de influencia del empleado" para evitar confusiones posteriores.
- FC350 En su revisión de la definición de condición de rendimiento el Consejo también consideró qué nivel de correlación, si lo hubiera, se requiere entre la responsabilidad de un empleado y el objetivo de rendimiento. En la práctica ha surgido una diversidad potencial porque algunos eran de la opinión de que si los incentivos con pagos basados en acciones que se conceden a los empleados se condicionan a la ganancia de la entidad en su conjunto, no está claro que el objetivo de ganancia constituya una condición de rendimiento dado que el empleado puede tener tan poca influencia sobre la ganancia de la entidad en su conjunto, de forma que no está claro si el objetivo puede ser capaz de incentivar suficientemente las acciones de un empleado individual. Otros mantenían el punto de vista de que puesto que la entidad es un negocio para obtener una ganancia, es razonable suponer que todos los empleados contribuyen directa o indirectamente a la ganancia de la entidad en su conjunto, es decir, que la totalidad de la plantilla contribuye a la ganancia de la entidad en su conjunto.
- FC351 En el PN el Consejo observó que es razonable suponer que el objetivo de rendimiento, que se establece por la gerencia para el pago basado en acciones de un empleado, incentiva de forma apropiada a éste a proporcionar un incremento en la cantidad o calidad del servicio para beneficiar a la entidad. Por consiguiente, el Consejo decidió que la definición de condición de rendimiento debería dejar claro que un objetivo de rendimiento puede estar relacionado con el rendimiento de la entidad en su conjunto o con alguna parte de ella, tal como una división o un empleado individual.
- BC352 Quienes respondieron al PN preguntaron si era intención del Consejo requerir que una entidad demuestre la correlación entre la responsabilidad de un empleado y el objetivo de rendimiento, o proporcione evidencia al respecto, para que el objetivo sea una condición de rendimiento. Durante sus deliberaciones, el Consejo confirmó que no era su intención requerir que una entidad pruebe esta correlación.

Si un objetivo de un índice del mercado de acciones puede constituir una condición de rendimiento o una condición distinta a la necesaria para la irrevocabilidad de la concesión

- FC353 El Consejo analizó el caso en el que un pago basado en acciones está condicionado a un objetivo de un índice del mercado de acciones y si se consideraría una condición de rendimiento o una condición distinta a la necesaria para la irrevocabilidad de la concesión. Por ejemplo, una concesión puede estar condicionada a que un índice del mercado de acciones (del cual forman parte las acciones de la entidad) alcance un objetivo especificado y el empleado se mantenga en servicio hasta la fecha en que se cumpla el objetivo.
- FC354 El Consejo observó que algunos podrían argumentar que el objetivo de índice de mercado con el requerimiento de servicio implícito constituye una condición de rendimiento, porque se requiere que un empleado preste servicio a la entidad, y que el tiempo estimado para afectar al objetivo de índice de mercado determine de forma implícita el tiempo en que la entidad recibe el servicio requerido. Otros podrían señalar que el objetivo de índice de mercado es una condición distinta a la necesaria para la irrevocabilidad de la concesión, porque no está relacionado con el rendimiento de la entidad (es decir, en su lugar, está relacionado, o basado, no solo con el precio de las acciones de la entidad, sino también con el precio de las acciones de otras entidades no relacionadas).
- FC355 En el PN el Consejo observó que el objetivo de índice de mercado se consideraría una condición distinta a la necesaria para la irrevocabilidad de la concesión, porque no está relacionado con el rendimiento de la entidad o de otra entidad del mismo grupo, incluso si las acciones de la entidad o de otra entidad del mismo grupo forman parte de ese índice. El Consejo también observó que un objetivo de índice de mercado puede resultar afectado de forma predominante por numerosas variables o factores externos involucrados en su determinación, incluyendo factores macroeconómicos tales como la tasa de interés libre de riesgo o tasas de cambio y, por consiguiente, está alejado de la influencia del empleado.
- FC356 Quienes respondieron al PN estuvieron de acuerdo en que sería razonable suponer que el objetivo de índice de mercado es una condición distinta a la necesaria para la irrevocabilidad de la concesión, pero algunos pensaban que no debe basarse en el grado de influencia ejercido por un empleado sobre el objetivo de rendimiento o sobre si el objetivo está afectado por variables o factores externos. Esto es así porque, en su opinión, el grado de influencia y el efecto de las variables externas son razones subjetivas que son difíciles de medir.
- BC357 El Consejo decidió reafirmar su posición de que un índice del mercado de acciones es una condición distinta a la necesaria para la irrevocabilidad de la concesión pero, sobre la base de los comentarios recibidos, se aclara que la razón por la cual es una condición distinta a la necesaria para la irrevocabilidad de la concesión es porque un índice del mercado de acciones no solo refleja el rendimiento de una entidad, sino, además, también refleja el rendimiento de otras entidades ajenas al grupo.
- FC358 El Consejo también consideró un caso similar en el que el precio de las acciones de la entidad forma parte sustancial del índice del mercado de acciones. El Consejo determinó que incluso en este caso, la condición debe ser todavía considerada como una condición distinta a la necesaria para la irrevocabilidad de la concesión, porque refleja el rendimiento de otras entidades que son ajenas al grupo.

Si la definición de condición de rendimiento debería indicar que incluye una condición de mercado

- FC359 Uno de quienes respondieron al PN destacó que la última frase de la definición de condiciones necesarias para la irrevocabilidad de la concesión, que señala que "una condición de rendimiento puede incluir una condición de mercado", es contradictoria. Esto es así, porque una condición de mercado:
- (a) es un objetivo que está relacionado con el precio de mercado de los instrumentos de patrimonio de la entidad; y
 - (b) incluye un requerimiento no explícito para la contraparte de completar un periodo determinado de servicio.
- FC360 El Consejo observó que, sobre la base de la definición de condición de rendimiento, un objetivo de rendimiento que está relacionado con el precio de mercado de los instrumentos de patrimonio de una entidad y con la terminación de un periodo especificado de servicio, se considera una condición de mercado (rendimiento). Por consiguiente, el Consejo no estuvo de acuerdo en que existiera una incongruencia en las definiciones de condición de rendimiento y de condición de mercado. Para evitar confusión en las definiciones de condición de rendimiento y condición de mercado, el Consejo decidió:
- (a) eliminar la última frase de la definición de condición necesaria para la irrevocabilidad de la concesión (es decir, "una condición de rendimiento puede incluir una condición de mercado"); y

- (b) indicar, dentro de la definición de condición de rendimiento, que las condiciones de rendimiento son condiciones de mercado o condiciones distintas a las de mercado.

FC361 El Consejo decidió confirmar que una condición de mercado es un tipo de condición de rendimiento. El Consejo consideró que una condición que no está sujeta a un requerimiento de servicio no es una condición de rendimiento, y, en cambio, se considera una condición distinta a la necesaria para la irrevocabilidad de la concesión. Al realizar esta aclaración, el Consejo no cambió los requerimientos de medición de la NIIF 2 para una condición de mercado.

Si se necesita una definición de “condición distinta a la necesaria para la irrevocabilidad de la concesión”

FC362 Quienes respondieron al PN pensaban que, adicionalmente, podría mejorarse la claridad de la NIIF 2 definiendo una "condición distinta a la necesaria para la irrevocabilidad de la concesión".

FC363 El Consejo destacó que no existe en la NIIF 2 una definición formal de condición distinta a la necesaria para la irrevocabilidad de la concesión, pero en la Guía de Implementación se diferencia entre condiciones necesarias para la irrevocabilidad de la concesión y condiciones distintas a las necesarias para la irrevocabilidad de la concesión, en un flujograma del párrafo GI24 de la NIIF 2.

FC364 El Consejo determinó que la creación de una definición independiente de condición distinta a la necesaria para la irrevocabilidad de la concesión no sería la mejor alternativa para proporcionar claridad sobre esta cuestión. Esto es así, porque el Consejo observó que el concepto de una condición distinta a la necesaria para la irrevocabilidad de la concesión puede inferirse de los párrafos FC170 a FC184 de la NIIF 2, los cuales aclaran la definición de condición necesaria para la irrevocabilidad de la concesión. De acuerdo con esta guía puede inferirse que una condición distinta a la necesaria para la irrevocabilidad de la concesión es cualquier condición que no determina si la entidad recibe los servicios que dan derecho a la contraparte a recibir efectivo, otros activos o instrumentos de patrimonio de la entidad en un acuerdo con pagos basados en acciones. En otras palabras, una condición distinta a la necesaria para la irrevocabilidad de la concesión es cualquier condición que no es una condición necesaria para la irrevocabilidad de la concesión. Sobre la base de su análisis, el Consejo decidió no añadir una definición de condición distinta a la necesaria para la irrevocabilidad de la concesión.

Si el empleado no consigue completar un periodo de servicio requerido debido a la terminación del empleo, se considera que incumple una condición de servicio

FC365 Al considerar una posible revisión de la definición de condición de servicio, el Consejo observó que en la NIIF 2 no hay guías específicas sobre la forma en que se contabiliza un incentivo con pagos basados en acciones cuando la entidad da por terminado el empleo de un trabajador.

FC366 El Consejo destacó, sin embargo, que el párrafo 19 de esta Norma considera que el que un empleado no complete un periodo de servicio especificado es un incumplimiento de una condición de servicio. En el PN, el Consejo propuso aclarar dentro de la definición de condición de servicio que si el empleado no consigue completar un periodo de servicio especificado, el empleado, de ese modo, incumple una condición de servicio, independientemente de la razón de dicho incumplimiento. El Consejo destacó que la consecuencia para la contabilización es que si un empleado no consigue completar un periodo de servicio especificado, el gasto de compensación se revertiría.

FC367 Algunos de quienes respondieron al PN pensaban que se podría proporcionar más claridad en las guías propuestas. Esto es así, porque destacaban que en algunas circunstancias en las que un empleado es incapaz de realizar la condición de servicio completando el periodo de servicio estipulado (tal como cuando el empleado enferma o muere durante la prestación del servicio), se esperaría, normalmente, que parte del incentivo fuera irreversible y que el gasto de compensación relacionado no revertiría. Éstos destacaron que, en la medida en que una parte del incentivo es irreversible, esa parte debe reconocerse como un gasto.

FC368 En respuesta a los comentarios recibidos, el Consejo destacó que el objetivo de la modificación propuesta a la definición de condición de servicio es aclarar que la terminación del empleo de un trabajador es una situación en la que el empleado no consigue completar un periodo de servicio especificado y, por consiguiente, se considera una situación en la que no se cumple la condición de servicio.

FC369 El Consejo observó que en circunstancias en las que los instrumentos de patrimonio no son irrevocables porque se incumple una condición necesaria para la irrevocabilidad de la concesión, el párrafo 19 de la NIIF 2 señala que "no se reconocerá ningún importe acumulado por los bienes o servicios recibidos, si los instrumentos de patrimonio concedidos no son irrevocables a consecuencia del incumplimiento de alguna

condición necesaria para la irrevocabilidad de la concesión". El Consejo observó que en circunstancias en las que los instrumentos de patrimonio de la entidad pasan a ser irrevocables total o parcialmente en el momento del cese del empleo, el párrafo 23 de la NIIF 2 señala que "la entidad no realizará ajustes adicionales al patrimonio tras la fecha de irrevocabilidad de la concesión". El Consejo también destacó que, de acuerdo con el párrafo 28 "si se cancela o liquida una concesión de instrumentos de patrimonio durante el periodo para la irrevocabilidad de dicha concesión (por causa distinta de una cancelación derivada de falta de cumplimiento de las condiciones para la irrevocabilidad de la concesión), la entidad contabilizará la cancelación o la liquidación como una aceleración de la irrevocabilidad de la concesión, y por ello reconocerá inmediatamente el importe que, en otro caso, habría reconocido por los servicios recibidos a lo largo del periodo de irrevocabilidad de la concesión restante". Destacando la guía ya proporcionada en la NIIF 2, el Consejo concluyó que no eran necesarias guías adicionales.

Disposiciones de transición

- FC370 El Consejo consideró las disposiciones de transición y la fecha de vigencia de la modificación a la NIIF 2. El Consejo destacó que los cambios en las definiciones de condiciones necesarias para la irrevocabilidad de la concesión y de condición de mercado y la incorporación de la condición de rendimiento y la condición de servicio, pueden dar lugar a cambios en el valor razonable de la fecha de concesión de las transacciones con pagos basados en acciones para las cuales la fecha de concesión estaba en periodos anteriores. Para evitar el uso de la retrospectiva, se decidió que una entidad aplicaría las modificaciones a la NIIF 2 de forma prospectiva a las transacciones con pagos basados en acciones para las cuales la fecha de concesión fuera a partir del 1 de julio de 2014. Debe permitirse la aplicación anticipada.

Modificación a la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*

Se modifican los párrafos 40 y 58 y se añaden el párrafo 64I y 67A con sus respectivos encabezamientos. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Contraprestación contingente

...

- 40 La adquirente clasificará una obligación de pagar una contraprestación contingente que cumple la definición de un instrumento financiero como pasivo financiero o como patrimonio basándose en las definiciones de instrumentos de patrimonio y de pasivo financiero incluidas en el párrafo 11 de la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*, ~~u otras NIIF aplicables~~. La adquirente clasificará como un activo un derecho a la devolución de contraprestaciones previamente transferidas si se cumplen determinadas condiciones. El párrafo 58 proporciona guías sobre la contabilización posterior de contraprestaciones contingentes.

...

Contraprestación contingente

- 58 Algunos cambios en el valor razonable de una contraprestación contingente, que la adquirente reconozca después de la fecha de la adquisición, pueden proceder de información adicional que la adquirente obtenga después de esa fecha sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de la adquisición. Estos cambios son ajustes del periodo de medición de acuerdo con los párrafos 45 a 49. Sin embargo, los cambios que procedan de sucesos ocurridos tras la fecha de la adquisición, tales como cumplir un objetivo de ganancias, alcanzar un precio por acción determinado o alcanzar un hito en un proyecto de investigación y desarrollo, no son ajustes del periodo de medición. La adquirente contabilizará los cambios en el valor razonable de una contraprestación contingente que no sean ajustes del periodo de medición de la forma siguiente:

(a) ...

(b) Otra ~~La~~ ~~contraprestación contingente clasificada como un activo o un pasivo~~ que:

- (i) ~~sea un instrumento financiero que se encuentre dentro del alcance de la NIIF 9, se medirá por su valor razonable en cada fecha de presentación, con cualquier ganancia o pérdida resultante reconocida en el resultado del periodo o en otro resultado integral y los cambios en el valor razonable se reconocerán en el resultado del periodo de acuerdo con la NIIF 9.~~
- (ii) no esté dentro del alcance de la NIIF 9 se ~~contabilizarán de acuerdo con la NIC 37 u otras NIIF, según proceda.~~ medirá al valor razonable en cada fecha de presentación y los cambios en el valor razonable se reconocerán en el resultado del periodo.

...

Fecha de vigencia

...

- 64I El documento *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012*, emitido en diciembre de 2013, modificó los párrafos 40 y 58 y añadió el párrafo 67A y su encabezamiento correspondiente. Una entidad aplicará de forma prospectiva esa modificación a las combinaciones de negocios para las cuales la fecha de adquisición se encuentre a partir del 1 de julio de 2014. Se permite su aplicación anticipada. Una entidad puede aplicar la modificación de forma anticipada siempre que también se utilicen la NIIF 9 y la NIC 37 (ambas modificadas por el documento *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012*). Si una entidad aplicase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

...

Referencia a la NIIF 9

67A Si una entidad aplica esta Norma pero no utiliza todavía la NIIF 9, cualquier referencia a la NIIF 9 deberá interpretarse como una referencia a la NIC 39.

Modificaciones consiguientes a otras NIIF procedentes de la modificación a la NIIF 3

Modificación a la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (emitida en noviembre de 2009)

Se modifica el párrafo 5.4.4 y se añade el párrafo 8.1.4. El nuevo texto está subrayado.

Inversiones en instrumentos de patrimonio

- 5.4.4 En su reconocimiento inicial, una entidad puede realizar una elección irrevocable para presentar en otro resultado integral los cambios posteriores en el valor razonable de una inversión en un instrumento de patrimonio que, estando dentro del alcance de esta NIIF, no sea *mantenida para negociar* y tampoco sea una contraprestación contingente de una adquirente en una combinación de negocios a la que se aplica la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*.

...

8.1 Fecha de vigencia

...

- 8.1.4 El documento *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012*, emitido en diciembre de 2013, modificó el párrafo 5.4.4 como una modificación consiguiente derivada de la modificación de la NIIF 3. Una entidad aplicará de forma prospectiva esa modificación a las combinaciones de negocios para las cuales se aplique la modificación a la NIIF 3.

Modificación a la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (emitida en octubre de 2010)

Se modifican los párrafos 4.2.1 y 5.7.5 y se añade el párrafo 7.1.4. El nuevo texto está subrayado.

4.2 Clasificación de pasivos financieros

- 4.2.1 Una entidad clasificará todos los pasivos financieros como medidos posteriormente al costo amortizado utilizando el *método de interés efectivo*, excepto por:

- (a) ...#
- (e) contraprestación contingente de una adquirente en una combinación de negocios a la cual se aplica la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*. Esta contraprestación contingente se medirá posteriormente al valor razonable.

...

Inversiones en instrumentos de patrimonio

- 5.7.5 En su reconocimiento inicial, una entidad puede realizar una elección irrevocable para presentar en otro resultado integral los cambios posteriores en el valor razonable de una inversión en un instrumento de patrimonio que, estando dentro del alcance de esta NIIF, no sea *mantenida para*

negociar y tampoco sea una contraprestación contingente de una adquirente en una combinación de negocios a la que se aplica la NIIF 3.

...

7.1 Fecha de vigencia

...

7.1.4 El documento *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012*, emitido en diciembre de 2013, modificó los párrafos 4.2.1 y 5.7.5 como una modificación consiguiente derivada de la modificación de la NIIF 3. Una entidad aplicará de forma prospectiva esa modificación a las combinaciones de negocios para las cuales se aplique la modificación a la NIIF 3.

Modificación a la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*

Se modifica el párrafo 5 y se añade el párrafo 99. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Alcance

...

5 Cuando otra Norma se ocupe de un tipo específico de provisión, pasivo contingente o activo contingente, una entidad aplicará esa Norma en lugar de la presente. Por ejemplo, ciertos tipos de provisiones se abordan en las Normas sobre:

(a) ...

(d) beneficios a los empleados (véase la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*); y

(e) contratos de seguro (véase la NIIF 4 *Contratos de Seguro*). No obstante, esta Norma es de aplicación a las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes de una entidad aseguradora que sean diferentes de las que surgen de sus obligaciones y derechos según contratos de seguros que estén dentro del alcance de la NIIF 4; y

(f) contraprestación contingente de una adquirente en una combinación de negocios (véase la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*).

...

Fecha de vigencia

- ...
- 99 El documento *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012*, emitido en diciembre de 2013, modificó el párrafo 5 como una modificación consiguiente derivada de la modificación de la NIIF 3. Una entidad aplicará de forma prospectiva esa modificación a las combinaciones de negocios para las cuales se aplique la modificación a la NIIF 3.

Modificación a la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*¹

Se modifica el párrafo 9 y se añade el párrafo 108F. El nuevo texto está subrayado.

Definiciones

- ...
- 9 Los términos siguientes se usan en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:

Definiciones de cuatro categorías de instrumentos financieros

Un *activo financiero* o *pasivo financiero a valor razonable con cambios en resultados* es un activo financiero o pasivo financiero que cumple ~~alguna~~ cualquiera de las condiciones siguientes.

- (a) ...
- (aa) Es una contraprestación contingente de una adquirente en una combinación de negocios a la cual se aplica la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*.
- (b) ...

Fecha de vigencia y transición

- ...
- 108F El documento *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012*, emitido en diciembre de 2013, modificó el párrafo 9 como una modificación consiguiente derivada de la modificación de la NIIF 3. Una entidad aplicará de forma prospectiva esa modificación a las combinaciones de negocios para las cuales se aplique la modificación a la NIIF 3.

¹ La NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (emitida en octubre de 2010) y NIIF 9 *Instrumentos Financieros (Contabilidad de Coberturas y modificaciones a las NIIF 9, NIIF 7 y NIC 39)* (emitida en noviembre de 2013) derogó las "Definiciones de cuatro categorías de instrumentos financieros" del párrafo 9 de la NIC 39.

Modificación a los Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan, pero no forman parte, de la modificación.

Se añaden los párrafos FC360A a FC360J y sus encabezamientos correspondientes.

Clasificación en la contabilidad de contraprestaciones contingentes en una combinación de negocios

FC360A El IASB aclara la contabilidad de contraprestaciones contingentes que surgen de combinaciones de negocios.

Clasificación de contraprestaciones contingentes en una combinación de negocios

FC360B El IASB destacó que los requerimientos de clasificación del párrafo 40 de la NIIF 3, no eran claros sobre cuando, en su caso, se necesitaría utilizar "otras NIIF aplicables" para determinar la clasificación de contraprestación contingente como un pasivo financiero o como un instrumento de patrimonio. Por consiguiente, el IASB eliminó la referencia a "otras NIIF aplicables" del párrafo 40.

Medición posterior de contraprestaciones contingentes en una combinación de negocios

FC360C El IASB también destacó que los requerimientos para la medición posterior del párrafo 58 exigen que la contraprestación contingente, distinta de la que cumple la definición de patrimonio de acuerdo con la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*, se mida posteriormente a valor razonable. Sin embargo, el párrafo 58 se refiere, a continuación, a la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (o a la NIC 39 si la NIIF 9 no ha sido todavía aplicada), a la NIC 37 u otras NIIF, según proceda, que pueden no requerir la medición posterior al valor razonable.

Medición posterior de una contraprestación contingente que es un instrumento financiero

FC360D El IASB destacó que los requerimientos para la medición posterior del párrafo 58, para el caso de una contraprestación contingente que sea un instrumento financiero que quede dentro del alcance de la NIIF 9 (o NIC 39), eran incongruentes con los requerimientos de contabilización de la NIIF 9 (o NIC 39). Puesto que el párrafo 58 se refiere a la NIIF 9 (o NIC 39), que permite la medición al costo amortizado en algunas circunstancias, la contraprestación contingente que sea un pasivo financiero podría clasificarse como medida al costo amortizado. Esto podría entrar en conflicto con el requerimiento del párrafo 58 de que esta contraprestación contingente debe medirse posteriormente al valor razonable. Por consiguiente, el IASB modificó los requerimientos de clasificación de la NIIF 9 (y NIC 39) para asegurar que el requerimiento de medición posterior para la contraprestación contingente que sea un pasivo financiero es el valor razonable. El IASB piensa que esto aclara la intención original para la medición posterior de las contraprestaciones contingentes como se explica en el párrafo FC355.

FC360E En la nueva deliberación sobre este tema, el IASB decidió que no sería posible medir posteriormente al costo amortizado una contraprestación contingente que es un activo financiero que cumple los requerimientos de la NIIF 9 (porque las condiciones contractuales de la contraprestación contingente que sea un activo financiero no darían lugar en las fechas especificadas a flujos de efectivo que sean únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente). Por consiguiente, el IASB decidió que no se necesitaban las modificaciones propuestas al párrafo 4.1.2 de la NIIF 9 en el Proyecto de Norma *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012*.

FC360F El IASB también decidió que los cambios en el valor razonable de cualquier contraprestación contingente que sea un activo financiero o un pasivo financiero deben reconocerse en el resultado del periodo. Por

consiguiente, el IASB decidió modificar el párrafo 5.7.5 de la NIIF 9 para asegurar que cualquier cambio en el valor razonable de las inversiones en instrumentos de patrimonio que son contraprestaciones contingentes en una combinación de negocios debe presentarse en el resultado del periodo. El IASB destacó que era improbable que la contraprestación contingente que es un activo cumpliera la definición de patrimonio. Sin embargo, decidió modificar el párrafo para asegurar que todas las contraprestaciones contingentes que estén formadas por instrumentos financieros se contabilicen de forma congruente.

Modificación posterior de contraprestaciones contingentes que no son activos financieros o no son pasivos financieros

FC360G El IASB también destacó que los requerimientos de medición posterior del párrafo 58(b) para contraprestaciones contingentes que no son un activo financiero o no son un pasivo financiero pueden entrar en conflicto con los requerimientos de medición de otras Normas aplicables. El conflicto surge porque el párrafo 58 se refiere a los cambios en el valor razonable de contraprestaciones contingentes, pero el párrafo 58(b) se refiere a Normas que no requieren el valor razonable como base de medición, por ejemplo, la NIC 37. Por consiguiente, el IASB eliminó la referencia a la "NIC 37 u otras NIIF, según proceda" del párrafo 58(b). Esta modificación, por tanto, mantiene el valor razonable como base de medición posterior para todas las contraprestaciones contingentes distintas al patrimonio a las que se aplica la NIIF 3. El IASB piensa que esto aclara la intención original para la medición posterior de las contraprestaciones contingentes como se explica en el párrafo FC355.

FC360H El IASB también decidió que la totalidad del cambio en el valor razonable de cualquier contraprestación contingente, que sea un activo no financiero o un pasivo no financiero, debe reconocerse en el resultado del periodo.

Otras consideraciones dadas a la medición posterior de contraprestaciones contingentes

FC360I El IASB consideró alternativas para los requerimientos de medición posterior para las contraprestaciones contingentes. Consideró si todas las referencias a otras Normas, incluyendo referencias a la NIIF 9 (o NIC 39), deben eliminarse y, en su lugar, incluirse en la NIIF 3 todas las guías necesarias para la medición posterior de las contraprestaciones contingentes. El IASB decidió, sin embargo, modificar la NIIF 9 (y la NIC 39) como una modificación consiguiente derivada de la modificación a la NIIF 3 y conservar el vínculo con la NIIF 9 (o NIC 39), de forma que se apliquen las guías generales de la NIIF 9 (o NIC 39) a las contraprestaciones contingentes que están dentro del alcance de la NIIF 9 (o NIC 39). El IASB también consideró si algunas contraprestaciones contingentes de pasivo deben medirse al valor razonable con algunos cambios en el valor razonable presentados en otro resultado integral. Decidió que era preferible que las guías fueran congruentes para todas las contraprestaciones contingentes de pasivo y, por consiguiente, decidió que todas las contraprestaciones contingentes de pasivo deben medirse posteriormente al valor razonable, reconociéndose cualquier ganancia o pérdida resultante, incluyendo las atribuibles a cambios en riesgo de crédito propio, en el resultado del periodo.

Información a revelar

FC360J Algunos agentes económicos interesados habían preguntado si el IASB había pretendido que los requerimientos de información a revelar de la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar* se aplicaran a las contraprestaciones contingentes, destacando que, en la NIIF 3, existen requerimientos de información a revelar para contraprestaciones contingentes. El IASB piensa que es apropiado aplicar los requerimientos de información a revelar de la NIIF 7 a contraprestaciones contingentes que son un instrumento financiero dentro del alcance de la NIIF 7. Por consiguiente, el IASB decidió no realizar cambios en el alcance de la NIIF 7 para excluir estos instrumentos financieros.

Se modificó el párrafo FC434A y se añadió el párrafo FC434D y su encabezamiento correspondiente. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Requerimientos de transición para contraprestaciones contingentes procedentes de una combinación de negocios que tuvo lugar antes de la fecha de vigencia de la NIIF 3 (revisada en 2008)

FC434A En el documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2010, el Consejo abordó un conflicto percibido en las guías sobre la contabilización de contraprestaciones contingentes en una combinación de negocios. El conflicto percibido estaba relacionado con las guías de transición para contraprestaciones contingentes que surgen de una combinación de negocios que se había contabilizado de acuerdo con la NIIF 3 (emitida en 2004). Antes de su supresión en enero de 2008, el párrafo 3(c) de la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*, el párrafo 4(c) de la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación* y el párrafo 2(f) de la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* excluían los acuerdos de contraprestaciones contingentes del alcance de esas NIIF. Para permitir a la adquirente contabilizar la contraprestación como requiere la NIIF 3 (revisada en 2008), el Consejo eliminó esas excepciones al alcance en la segunda fase de su proyecto sobre combinaciones de negocios.

...

Fecha de vigencia y transición de las aclaraciones de la contabilización de las contraprestaciones contingentes que surgen de combinaciones de negocios

FC434D El documento *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012*, emitido en diciembre de 2013, aclara la contabilización de las contraprestaciones contingentes que surgen de combinaciones de negocios. El IASB consideró si deberían utilizarse las disposiciones de transición del párrafo 19 de la NIC 8, el cual requiere aplicación retroactiva. El IASB consideró que las modificaciones requerían la medición al valor razonable, y que algunas entidades pueden no haber aplicado con anterioridad la medición al valor razonable para la medición posterior de contraprestaciones contingentes. La aplicación retroactiva puede, por ello, requerir la determinación del valor razonable de las contraprestaciones contingentes, las cuales pueden no haber sido medidas con anterioridad al valor razonable tras el reconocimiento inicial. Puede ser impracticable para una entidad determinar el valor razonable de esta contraprestación contingente sin utilizar la retrospectiva. Por consiguiente, el IASB decidió requerir la utilización prospectiva para evitar el riesgo de que se aplicara la retrospectiva. El IASB también decidió el 1 de julio de 2014 como fecha de vigencia obligatoria para las modificaciones a la NIIF 3 y las modificaciones consiguientes a la NIC 37, así como para las de la NIIF 9 y a la NIC 39, dependiendo de la Norma de instrumentos financieros que se aplique por la entidad en el momento en que esta modificación pase a estar vigente.

Se añade la siguiente nota a pie de página después de "... de acuerdo con esa NIIF)" en el párrafo FC437(c).

El documento *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012*, emitido en diciembre de 2013, modificó la NIIF 3, NIIF 9, NIC 37 y NIC 39 para aclarar que las contraprestaciones contingentes en una combinación de negocios que se clasifican como un activo o un pasivo se medirán posteriormente al valor razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en el resultado del periodo.

Modificación a los Ejemplos Ilustrativos de la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*

En la comparación de la NIIF 3 (revisada en 2008) con la sección del SFAS 141(R), se modificaron las descripciones de los requerimientos de medición posterior de las contraprestaciones contingentes en la columna "NIIF 3 (revisada en 2008)" de la tabla que sigue al párrafo 3. Se elimina la nota a pie de página de la "NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*" en (a) de la medición posterior de "contraprestaciones contingentes" y se añade una nota a pie de página en "contraprestación contingente" en la misma tabla. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Comparación de la NIIF 3 (revisada en 2008) con el SFAS 141(R)

...

Guía	NIIF 3 (revisada en 2008)	SFAS 141(R)
...
Contraprestación contingente ^(d)	Clasificación inicial ...	
	Medición posterior La contraprestación contingente clasificada como un activo o un pasivo que: (a) sea un instrumento financiero que se encuentre dentro del alcance de la NIC 39 <i>Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición</i>^(e) <u>NIIF 9 <i>Instrumentos Financieros</i>, se medirá por su valor razonable en cada fecha de presentación, con cualquier ganancia o pérdida resultante reconocida en el resultado del periodo o en otro resultado integral y los cambios en el valor razonable se reconocerán en el resultado del periodo de acuerdo con esa NIIF.</u> (b) no se encuentra dentro del alcance de la NIC 39 se contabiliza de acuerdo con la NIC 37 u otras NIIF, según proceda <u>NIIF 9, se medirá al valor razonable en cada fecha de presentación y los cambios en el valor razonable se reconocerán en el resultado del periodo. [párrafo 58]</u>	Medición posterior ...
...
(a) ... (c) [Eliminado] En noviembre de 2009 y en octubre de 2010 el IASB modificó algunos de los requerimientos de la NIC 39 <i>Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición</i> y los trasladó a la NIIF 9 <i>Instrumentos Financieros</i>. La NIIF 9 se aplica a todas las partidas dentro del alcance de la NIC 39. (d) <u>El documento <i>Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012</i>, emitido en diciembre de 2013, modificó la NIIF 3, NIIF 9, NIC 37 y NIC 39 para aclarar que las contraprestaciones contingentes en una combinación de negocios que se clasifican como un activo o un pasivo se medirán posteriormente al valor razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en el resultado del periodo.</u>		

Después de la Tabla de Concordancia, se modifica uno de los puntos que describe una de las principales revisiones realizadas a la NIIF 3 en 2008. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Tabla de Concordancias

...

Las principales revisiones hechas en 2008 fueron:

- ...
- La contraprestación transferida por la adquirente, incluyendo la contraprestación contingente, debe medirse y reconocerse a valor razonable en la fecha de adquisición. Los cambios posteriores en el valor razonable de la contraprestación contingente clasificada como pasivos se reconocen ~~de acuerdo con la NIC 39, NIC 37 u otras NIIF, según proceda en el resultado del periodo~~ (en lugar de ajustar la plusvalía). La información a revelar que se requiere realizar en relación con la contraprestación contingente fue ampliada.
- ...

Se añade la siguiente nota al pie después de "...mediante el ajuste de la plusvalía)" en el mismo punto.

El documento *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012*, emitido en diciembre de 2013, modificó la NIIF 3, NIIF 9, NIC 37 y NIC 39 para aclarar que las contraprestaciones contingentes en una combinación de negocios que se clasifican como un activo o un pasivo se medirán posteriormente al valor razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en el resultado del periodo.

Modificaciones a la NIIF 8 Segmentos de Operación

Se modifican los párrafos 22 y 28 y se añade el párrafo 36C. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Información general

- 22 Una entidad revelará la siguiente información general:
- (a) los factores que han servido para identificar los segmentos sobre los que debe informarse, incluyendo la base de organización (por ejemplo, si la dirección ha optado por organizar la entidad según las diferencias entre productos y servicios, por zonas geográficas, por marcos normativos o con arreglo a una combinación de factores, y si se han agregado varios segmentos de operación); ~~y~~
 - (aa) los juicios realizados por la gerencia al aplicar los criterios de agregación del párrafo 12. Esto incluye una breve descripción de los segmentos de operación que se han agregado de esta forma y los indicadores económicos que se han evaluado para determinar que los segmentos de operación agregados comparten características económicas similares; y
 - (b) tipos de productos y servicios de los que cada segmento sobre el que se debe informar obtiene sus ingresos de las actividades ordinarias.
- ...

Conciliaciones

- 28 Una entidad facilitará todas las conciliaciones siguientes:
- (a) ...#
 - (c) el total de los activos de los segmentos sobre los que deba informar, con relación a los activos de la entidad, si los activos de los segmentos se presentan con arreglo al párrafo 23.
 - (d) ...#

Transición y fecha de vigencia

- ...
- 36C El documento *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012*, emitido en diciembre de 2013, modificó los párrafos 22 y 28. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2014. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

Modificación a los Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 8 Segmentos de Operación

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan, pero no forman parte, de la modificación.

Se añaden los párrafos FC30A y FC30B y sus encabezamientos correspondientes.

Agregación de segmentos de operación

FC30A El Consejo recibió una solicitud para que considerase incluir en el párrafo 22 información a revelar que requiriera una descripción de los segmentos de operación que han sido agregados y los indicadores económicos que han sido evaluados para decidir si los segmentos de operación tienen "características económicas similares" de acuerdo con el párrafo 12. El Consejo observó que:

- (a) el párrafo 12 no detalla el significado de "características económicas similares" excepto para decir que los segmentos de operación que comparten características económicas similares se esperarían que mostrarán un rendimiento financiero a largo plazo similar. Además, la determinación de si los segmentos de operación tienen características económicas similares requiere el uso de juicio profesional.
- (b) el párrafo 22(a) contiene actualmente un requerimiento para revelar información sobre los factores utilizados para identificar los segmentos de la entidad sobre los que debe informarse, incluyendo la base de la organización, y sugiere, como ejemplo, revelar si se han agregado los segmentos de operación. Sin embargo, no existe un requerimiento explícito, o realmente aparente, en el párrafo 22(a) para revelar la agregación de los segmentos de operación.

FC30B El Consejo destacó que la información a revelar es complementaria de la información requerida por el párrafo 22(a). El Consejo piensa que incluir un requerimiento de revelar información en el párrafo 22 proporcionaría a los usuarios de los estados financieros una comprensión de los juicios realizados por la gerencia y la forma en que (y las razones por las que) se han agregado los segmentos de operación. Los juicios realizados por la gerencia pueden estar relacionados con la aplicación de cualquiera de los criterios del párrafo 12, que señala que pueden agregarse dos o más segmentos de operación en uno solo, si la agregación es congruente con el principio básico de la NIIF 8 de que los segmentos tengan características económicas similares y de que los segmentos estén basados de forma similar en los factores enumerados en el párrafo 12(a) a (e). Por consiguiente, el Consejo añadió el párrafo 22(aa) para complementar la información a revelar requerida en el párrafo 22(a). Los requerimientos del párrafo 22(b) se conservan igual y su redacción no se ha modificado.

...

Conciliación de activos de segmento

FC35B El Consejo recibió una solicitud para aclarar en el párrafo 28(c) que solo debe revelarse una conciliación del total de los activos de los segmentos sobre los que debe informarse con los activos de la entidad, si ese importe se proporciona de forma regular a la máxima autoridad en la toma de decisiones. Esta aclaración haría este párrafo congruente con los párrafos 23 y 28(d). El Consejo estuvo de acuerdo con la solicitud y decidió modificar el párrafo 28(c) para lograr esto.

Modificación a los Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*

Se añade el párrafo FC138A y sus encabezamientos correspondientes.

Cuentas comerciales por cobrar y por pagar a corto plazo

FC138A Después de emitir la NIIF 13, el IASB fue consciente de que una modificación de la NIIF 9 y la NIC 39 que diera lugar a la eliminación de los párrafos B5.4.12 y GA79 respectivamente, podría percibirse como que suprimía la capacidad de medir las cuentas por cobrar y por pagar a corto plazo con tasas de interés no señaladas en los importes de la factura sin descontar, cuando el efecto de no descontar no es significativo. El IASB no pretendía cambiar los requerimientos de medición de esas cuentas por cobrar y por pagar a corto plazo, destacando que el párrafo 8 de la NIC 8 ya permite a las entidades no aplicar políticas contables establecidas de acuerdo con las NIIF cuando los efectos de aplicarlas sean no significativos.

Modificaciones consiguientes a otras NIIF procedentes de la modificación a la NIIF 13

Modificación a los Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (emitida en octubre de 2010)

Se modifica la nota a pie de página del encabezamiento sobre el párrafo FCZ5.1. El nuevo texto está subrayado.

La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, contiene los requerimientos para la medición del valor razonable. En consecuencia se han eliminado los párrafos 5.4.1 a 5.4.3 y B5.4.1 a B5.4.13 de la NIIF 9. El documento *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012*, emitido en diciembre de 2013, añadió el párrafo FC138A a los Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 13 para aclarar la razón del IASB para suprimir el párrafo B5.4.12.

Modificación a los Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*

Se modifica la nota a pie de página del párrafo FC95. El nuevo texto está subrayado.

La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, contiene los requerimientos para la medición del valor razonable. Como consecuencia, en el Apéndice A de la NIC 39 se han eliminado los párrafos GA69 a GA75, GA76A a GA79 y GA82 y se han modificado los párrafos GA76, GA80 y GA81. El documento *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012*, emitido en diciembre de 2013, añadió el párrafo FC138A a los Fundamentos de las Conclusiones de la NIIF 13 para aclarar la razón del IASB para suprimir el párrafo GA79.

Modificación a la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*

Se modifica el párrafo 35 y se añaden los párrafos 80A y 81H. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Modelo de revaluación

...

35 Cuando se revalúe un elemento de propiedades, planta y equipo, la depreciación acumulada el importe en libros de ese activo se ajustará al importe revaluado. En la fecha de la revaluación el activo puede ser tratado de cualquiera de las siguientes maneras:

- (a) ~~Reexpresada proporcionalmente~~ El importe en libros bruto se ajustará de forma que sea congruente con el cambio en el importe en libros bruto del activo, de manera que la revaluación del importe en libros del activo mismo después de la revaluación sea igual a su importe revaluado. Por ejemplo, el importe en libros bruto puede reexpresarse por referencia a información de mercado observable o puede reexpresarse de forma proporcional al cambio en el importe en libros. La depreciación acumulada en la fecha de la revaluación se ajustará para igualar la diferencia entre el importe en libros bruto y el importe en libros del activo después de tener en cuenta las pérdidas por deterioro de valor acumuladas; o después de la revaluación sea igual a su importe revaluado. Este método se utiliza a menudo cuando se revalúa el activo por medio de la aplicación de un índice para determinar su costo de reposición depreciado (véase la NIIF 13).
- (b) la depreciación acumulada se elimina contra el importe en libros bruto del activo, de manera que lo que se reexpresa es el importe neto resultante, hasta alcanzar el importe revaluado del activo. Este método se utiliza habitualmente en edificios.

La cuantía del ajuste de la depreciación acumulada, ~~que surge de la reexpresión o eliminación anterior,~~ forma parte del incremento o disminución del importe en libros, que se contabilizará de acuerdo con lo establecido en los párrafos 39 y 40.

...

Disposiciones transitorias

...

80A El documento *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012* modificó el párrafo 35. Una entidad aplicará esa modificación a todas las revaluaciones reconocidas en periodos anuales que comiencen a partir de la fecha de aplicación inicial de esa modificación y en el periodo anual anterior inmediato. Una entidad puede también presentar información comparativa ajustada para cualquiera de los periodos anteriores presentados, pero no se requiere que lo haga. Si una entidad presenta información comparativa no ajustada sobre periodos anteriores, identificará con claridad la información que no ha sido ajustada, señalará que ha sido preparada sobre una base diferente, y explicará esa base.

Fecha de vigencia

...

81H El documento *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012*, emitido en diciembre de 2013, modificó el párrafo 35 y añadió el párrafo 80A. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2014. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

Modificaciones a los Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan, pero no forman parte, de la modificación.

Se añaden los párrafos FC25A a FC25J y sus encabezamientos correspondientes.

Método de la revaluación—reexpresión proporcional de la depreciación acumulada cuando se revalúa una parte de propiedades, planta y equipo

- FC25A El Comité de Interpretaciones de las NIIF informó al Consejo que había prácticas diferentes para calcular la depreciación acumulada para una partida de propiedades, planta y equipo que se mide utilizando el método de la revaluación en casos en los que el valor residual, la vida útil o el método de depreciación han sido estimados nuevamente antes de una revaluación.
- FC25B El párrafo 35(a) requería que, en situaciones en las que se revalúa el importe en libros bruto, la depreciación acumulada revaluada se reexpresa de forma proporcional al cambio en el importe en libros bruto.
- FC25C La propuesta destacó que la aplicación del mismo factor proporcional para reexpresar la depreciación acumulada que para el cambio en el importe en libros bruto ha causado problemas en la práctica si el valor residual, la vida útil o el método de depreciación ha sido estimado nuevamente antes de la revaluación. La propuesta utilizó un ejemplo en el que se revaluaban el importe en libros bruto y el importe en libros.
- FC25D En estos casos, existían opiniones divergentes sobre la forma de calcular la depreciación acumulada cuando se revalúa la partida de propiedades, planta y equipo:
- (a) Algunos piensan que la reexpresión de la depreciación acumulada no es siempre proporcional al cambio en el importe en libros bruto y que el párrafo 35(a) debe modificarse adecuadamente.
 - (b) Otros son de la opinión de que la depreciación acumulada y el importe en libros bruto deben reexpresarse siempre de forma proporcional al aplicar el párrafo 35(a). La diferencia entre el importe requerido para una reexpresión proporcional de la depreciación y la reexpresión real de la depreciación requerida por el importe en libros bruto para dar lugar a un importe en libros igual al importe revaluado que se tratará como un error contable de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.
- FC25E La definición de "importe en libros" del párrafo 6 es "el importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas". El Consejo destacó que, al revaluar una partida de propiedades, planta y equipo, la definición implica que la depreciación acumulada se calcula como la diferencia entre el importe en libros bruto y el importe en libros, después de tener en cuenta las pérdidas por deterioro de valor acumuladas.
- FC25F El Consejo estuvo de acuerdo con los proponentes del punto de vista presentado en el párrafo FC25D(a) en que la reexpresión de la depreciación acumulada no siempre es proporcional al cambio en el importe en libros bruto. El Consejo destacó que no sería posible reexpresar la depreciación acumulada de forma proporcional al importe en libros bruto en situaciones en las que el importe en libros bruto y el importe en libros se revalúan de forma no proporcional del uno con respecto al otro. Se destacó que este era el caso, independientemente de si había habido una estimación nueva del valor residual, la vida útil o el método de depreciación en un periodo anterior.
- FC25G Por ejemplo, cuando los importes revaluados del importe en libros bruto y el importe en libros reflejan información observable no proporcional, está demostrado que la depreciación acumulada no puede reexpresarse de forma proporcional al importe en libros bruto para que el importe en libros iguale el importe en libros bruto menos la depreciación acumulada y las pérdidas de deterioro de valor acumuladas. A este respecto, el Consejo piensa que los requerimientos del párrafo 35(a) pueden percibirse como que son incongruentes con la definición del importe en libros.
- FC25H Además, el Consejo destacó que la segunda frase del párrafo 35(a) refuerza esa incongruencia porque señala que la reexpresión proporcional se utiliza, a menudo, cuando se revalúa un activo por medio de la aplicación de un índice para determinar su costo de reposición. Ello refuerza la incongruencia porque la

determinación de la depreciación acumulada no depende de la selección de la técnica de valoración utilizada para la revaluación según el modelo de revaluación para las propiedades, planta y equipo.

FC25I Por consiguiente, el Consejo decidió:

- (a) modificar el párrafo 35(a) para señalar que el importe en libros bruto se ajusta de forma que sea congruente con la revaluación del importe en libros;
- (b) modificar el párrafo 35(a) para señalar que la depreciación acumulada se calcula como la diferencia entre el importe en libros bruto y el importe en libros después de tener en cuenta las pérdidas por deterioro de valor acumuladas; y
- (c) eliminar las referencias a los métodos de valoración del párrafo 35(a) y (b).

El Consejo también decidió modificar el párrafo 35(b) para que fuera congruente con la redacción utilizada en esas modificaciones.

FC25J El Consejo decidió incluir la redacción del párrafo 35(a) para requerir que una entidad tenga en cuenta las pérdidas por deterioro de valor acumuladas al ajustar la depreciación en el momento de la revaluación. Esto fue para asegurar que cuando el incremento de la revaluación futura tiene lugar, se realiza la separación correcta, entre el resultado del periodo y otro resultado integral, de acuerdo con el párrafo 39 de la NIC 16 y el párrafo 119 de la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*, al revertir pérdidas por deterioro de valor acumuladas anteriores.

Se modifica la nota a pie de página del encabezamiento sobre el párrafo FC35A. El texto eliminado ha sido tachado.

Los párrafos FC35A a FC35F se añadieron como consecuencia de las modificaciones a la NIIF 16 procedentes de *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008. Al mismo tiempo, el Consejo también modificó el párrafo 6 para sustituir el término "precio de venta neto" en la definición de "importe recuperable" con "valor razonable menos costos de venta" por congruencia con la redacción utilizada en la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenedos para la Venta y Operaciones Discontinuas* y la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*.

Se añade el párrafo FC36A.

Disposiciones transitorias

...

FC36A El documento *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012*, emitido en diciembre de 2013, añadió el párrafo 35. El Consejo también decidió que se debe requerir la aplicación de la modificación a todas las revaluaciones ocurridas en periodos anuales que comiencen a partir de la fecha de aplicación inicial de las modificaciones y en el periodo anual anterior inmediato. Al Consejo le preocupó que los costos de la aplicación retroactiva total puedan sobrepasar los beneficios.

Modificación a la NIC 24 Información a Revelar sobre Partes Relacionadas

Se modifica el párrafo 9 y se añaden los párrafos 17A, 18A y 28C. El nuevo texto está subrayado.

Definiciones

- 9 Los términos siguientes se usan en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:
- Una *parte relacionada* es una persona o entidad que está relacionada con la entidad que prepara sus estados financieros (en esta Norma denominada “la entidad que informa”).
- (a) ...
- (b) Una entidad está relacionada con una entidad que informa si le son aplicables cualquiera de las condiciones siguientes:
- (i) ...
- (viii) La entidad o cualquier miembro de un grupo del cual es parte, proporciona servicios del personal clave de la gerencia a la entidad que informa o a la controladora de la entidad que informa.

...

Todas las entidades

...

- 17A Si una entidad obtiene servicios del personal clave de la gerencia de otra entidad ("entidad de gestión"), no se le requerirá que aplique los requerimientos del párrafo 17 a la compensación pagada o por pagar por la entidad de gestión a los empleados o administradores de la entidad de gestión.
- 18 ...
- 18A Se revelarán los importes incurridos por la entidad para la provisión de servicios de personal clave de la gerencia que se presten por una entidad de gestión separada.

...

Fecha de vigencia y transición

...

- 28C El documento *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012*, emitido en diciembre de 2013, modificó el párrafo 9 y añadió los párrafos 17A y 18A. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2014. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

Modificación a los Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 24 Información a Revelar sobre Partes Relacionadas

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan, pero no forman parte, de la modificación.

Se añaden los párrafos FC50 a FC52 y sus encabezamientos correspondientes.

Personal clave de la gerencia

- FC50 Al Consejo se le pidió que abordara la identificación e información a revelar de transacciones con partes relacionadas que surgen cuando una entidad de gestión proporciona servicios de personal clave de la gerencia a la entidad que informa. El Consejo comprendió que existía una divergencia porque algunas entidades que informan no identifican esto como una transacción con partes relacionadas. De las que identifican esto como una transacción con partes relacionadas, algunas entidades que informan revelarían la compensación pagada por la entidad de gestión a los empleados o administradores de la entidad de gestión que actúa como personal clave de la gerencia de la entidad que informa. Otras entidades que informan revelarían la comisión de servicio que se paga o por pagar a la entidad de gestión, en la que incurre por la entidad que informa.
- FC51 El Consejo destacó que la NIC 24 no era clara sobre qué información revelar sobre el personal clave de la gerencia cuando esas personas no son empleados de la entidad que informa. Para abordar la diversidad en la información a revelar que ha surgido de la falta de claridad de la NIC 24, el Consejo decidió modificar la definición de "parte relacionada". La modificación aclaró que una entidad de gestión que proporciona servicios de gestión clave a una entidad que informa se considera que es una parte relacionada de la entidad que informa. Al tratar estas propuestas, el Consejo reconoció que la relación entre la entidad de gestión y la entidad que informa no es simétrica. La entidad que informa no es una parte relacionada de la entidad de gestión solo como consecuencia de ser un cliente de la entidad de gestión. La entidad que informa no puede afectar a las actividades, situación financiera o ganancia de la entidad de gestión, si no es a través de otra relación. Por consiguiente, se requiere que la entidad que informa revele el importe incurrido por la comisión de servicio pagado o por pagar a la entidad de gestión que emplea, o tiene como administradores, a las personas que proporcionan los servicios de personal clave de la gerencia. Como resultado de la identificación de la entidad de gestión como una parte relacionada de la entidad que informa, el Consejo destacó que se requiere también a la entidad que informa que revele otras transacciones con la entidad de gestión, por ejemplo, préstamos, según los requerimientos de información a revelar existentes de la NIC 24 con respecto a partes relacionadas.
- FC52 Al Consejo se le informó de la preocupación de que fuera impracticable acceder a la información detallada que requiere el párrafo 17 cuando la compensación se paga a una entidad de gestión separada como comisiones. El Consejo, por ello, decidió proporcionar una exención, de forma que no se requiere a la entidad que informa revelar los componentes de compensación al personal clave de la gerencia que se paga a través de otra entidad. En su lugar, los importes incurridos con respecto a la compensación del personal clave de la gerencia o servicios de personal clave de la gerencia, pagada o por pagar a otra entidad, se revelen de acuerdo con el párrafo 18A.

Modificación a la NIC 38 *Activos Intangibles*

Se modifica el párrafo 80 y se añaden los párrafos 130H y 130I. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Modelo de revaluación

...

80 Cuando se revalúe un activo intangible ~~la depreciación acumulada~~ el importe en libros de ese activo se ajustará al importe revaluado. En ~~en~~ la fecha de la revaluación el activo puede ser tratado de cualquiera de las siguientes maneras:

- (a) ~~Reexpresada proporcionalmente~~ el importe en libros bruto se ajustará de forma que sea congruente con el cambio en el importe en libros bruto del activo, de manera que la revaluación del importe en libros del activo mismo después de la revaluación sea igual a su importe revaluado. Por ejemplo, el importe en libros bruto puede reexpresarse por referencia a información de mercado observable o puede reexpresarse de forma proporcional al cambio en el importe en libros. La amortización acumulada en la fecha de la revaluación se ajustará para igualar la diferencia entre el importe en libros bruto y el importe en libros del activo después de tener en cuenta las pérdidas por deterioro de valor acumuladas ~~después de la revaluación sea igual a su importe revaluado;~~ o
- (b) la amortización acumulada se elimina contra el importe en libros bruto del activo, de manera que lo que se reexpresa es el importe neto resultante, hasta alcanzar el importe revaluado del activo.

El importe del ajuste de la amortización acumulada, forma parte del incremento o disminución del importe en libros, que se contabilizará de acuerdo con lo establecido en los párrafos 85 y 86.

...

Disposiciones transitorias y fecha de vigencia

...

130H El documento *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012*, emitido en diciembre de 2013, modificó el párrafo 80. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2014. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

130I Una entidad aplicará la modificación realizada por el documento *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012* a todas las revaluaciones reconocidas en periodos anuales que comiencen a partir de la fecha de aplicación inicial de esa modificación y en el periodo anual anterior inmediato. Una entidad puede también presentar información comparativa ajustada para cualquiera de los periodos anteriores presentados, pero no se requiere que lo haga. Si una entidad presenta información comparativa no ajustada sobre periodos anteriores, identificará con claridad la información que no ha sido ajustada, señalará que ha sido preparada sobre una base diferente, y explicará esa base.

Modificaciones a los Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 38 *Activos Intangibles*

Estos Fundamentos de las Conclusiones acompañan, pero no forman parte, de la modificación.

Se añaden los párrafos FC77A a FC77E y FC100A y sus encabezamientos correspondientes.

Método de la revaluación—reexpresión proporcional de la amortización acumulada cuando se revalúa un activo intangible

- FC77A El Comité de Interpretaciones de las NIIF informó al Consejo que había prácticas diferentes para calcular la depreciación acumulada para una partida de propiedades, planta y equipo que se mide utilizando el método de la revaluación en casos en los que el valor residual, la vida útil o el método de depreciación han sido estimados nuevamente antes de una revaluación.
- FC77B Las razones para realizar el cambio se explican extensamente en los párrafos FC25A a FC25G de la NIC 16.
- FC77C El Consejo destacó que la cuestión de los párrafos FC25A a FC25G de la NIC 16 con respecto a la depreciación acumulada en el momento de la revaluación podría también ocurrir al revaluar un activo intangible según la NIC 38, porque la NIC 16 y la NIC 38 tienen los mismos requerimientos para la depreciación/amortización acumulada cuando se revalúan elementos de propiedades, planta y equipo/activos intangibles. Las diferencias en los modelos de revaluación para elementos de propiedades, planta y equipo y de activos intangibles no dan lugar a modelos diferentes para reexpresar la depreciación/amortización acumulada. Por ejemplo, la NIC 38 requiere que el valor razonable de un activo intangible se mida por referencia a un mercado activo. En otro caso, el modelo de revaluación no puede aplicarse. Sin embargo, la NIC 38 requiere la medición del valor razonable por referencia a un mercado activo solo para el importe de libros de un activo intangible en contraposición a su importe en libros bruto.
- FC77D Por consiguiente, el Consejo decidió modificar el párrafo 80(a) para señalar que:
- (a) el importe en libros bruto se ajustará de forma que sea congruente con la revaluación del importe en libros; y
 - (b) la amortización acumulada se calculará como la diferencia entre el importe en libros bruto y el importe en libros después de tener en cuenta las pérdidas por deterioro de valor acumuladas.
- El Consejo también decidió modificar el párrafo 80(b) para que fuera congruente con la redacción utilizada en esas modificaciones.
- FC77E El Consejo decidió incluir la redacción del párrafo 80(a) para requerir que una entidad tenga en cuenta las pérdidas por deterioro de valor acumuladas al ajustar la amortización en el momento de la revaluación. Esto fue para asegurar que cuando el incremento de la revaluación futura tiene lugar, se realiza la separación correcta, entre el resultado del periodo y otro resultado integral, de acuerdo con el párrafo 85 de la NIC 38 y el párrafo 119 de la NIC 36, al revertir pérdidas anteriores por deterioro de valor acumuladas.

...

Método de la revaluación—reexpresión proporcional de la amortización acumulada cuando se revalúa un activo intangible

- FC100A El documento *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012*, emitido en diciembre de 2013, añadió el párrafo 80. El Consejo también decidió que se debe requerir la aplicación de la modificación a todas las revaluaciones ocurridas en periodos anuales que comiencen a partir de la fecha de utilización inicial de las modificaciones y en el periodo anual anterior inmediato. Al Consejo le preocupó que los costos de la aplicación retroactiva total puedan sobrepasar los beneficios.