



**Documento para Discusión Pública:
Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES
Tercera Edición**

**Se invita a todas las partes interesadas a enviar sus
comentarios sobre este documento hasta el 24 de
julio de 2026 a las siguientes direcciones:
mdiaz@mincit.gov.co; vchamorro@mincit.gov.co**



**Comercio,
Industria y Turismo**

Bogotá, 22 de junio de 2026

**Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES
Tercera Edición**

CONTENIDO

Tabla de contenido

I. INTRODUCCIÓN	3
II. ANTECEDENTES	12
III. JUSTIFICACIÓN	15
IV. PREGUNTAS PARA DISCUSIÓN PÚBLICA SOBRE LA NORMA DE CONTABILIDAD NIIF PARA LAS PYMES 2025 – TERCERA EDICIÓN	17
V. CONSIDERACIONES FINALES	20
VI. ANEXO	23

Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES

Tercera Edición

I. INTRODUCCIÓN

1. En cumplimiento de lo dispuesto en la Ley 1314 de 2009, el Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) somete a discusión pública las modificaciones incorporadas en la tercera edición de la Norma de Contabilidad – NIIF para las PYMES, emitida por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB – por sus siglas en inglés) en el año 2025.
2. La NIIF para las PYMES fue emitida por primera vez en el año 2009 como un estándar de información financiera simplificado, diseñado para entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas. De acuerdo con los Fundamentos de las Conclusiones de la norma, el IASB previó desde su emisión la realización de revisiones integrales periódicas, aproximadamente cada tres años, con el propósito de mantener actualizados sus requerimientos y preservar su pertinencia frente a la evolución de las Normas de Contabilidad NIIF Plenas.
3. Como resultado de la primera revisión integral, el IASB emitió en el año 2015 la segunda edición de la NIIF para las PYMES, incorporando diversas modificaciones orientadas a aclarar determinados requerimientos, simplificar su aplicación y mejorar la consistencia con las Normas de Contabilidad NIIF Plenas emitidas hasta ese momento.
4. En el año 2020, el IASB inició la segunda revisión integral de la NIIF para las PYMES. Como parte de este proceso, en el año 2022 publicó el Proyecto de Norma correspondiente a la tercera edición de este estándar y, posteriormente, en el año 2024, emitió un Apéndice complementario relacionado con dicho proyecto.

Colombia participó activamente en este proceso mediante la presentación de observaciones y recomendaciones tanto al Proyecto de Norma como a su Apéndice. Para tal efecto, a través del Comité Técnico de NIIF para las PYMES, en diversas sesiones realizadas durante los años 2023 y 2024, se elaboró un documento técnico que sirvió de base para la participación nacional, canalizada a través del Grupo Latinoamericano de Emisores de Normas de Información Financiera (GLENIF). A su vez, el GLENIF consolidó las observaciones recibidas de sus miembros y las remitió al IASB dentro del correspondiente debido proceso.

5. En febrero de 2025, el IASB emitió la tercera edición de la NIIF para las PYMES en su idioma oficial, el inglés, incorporando modificaciones orientadas a actualizar los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar, así como a alinear determinadas disposiciones con las Normas de Contabilidad NIIF Plenas y mejorar la calidad, relevancia y comparabilidad de la información financiera.

Posteriormente, a finales de septiembre de 2025, el IASB publicó la traducción oficial al español de esta norma.

Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES Tercera Edición

6. A continuación, se presentan las principales modificaciones incorporadas en la tercera edición de la NIIF para las PYMES, agrupadas de acuerdo con las secciones del estándar afectadas:

SECCIÓN	OBJETO DE LA MODIFICACIÓN
Prólogo a la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES	<ol style="list-style-type: none"> 1. Sección revisada para reflejar las actualizaciones al <i>Prólogo a las Normas NIIF de Contabilidad</i> revisadas en 2025. 2. Aclaración de la autoridad de los apéndices en la Norma.
Sección 1 <i>Pequeñas y Medianas Entidades</i>	<ol style="list-style-type: none"> 3. Aclaración de la definición de "obligación pública de rendir cuentas" [véase el párrafo 1.3(b)].
Sección 2 <i>Conceptos y Principios Fundamentales</i>	<ol style="list-style-type: none"> 4. Sección revisada para la alineación con el <i>Marco Conceptual</i> de 2018.
Sección 3 <i>Presentación de Estados Financieros</i>	<ol style="list-style-type: none"> 5. Aclaración de los requerimientos relativos a la materialidad o importancia relativa, el orden de las notas, los subtotales, las políticas contables y la desagregación (véase el párrafo 3.15A). 6. Aclaración de la definición de "material o con importancia relativa" y su aplicación (véase el párrafo 3.16). 7. Traslado de la descripción de la base contable de acumulación o devengo de la Sección 2 <i>Conceptos y Principios Fundamentales</i>, a esta sección (véase el párrafo 3.16A). 8. Modificación para requerir a las entidades que revelen "información material o que tenga importancia relativa sobre políticas contables" en lugar de "políticas contables significativas" [véase el párrafo 3.17(e)].
Sección 4 <i>Estado de Situación Financiera</i>	<ol style="list-style-type: none"> 9. Modificación para requerir el desglose de partidas en el estado de situación financiera cuando dicha presentación sea relevante para comprender la situación financiera de una entidad (véase el párrafo 4.3). 10. Eliminación del requerimiento de desagregar las cuentas comerciales por cobrar y otras cuentas por cobrar para mostrar por separado las cuentas por cobrar que surgen de ingresos acumulados o devengados aún no facturados como consecuencia de la Sección 23 <i>Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes</i> revisada [ver párrafo 4.11(b)].
Sección 5 <i>Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados</i>	<ol style="list-style-type: none"> 11. Solo modificaciones de redacción.
Sección 6 <i>Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas</i>	<ol style="list-style-type: none"> 12. Incorporación de un requerimiento para revelar el importe de dividendos propuesto (o declarado) antes de que se autoricen los estados financieros para su emisión, pero no reconocido como una distribución a los propietarios durante el periodo sobre el que se informa, y el importe por acción; y el importe de cualquier dividendo preferente de carácter acumulativo que no haya sido reconocido (véase el párrafo 6.6).

Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES
Tercera Edición

SECCIÓN	OBJETO DE LA MODIFICACIÓN
<p>Sección 7 <i>Estado de Flujos de Efectivo</i></p>	<p>13. Incorporación de un requerimiento para revelar una conciliación de los cambios en los pasivos derivados de las actividades de financiación, incluyendo los cambios derivados de los flujos de efectivo y los flujos no monetarios (véase el párrafo 7.19A).</p> <p>14. Incorporación de requerimientos para revelar información sobre acuerdos de financiación de proveedores (véanse los párrafos 7.19B–7.19C).</p>
<p>Sección 8 <i>Notas a los Estados Financieros</i></p>	<p>15. Modificaciones para requerir a las entidades que revelen "información material o que tenga importancia relativa sobre políticas contables" en lugar de "políticas contables significativas" (véanse los párrafos 8.4 a 8.6).</p> <p>16. Incorporación de ejemplos de los tipos de juicios que la gerencia puede hacer en el proceso de aplicación de las políticas contables de la PYME y que tienen el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros (véase el párrafo 8.6).</p>
<p>Sección 9 <i>Estados Financieros Consolidados y Separados</i></p>	<p>17. Modificación de la definición de "control" y aclaración de la aplicación de la presunción refutable (véanse los párrafos 9.4 a 9.12).</p> <p>18. Modificaciones para establecer requerimientos cuando una controladora pierde el control de una subsidiaria y requerir a las entidades que midan cualquier participación retenida en una antigua subsidiaria a su valor razonable en la fecha en que se pierde el control (véanse los párrafos 9.18 y 9.19).</p> <p>19. Reubicación de los requerimientos sobre los cambios en la participación controladora de una subsidiaria de la Sección 22 Pasivos y Patrimonio a esta sección (ver párrafo 9.20A).</p> <p>20. Eliminación del requerimiento de revelar la base para concluir que existe control cuando la controladora no posee más de la mitad del poder de voto en la otra entidad [véase el párrafo 9.23(b)].</p> <p>21. Incorporación del requerimiento de revelar información sobre la pérdida de control de una subsidiaria, si la entidad conserva una inversión en la antigua subsidiaria (véase el párrafo 9.23B).</p> <p>22. Modificación para especificar que una controladora esté exenta de preparar estados financieros consolidados de acuerdo con el párrafo 9.3 puede presentar estados financieros separados como sus únicos estados financieros (véase el párrafo 9.25A).</p> <p>23. Modificación para requerir información adicional para una entidad que prepara estados financieros separados [véase el párrafo 9.27(c)].</p>
<p>Sección 10 <i>Políticas Contables, Estimaciones y Errores</i></p>	<p>24. Modificaciones consiguientes que surgen de la eliminación de la opción de aplicar los requerimientos de reconocimiento y medición de la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición que anteriormente se encontraba en las Secciones 11 y 12 (véase el párrafo 10.11).</p>

Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES
Tercera Edición

SECCIÓN	OBJETO DE LA MODIFICACIÓN
	<p>25. Modificación para introducir la definición de "estimación contable" para ayudar a las entidades a distinguir los cambios en las estimaciones contables de los cambios en las políticas contables (véanse los párrafos 10.14A a 10.15).</p>
<p>Sección 11 <i>Instrumentos Financieros</i></p>	<p>26. Eliminación de la opción de que una entidad aplique los requerimientos de reconocimiento y medición de la NIC 39 (véase el párrafo 11.2).</p> <p>27. Modificación para excluir del alcance de esta sección los contratos de garantía financiera emitidos a título gratuito cuando el deudor especificado sea otra entidad del grupo, y también aclarar que otros contratos de garantía financiera emitidos están dentro del alcance de esta sección [véanse los párrafos 11.6(g) y 11.49(k)].</p> <p>28. Aclaración de que los instrumentos de deuda que tienen características de cancelación anticipada con pagos de compensación negativos pueden seguir cumpliendo los criterios para ser medidos al costo amortizado [véase el párrafo 11.9(b)].</p> <p>29. Adición de un principio complementario para clasificar los instrumentos de deuda en función de sus características de flujo de efectivo contractuales (véase el párrafo 11.9ZA).</p> <p>30. Aclaración de los requerimientos de la reclasificación de los instrumentos financieros (véase el párrafo 11.11A).</p> <p>31. Modificaciones consiguientes a los requerimientos de medición iniciales en esta sección que surgen de la Sección 23 revisada (ver párrafos 11.13 y 11.13A).</p> <p>32. Traslado a esta sección de los requerimientos de la anterior Sección 23 <i>Ingresos de Actividades Ordinarias</i> sobre el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias por dividendos (véanse los párrafos 11.14A y 11.55).</p> <p>33. Reubicación a la nueva Sección 12 <i>Medición del Valor Razonable</i> de los requerimientos para la estimación del valor razonable y revelar información sobre las mediciones del valor razonable (véanse los párrafos 11.27 a 11.32).</p> <p>34. Incorporación de requerimientos para revelar un análisis de la antigüedad de los activos financieros y un análisis de vencimiento de los pasivos financieros (véanse los párrafos 11.43 a 11.43B).</p> <p>35. Traslado de los requerimientos de la anterior Sección 12 <i>Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros</i> a una parte separada de esta sección (Parte II <i>Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros</i>).</p> <p>36. Modificación consecuente del alcance de esta sección para contratos de contraprestación contingente en una combinación de negocios que surja de la Sección 19 <i>Combinaciones de Negocios y Plusvalía</i> revisada [véase el párrafo 11.49(g)].</p>
<p>Sección 12 <i>Medición del Valor Razonable</i></p>	<p>37. Una nueva sección que establece los requerimientos para medir el valor razonable y revelar información sobre las mediciones del valor razonable.</p>

Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES
Tercera Edición

SECCIÓN	OBJETO DE LA MODIFICACIÓN
Sección 13 <i>Inventarios.</i>	38. Modificaciones consiguientes de esta sección derivadas de la Sección 23 revisada (véanse los párrafos 13.2(a), 13.2A y 13.14).
Sección 14 <i>Inversiones en Asociadas</i>	39. Aclaración del tratamiento de las participaciones a largo plazo en una entidad asociada o controlada de forma conjunta que forman parte de la inversión neta de la entidad en una entidad asociada o controlada de forma conjunta [véanse los párrafos 14.8(d) y 14.8(h)].
Sección 15 <i>Acuerdos Conjuntos</i>	40. Sustitución del término "negocio conjunto" por "acuerdo conjunto". 41. Modificación de la definición de "control conjunto" para alinearla con la definición de "control" de la Sección 9 Estados Financieros Consolidados y Separados (véanse los párrafos 15.2 y 15.2A). 42. Modificaciones para requerir que una entidad que no tenga el control conjunto de un acuerdo conjunto contabilice su participación en función del tipo de acuerdo (véanse los párrafos 15.18 a 15.18B). 43. Eliminación del requerimiento de que las entidades revelen su participación en los compromisos de inversión en capital de los negocios conjuntos [véase el párrafo 15.19(d)].
Sección 16 <i>Propiedad de Inversión</i>	44. Aclaración de que la determinación de si una operación cumple tanto la definición de "combinación de negocios" y "propiedad de inversión" requiere la aplicación por separado de esta sección y de la Sección 19 (véase el párrafo 16.3A). 45. Aclaración de que una entidad transferirá una propiedad a, o desde, propiedades de inversión solo cuando haya evidencia de un cambio en el uso (véase el párrafo 16.9). 46. Traslado a la nueva Sección 12 del requerimiento de revelar información sobre mediciones del valor razonable [véase el párrafo 16.10(a)].
Sección 17 <i>Propiedades, Planta y Equipo</i>	47. Modificación para incluir las plantas productoras que son medibles por separado sin costo o esfuerzo desproporcionado dentro del alcance de esta sección [véase el párrafo 17.3(a)]. 48. Aclaración de los factores considerados en la determinación de la vida útil de un activo señalando que las reducciones futuras esperadas en el precio de venta de un elemento producido con el activo podrían indicar la expectativa de obsolescencia técnica o comercial de ese activo [véase el párrafo 17.21(c)]. 49. Aclaración de que un método de depreciación basado en los ingresos de actividades ordinarias no es apropiado (véase el párrafo 17.22). 50. Modificaciones consiguientes de derivadas de la Sección 23 revisada (véase el párrafo 17.29). 51. Traslado a la nueva Sección 12 del requerimiento de revelar información sobre el valor razonable [véase el párrafo 17.33(c)].

Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES
Tercera Edición

SECCIÓN	OBJETO DE LA MODIFICACIÓN
Sección 18 <i>Activos Intangibles distintos de la Plusvalía</i>	52. Aclaración de la definición de "activo" utilizada en esta sección (véase la nota a pie de página del párrafo 18.4). 53. Adición de una presunción refutable de que los métodos de amortización basados en los ingresos de actividades ordinarias no son apropiados, con detalles de las limitadas circunstancias en las que la presunción puede ser refutada (véase el párrafo 18.22A).
Sección 19 <i>Combinaciones de negocios y plusvalía</i>	54. Sección revisada para alinearse con la NIIF 3 (2008) Combinaciones de Negocios y modificaciones posteriores, entre las que se incluyen la Definición de un Negocio (2018) y la Referencia al Marco Conceptual (2020).
Sección 20 <i>Arrendamientos</i>	55. Solo modificaciones de redacción.
Sección 21 <i>Provisiones y Contingencias</i>	56. Aclaración de la definición de pasivo utilizada en esta sección (véase la nota a pie de página del párrafo 21.1). 57. Eliminación de los requerimientos relacionados con la consideración contingente en una combinación de negocios del alcance de esta sección como consecuencia de la Sección 19 revisada [véase el párrafo 21.1(e)]. 58. Modificación para incluir los contratos de garantía financiera emitidos a título gratuito cuando el deudor especificado sea otra entidad del grupo dentro del alcance de esta sección y especificar información a revelar adicional (véanse los párrafos 21.1A, 21.18 y 21.19). 59. Reubicación de la guía sobre costos de reestructuración del Apéndice a esta sección e incorporación de ejemplos (véanse los párrafos 21.6A, 21.6B y 21A.3). 60. Eliminación del ejemplo sobre las devoluciones de clientes del Apéndice de esta sección como consecuencia de la revisión de la Sección 23 (véase el párrafo 21A.5).
Sección 22 <i>Pasivos y Patrimonio</i>	61. Eliminación de los contratos de contraprestación contingente en una combinación de negocios de las exclusiones del alcance de esta sección como consecuencia de las modificaciones Sección 19 revisada [véase el párrafo 22.2(c)]. 62. Incorporación de una exención de la presentación del importe por cobrar como compensación del patrimonio cuando los instrumentos patrimonio se emiten antes de la recepción de efectivo u otros recursos cuando las leyes o regulaciones prohíben dicha presentación [véase el párrafo 22.7(a)]. 63. Traslado de los requerimientos sobre operaciones con acciones de una subsidiaria consolidada a la Sección 9 (véase el párrafo 22.19).
Sección 23 <i>Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes</i>	64. Sección revisada para la alineación con la NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes.
Sección 24 <i>Subvenciones del Gobierno</i>	65. Solo modificaciones de redacción.

Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES
Tercera Edición

SECCIÓN	OBJETO DE LA MODIFICACIÓN
Sección 25 <i>Costos por Préstamos</i>	66. Solo modificaciones de redacción.
Sección 26 <i>Pagos basados en Acciones</i>	<p>67. Se incluyen o excluyen del alcance de esta sección las modificaciones para especificar qué transacciones se producen cuando los negocios o las entidades reestructuran su patrimonio, o combinan o forman una entidad controlada conjuntamente (véase el párrafo 26.1C).</p> <p>68. Aclaración de la definición de "valor razonable" utilizada en esta sección (véanse los párrafos 26.1D y 26.1E).</p> <p>69. Aclaración de si los requerimientos se aplican solo a las transacciones de pago basadas en acciones con empleados y otras personas que proporcionan servicios similares (véanse los párrafos 26.5 y 26.6, 26.8 y 26.16).</p> <p>70. Aclaración de la definición de "condiciones de irrevocabilidad (consolidación) de la concesión" definiendo por separado una "condición de rendimiento" y una "condición de servicio" (véase el párrafo 26.9).</p> <p>71. Adición de los requerimientos sobre los efectos de las condiciones de irrevocabilidad y distintas a la irrevocabilidad de la concesión en la medición de los pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo (véanse los párrafos 26.14A y 26.14B).</p> <p>72. Adición de requerimientos sobre la clasificación de las transacciones de pagos basados en acciones con una característica de liquidación neta para las obligaciones de retención de impuestos (véanse los párrafos 26.15 a 26.15D).</p>
Sección 27 <i>Deterioro del Valor de los Activos</i>	73. Modificaciones consiguientes a esta sección derivadas de la nueva Sección 12 y la Sección 23 revisada (véanse los párrafos 27.1(f) y 27.14).
Sección 28 <i>Beneficios a los Empleados</i>	<p>74. Aclaración de que una entidad está obligada a evaluar la profundidad del mercado de bonos corporativos de alta calidad a nivel de moneda (véase el párrafo 28.17).</p> <p>75. Aclaración de que una entidad que utiliza la simplificación de la medición para su obligación de beneficios definidos mide la obligación al importe actual de terminación, suponiendo que todos los empleados de la entidad terminan su empleo en la fecha de presentación (véase el párrafo 28.19).</p> <p>76. Modificaciones para alinear los requerimientos sobre el momento del reconocimiento de los beneficios por terminación con los requerimientos sobre el reconocimiento de los costos de reestructuración en el alcance de la Sección 21 Provisiones y Contingencias (véanse los párrafos 28.31, 28.34 y 28.35).</p> <p>77. Incorporación de un requerimiento para que una entidad que aplique la simplificación de medición para su obligación de beneficio definido revele sus supuestos para medir su obligación [véase el párrafo 28.41(c)].</p>

Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES
Tercera Edición

SECCIÓN	OBJETO DE LA MODIFICACIÓN
	<p>78. Modificación para requerir una conciliación más detallada de los saldos iniciales y finales de una obligación por beneficios definidos [véase el párrafo 28.41(e)].</p> <p>79. Modificación para requerir una conciliación más detallada de los saldos iniciales y finales de los activos del plan y de cualquier derecho de reembolso reconocido [véase el párrafo 28.41(f)].</p> <p>80. Eliminación del requerimiento de revelar el costo total relacionado con los planes de beneficios definidos para el periodo [véanse los párrafos 28.41(g)].</p> <p>81. Incorporación de un requerimiento para revelar las contribuciones esperadas al plan de beneficios definidos para el próximo periodo anual sobre el que se informa [véase el párrafo 28.41(l)].</p> <p>82. Adición de un requerimiento para que una entidad, que reconozca y mida el gasto por beneficios a los empleados sobre la base de una asignación razonable del gasto reconocido para el grupo, revele su aportación al plan del grupo (véase el párrafo 28.41C).</p> <p>83. Adición de una opción para que una entidad, que reconoce y mide el gasto por beneficios a los empleados sobre la base de una asignación razonable del gasto reconocido para el grupo, revele información sobre el plan del grupo mediante una referencia cruzada a los estados financieros de otra entidad del grupo si se cumplen criterios específicos (véase el párrafo 28.41D).</p> <p>84. Adición del requerimiento de revelar información sobre los pasivos contingentes derivados de las obligaciones por beneficios post-empleo si así lo requiere la Sección 21 (véase el párrafo 28.41E).</p>
<p>Sección 29 <i>Impuesto a las Ganancias</i></p>	<p>85. Aclaración de los requerimientos de cuándo se reconoce un activo por impuestos diferidos para las pérdidas no realizadas (véanse los párrafos 29.16A, 29.19(a) y 29.19A).</p> <p>86. Adición de requerimientos sobre cómo reflejar los efectos de la incertidumbre en la contabilización de los impuestos a las ganancias (véanse los párrafos 29.34A a 29.34D).</p> <p>87. Modificaciones de los requerimientos para compensar los activos y pasivos por el impuesto a las ganancias (véanse los párrafos 29.37, 29.37A y 29.41).</p>
<p>Sección 30 <i>Conversión de Moneda Extranjera</i></p>	<p>88. La incorporación de requerimientos para aplicar un enfoque congruente a la hora de evaluar si una moneda es convertible por otra, y para determinar la tasa de cambio a utilizar y la información a revelar (véanse los párrafos 30.5A, 30.28 y 30.29 y el Apéndice de la Sección 30).</p> <p>89. Adición de un requerimiento para determinar la tasa de cambio a utilizar en las transacciones que implican contraprestaciones pagadas o recibidas por anticipado en una moneda extranjera (véase el párrafo 30.8A).</p>
<p>Sección 31 <i>Hiperinflación</i></p>	<p>90. Solo modificaciones de redacción.</p>

Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES
Tercera Edición

SECCIÓN	OBJETO DE LA MODIFICACIÓN
Sección 32 <i>Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa</i>	91. No modificada.
Sección 33 <i>Información a Revelar sobre Partes Relacionadas</i>	92. Modificación del encabezamiento relativo a la información a revelar sobre las relaciones con la parte controladora (véase el encabezamiento del párrafo 33.5). 93. Adición del requerimiento de revelar los importes en los que incurre una entidad por la prestación de servicios de gestión clave que son proporcionados por una entidad de gestión separada (véase el párrafo 33.7A). 94. Aclaración del requerimiento de revelar información sobre los compromisos entre una entidad y sus partes relacionadas [véase el párrafo 33.9(b)]. 95. Sustitución del término "estado" por "gobierno" (véase el párrafo 33.11). 96. Adición de los compromisos como ejemplo de transacción con parte relacionada [véase el párrafo 33.12(ha)]. 97. Adición de un requerimiento de información a revelar para una entidad que aplique la exención de revelar información sobre la relación, y las transacciones, de la entidad con entidades relacionadas con el gobierno (véase el párrafo 33.15).
Sección 34 <i>Actividades Especializadas</i>	98. Adición de un requerimiento para contabilizar las plantas productoras que en el momento del reconocimiento inicial puedan medirse por separado sin costos o esfuerzos desproporcionados, de acuerdo con la Sección 17 Propiedades, Planta y Equipo (véanse los párrafos 34.2 a 34.2B). 99. Eliminación de los requerimientos sobre la medición del valor razonable como consecuencia de la nueva Sección 12 (véase el párrafo 34.6). 100. Traslado a la nueva Sección 12 del requerimiento de revelar información sobre la medición del valor razonable de los activos biológicos [véase el párrafo 34.7(b)]. 101. Adición de un requerimiento para tratar los activos de exploración y evaluación como una clase separada de activos y revelar la información requerida por la Sección 17 o la Sección 18 Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía (véase el párrafo 34.11G).
Sección 35 <i>Transición a la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES</i>	102. Adición de una excepción a la aplicación retroactiva de la Norma en la adopción por primera vez para los contratos con clientes finalizados antes de la fecha de transición [véase el párrafo 35.9(g)].
Apéndice A <i>Fecha de vigencia y transición</i>	104. Apéndice revisado para proporcionar requerimientos sobre la transición a la tercera edición de la Norma.
Apéndice B <i>Glosario de términos</i>	105. Modificaciones consecuentes derivadas de las modificaciones en otras secciones de la Norma.

Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES

Tercera Edición

II. ANTECEDENTES

1. El 27 de diciembre de 2013, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo expedieron el Decreto 3022 de 2013, *"Por el cual se reglamenta la Ley 1314 de 2009 sobre el marco técnico normativo para los preparadores de información financiera que conforman el Grupo 2"*. De conformidad con lo establecido en el artículo 2 de dicho decreto, el marco técnico normativo aplicable a los preparadores de información financiera clasificados en el Grupo 2 corresponde a la Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES).
2. Posteriormente, el 28 de diciembre de 2018, los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo expedieron el Decreto 2483 de 2018, *"Por medio del cual se compilan y actualizan los marcos técnicos de las Normas de Información Financiera NIIF para el Grupo 1 y de las Normas de Información Financiera, NIIF para las PYMES, Grupo 2, anexos al Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015, modificado por los Decretos 2496 de 2015, 2131 de 2016 y 2170 de 2017, respectivamente, y se dictan otras disposiciones"*.
3. Conforme a lo señalado en la sección de introducción del presente documento, en el año 2025 el IASB emitió la tercera edición de la Norma de Contabilidad – NIIF para las PYMES, incorporando diversas modificaciones orientadas a actualizar sus requerimientos y fortalecer la calidad, relevancia y comparabilidad de la información financiera.

En consecuencia, el CTCP pone a consideración del público interesado esta nueva edición de la Norma, así como el documento oficial (fichero oficial) emitido por el IASB que la sustentan, el cual se incorpora como anexo al presente documento.

4. El CTCP, en ejercicio de las funciones asignadas por la Ley 1314 de 2009 y en cumplimiento de las responsabilidades establecidas en su artículo 8, aplica los criterios y procedimientos allí previstos para la elaboración y presentación de recomendaciones dirigidas a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo.

En desarrollo de dichas funciones, el CTCP incluyó en su Plan de Trabajo correspondiente al primer semestre de 2026 el proyecto normativo relacionado con la incorporación de la tercera edición de la NIIF para las PYMES al marco técnico normativo colombiano.

Este proyecto comprende el desarrollo del debido proceso orientado a evaluar y recomendar la adopción por convergencia de la tercera edición de la NIIF para las PYMES (versión 2025) en Colombia.

Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES

Tercera Edición

5. De conformidad con lo dispuesto en el artículo 8 de la Ley 1314 de 2009, el CTCP inició este proceso con la participación voluntaria de expertos en la materia, a través del Comité Técnico de NIIF para las PYMES. En el marco de este Comité se realizaron nueve sesiones entre el 20 de febrero y el 15 de mayo de 2026, de las cuales se elaboraron las correspondientes actas y documentos de soporte, que recogen las presentaciones, comentarios, observaciones y conclusiones formuladas por sus integrantes.
6. Como parte del debido proceso adelantado por el CTCP, la tercera edición de la NIIF para las PYMES fue analizada por el Comité Técnico de NIIF para las PYMES, instancia conformada por representantes de la profesión contable, la academia, entidades de regulación, preparadores, auditores y otros expertos en información financiera. Entre febrero y mayo de 2026, el Comité realizó diez sesiones de trabajo en las cuales se revisaron integralmente las modificaciones incorporadas por el IASB, evaluando su impacto técnico, operativo y regulatorio, así como su pertinencia para el contexto colombiano. El análisis desarrollado permitió identificar las secciones de mayor impacto, los principales retos de implementación y los asuntos que podrían requerir discusión adicional en el ámbito nacional.

Como resultado de dicho proceso, el Comité manifestó, en términos generales, su respaldo a la incorporación de la tercera edición de la NIIF para las PYMES al marco técnico normativo colombiano, reconociendo la necesidad de mantener actualizado el estándar aplicable al Grupo 2 y de preservar la convergencia con las mejores prácticas internacionales. No obstante, el Comité identificó algunos temas de interés para *futuras discusiones regulatorias*, entre ellos la posible capitalización de determinados costos de desarrollo, la eventual incorporación de una opción para capitalizar costos por préstamos y la conveniencia de evaluar mejoras en la presentación del estado de resultados para las entidades del Grupo 2. Igualmente, los miembros del Comité coincidieron en la importancia de otorgar un período suficiente para la divulgación, capacitación y preparación de las entidades, respaldando de manera general la entrada en vigor de la norma a partir del 1 de enero de 2028.

7. Con fundamento en el análisis efectuado y considerando la necesidad de garantizar un período adecuado para la divulgación, capacitación e implementación de los cambios incorporados por la tercera edición de la NIIF para las PYMES, el CTCP recomendará que las modificaciones objeto de este documento entren en vigor en Colombia a partir del 1 de enero de 2028, sin permitir su aplicación anticipada.

Se adjuntan algunos enlaces relacionados con los análisis, presentaciones y actividades de divulgación sobre la tercera edición de la NIIF para las PYMES, desarrollados por el CTCP, el GLENIF, firmas especializadas y representantes de la academia:

Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES Tercera Edición

Fundación IFRS

- <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-for-smes/>

Videos

- <https://www.youtube.com/watch?v=pGHyEdFajJ4>
- <https://www.youtube.com/watch?v=n6Gx1e3HhLE>
- <https://www.youtube.com/watch?v=tn5YY4YzpYo>
- <https://www.youtube.com/watch?v=gF6aNA21-3Q>
- <https://www.youtube.com/watch?v=YaE2tm-JEiA>
- <https://www.youtube.com/watch?v=DqdvMG3ymWE>

Presentaciones

- <https://www.ctcp.gov.co/que-es-el-ctcp/comites/comite-de-las-pequenas-y-medianas-empresas/actas/acta-no-01-del-20-02-2026>
- <https://www.ochgroup.co/niif-para-las-pymes-2025-tercera-edicion-y-hoja-de-ruta-de-transicion-para-pymes-colombianas/>
- <https://www.rsm.global/colombia/sites/default/files/media/documents/Nueva%20actualizaci%C3%B3n%20de%20NIIF%20para%20Pymes.pdf>
- <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/ve/pdf/2025/3/KPMG-Accounting-Insights-Normas-de-Contabilidad-NIIF-para-las-PYMES.pdf>
- <https://www.grantthornton.com.ve/globalassets/1.-member-firms/venezuela/2025/nueva-edicion-de-la-niif-para-las-pymes.pdf>

Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES

Tercera Edición

III. JUSTIFICACIÓN

Las modificaciones incorporadas en la tercera edición de la Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para las PYMES) responden a la necesidad de mantener un marco normativo internacional actualizado, coherente y de alta calidad, que contribuya a fortalecer la comparabilidad, transparencia y utilidad de la información financiera preparada por este tipo de entidades.

El IASB reconoce que las pequeñas y medianas entidades participan cada vez más en entornos económicos y financieros interconectados, a través de operaciones de financiamiento, relaciones comerciales, inversiones transfronterizas y procesos de evaluación crediticia. En consecuencia, estas entidades requieren un conjunto común de principios contables que facilite la comprensión, el análisis y la comparabilidad de la información financiera por parte de inversionistas, entidades financieras, proveedores, acreedores y demás usuarios externos de los estados financieros.

Así mismo, las modificaciones tienen como propósito mantener la alineación de la NIIF para las PYMES con los principios fundamentales contenidos en las Normas de Contabilidad NIIF Plenas y en el Marco Conceptual para la Información Financiera emitido por el IASB. Esta alineación favorece la consistencia técnica entre ambos marcos normativos y facilita la transición de aquellas entidades que, en el futuro, puedan requerir la aplicación de las Normas de Contabilidad NIIF Plenas como consecuencia de cambios en sus circunstancias o de su eventual participación en mercados públicos de valores.

De igual manera, el IASB consideró las características particulares de las pequeñas y medianas entidades, incluyendo las necesidades de información de los usuarios de sus estados financieros, los recursos y capacidades disponibles para la preparación de información financiera y el principio de costo-beneficio asociado a la implementación de los requerimientos contables. Por lo tanto, las modificaciones buscan equilibrar la calidad y relevancia de la información financiera con la complejidad operativa y los costos de aplicación para las entidades obligadas a utilizar este estándar.

En este contexto, la actualización de la NIIF para las PYMES contribuye al cumplimiento de la misión del IASB de desarrollar normas de información financiera de alta calidad, comprensibles, exigibles y aceptadas globalmente, promoviendo la generación de información financiera más relevante, fiable, transparente y comparable, que apoye la toma de decisiones económicas de los usuarios de los estados financieros tanto en el ámbito nacional como internacional.

Las anteriores consideraciones corresponden a la justificación expuesta por el IASB en los Fundamentos de las Conclusiones que acompañan la tercera edición de la NIIF para las PYMES.

Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES Tercera Edición

Para Colombia, la incorporación de esta nueva edición encuentra fundamento en la convergencia hacia estándares internacionales de información financiera establecida por la Ley 1314 de 2009, cuyo propósito es promover la preparación de información financiera comprensible, transparente, comparable y de alta calidad, que contribuya a la toma de decisiones económicas y al fortalecimiento de la confianza pública.

Desde la perspectiva nacional, la incorporación de la tercera edición de la NIIF para las PYMES resulta consistente con:

- a) Los objetivos de convergencia definidos en la Ley 1314 de 2009;
- b) El esquema de actualización permanente de los marcos técnicos normativos incorporados en el Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015;
- c) La necesidad de mantener vigente y actualizado el marco técnico normativo aplicable a las entidades clasificadas en el Grupo 2, actualmente basado en la edición 2015 de la NIIF para las PYMES;
- d) El fortalecimiento de la transparencia, relevancia y comparabilidad de la información financiera presentada por las pequeñas y medianas entidades; y
- e) La incorporación de mejores prácticas internacionales en materia de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar.

En consecuencia, la incorporación de la tercera edición de la NIIF para las PYMES en Colombia se justifica por la necesidad de mantener actualizado el marco técnico normativo del Grupo 2 frente a los desarrollos internacionales incorporados por el IASB como resultado de la Segunda Revisión Integral de la norma.

Esta actualización contribuirá a mejorar la calidad y utilidad de la información financiera, favorecerá la comparabilidad entre entidades a nivel nacional e internacional, fortalecerá el cumplimiento de los objetivos previstos en la Ley 1314 de 2009 y facilitará la participación de las PYMES colombianas en entornos económicos cada vez más globalizados.

Asímismo, permitirá que el país continúe avanzando en su proceso de convergencia hacia estándares internacionales de alta calidad, preservando el enfoque simplificado, proporcional y costo-efectivo que caracteriza a la NIIF para las PYMES.

Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES
Tercera Edición

IV. PREGUNTAS PARA DISCUSIÓN PÚBLICA SOBRE LA NORMA DE CONTABILIDAD NIIF PARA LAS PYMES 2025 – TERCERA EDICIÓN

El Consejo Técnico de la Contaduría Pública (CTCP) invita a todas las partes interesadas a remitir sus comentarios sobre las modificaciones incorporadas en la tercera edición de la NIIF para las PYMES y sobre su eventual incorporación al marco técnico normativo colombiano.

Los comentarios recibidos serán de gran utilidad para el cumplimiento del debido proceso establecido en el artículo 8 de la Ley 1314 de 2009 y servirán de fundamento para la formulación de las recomendaciones que el CTCP presentará a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo, en el marco del proceso de convergencia hacia estándares internacionales de información financiera de alta calidad y de aceptación mundial.

Con el propósito de facilitar el análisis de las observaciones recibidas, el CTCP solicita que los comentarios:

- a) Respondan las preguntas planteadas en este documento;
- b) Indiquen de manera precisa los párrafos, secciones, artículos o disposiciones normativas a las cuales hacen referencia;
- c) Expongan claramente los fundamentos técnicos, jurídicos o económicos que sustentan las observaciones o recomendaciones formuladas;
- d) Indiquen, cuando corresponda, las alternativas propuestas y las razones que las sustentan; y
- e) En caso de expresar desacuerdo con alguna disposición, describan claramente la problemática identificada y presenten las recomendaciones o propuestas alternativas debidamente soportadas.

Para tal efecto, el CTCP solicita a las partes interesadas pronunciarse sobre las siguientes preguntas:

1) *¿Considera usted que una o más de las modificaciones incorporadas en la tercera versión de la NIIF para las PYMES, incluyen requerimientos que podrían resultar ineficaces o inapropiados si se aplicaran en Colombia?*

En caso de responder afirmativamente, por favor:

- Señale los aspectos o circunstancias que, a su juicio, los hacen ineficaces o inapropiados para las entidades colombianas.
- Adjunte, de ser posible, una propuesta alternativa junto con el correspondiente soporte técnico.

Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES
Tercera Edición

2) *¿Considera necesaria la incorporación de excepciones, tratamientos diferenciales o requerimientos adicionales respecto de las modificaciones contenidas en la tercera versión de la NIIF para las PYMES?*

En caso de responder afirmativamente, por favor:

- Especifique las excepciones, tratamientos diferenciales o requerimientos adicionales que considere pertinentes.
- Sustente por qué es necesaria dicha excepción, tratamiento o requerimiento.
- Adjunte su propuesta y el correspondiente soporte técnico.

3) *¿Usted considera que lo establecido en la tercera versión de la NIIF para las PYMES podría entrar en conflicto con alguna disposición legal o regulatoria vigente en Colombia?*

En caso de responder afirmativamente, por favor:

- Señale los aspectos o temas que, a su juicio, podrían entrar en conflicto con la normativa vigente.
- Sustente su posición, indicando las referencias exactas a la disposición legal correspondiente.
- Adjunte, de ser posible, una propuesta alternativa junto con el respectivo soporte técnico.

4) *¿ Está de acuerdo con que la tercera edición de la NIIF para las PYMES entre en vigor en Colombia a partir del 1 de enero de 2028, sin permitir su aplicación anticipada?*

En caso de responder negativamente, por favor:

- Indique la fecha de vigencia alternativa que propone.
- Explique las razones que sustentan su propuesta.
- Adjunte el correspondiente soporte técnico.

Preguntas adicionales de interés para el CTCP (opcionales)

Con el propósito de conocer la opinión de las partes interesadas sobre posibles desarrollos futuros del marco técnico normativo aplicable al Grupo 2, el CTCP invita a formular comentarios sobre los siguientes asuntos:

- a) **En relación con la Sección 25 – Costos por Préstamos**, ¿considera usted que el marco técnico normativo aplicable a las entidades del Grupo 2 debería mantener el requerimiento actual de reconocer todos los costos por préstamos como gasto del período, o permitir, bajo determinadas circunstancias, la capitalización de dichos costos cuando sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto?

Por favor, sustente su respuesta.

Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES
Tercera Edición

- b) **En relación con la Sección 18 – Activos Intangibles distintos de la Plusvalía**, ¿considera usted que el marco técnico normativo aplicable a las entidades del Grupo 2 debería mantener el tratamiento actual de reconocer los desembolsos por actividades de desarrollo como gasto, o permitir la capitalización de determinados costos de desarrollo cuando se cumplan condiciones específicas?

Por favor, sustente su respuesta.

- c) **En relación con la Sección 5 – Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados**, ¿considera usted que el marco técnico normativo aplicable a las entidades del Grupo 2 debería mantener los requerimientos actuales de presentación del estado de resultados o incorporar requerimientos adicionales de clasificación y presentación alineados con las recientes modificaciones introducidas en las Normas de Contabilidad NIIF Plenas?

Por favor, sustente su respuesta.

Para cada uno de los asuntos anteriores, el CTCP agradecerá que los participantes indiquen:

- Las ventajas y desventajas de la propuesta.
- Los posibles efectos sobre la calidad y utilidad de la información financiera.
- Los costos y beneficios esperados para las entidades preparadoras de información financiera.
- Cualquier otra consideración técnica, operativa o regulatoria que estimen pertinente.

Los comentarios se recibirán hasta el 24 de julio de 2026 en las siguientes direcciones de correo electrónico:

mdiaz@mincit.gov.co y vchamorro@mincit.gov.co

Al considerar los comentarios recibidos, el CTCP fundamentará sus recomendaciones en los argumentos y evidencias presentados por las partes interesadas.

Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES Tercera Edición

V. CONSIDERACIONES FINALES

Es importante señalar que los integrantes del Grupo Técnico Permanente de NIIF para las PYMES del Grupo Latinoamericano de Emisores de Normas de Información Financiera (GLENIF) han identificado, hasta la fecha, algunos aspectos relacionados con la traducción oficial al español de la tercera edición de la NIIF para las PYMES, publicada por el IASB en septiembre de 2025, que podrían requerir aclaración o corrección.

Dichos aspectos corresponden a posibles errores de traducción que podrían generar confusión o dar lugar a interpretaciones diferentes respecto de los requerimientos establecidos en la Norma. Por lo tanto, con el propósito de contribuir a una adecuada comprensión de sus disposiciones, el CTCP considera pertinente poner en conocimiento de las partes interesadas las siguientes situaciones identificadas:

Párrafo 10.5 literal b)

- 10.5 In making the judgement described in paragraph 10.4, management shall refer to, and consider the applicability of, the following sources in descending order:
- (a) the requirements and guidance in this Standard dealing with similar and related issues; and
 - (b) the definitions, **recognition** criteria and measurement concepts for **assets, liabilities, income and expenses** and the pervasive principles in Section 2 *Concepts and Pervasive Principles*.

- 10.5 Al realizar los juicios descritos en el párrafo 10.4, la gerencia se referirá y considerará su aplicabilidad, en orden descendente, a las siguientes fuentes:
- (a) requerimientos y guías establecidos en esta Norma que traten cuestiones similares y relacionadas; y
 - (b) las definiciones, criterios de reconocimiento y conceptos de medición para activos, pasivos, impuestos a las ganancias y gastos, y los principios fundamentales de la Sección 2 *Conceptos y Principios Fundamentales*.

Párrafo 17.15 D

- 17.15 D If an asset's carrying amount is decreased as a result of a revaluation, the decrease shall be recognised in profit or loss. However, the decrease shall be recognised in other comprehensive income to the extent of any credit balance existing in the revaluation surplus in respect of that asset. The decrease recognised in other comprehensive income reduces the amount accumulated in equity under the heading of revaluation surplus.

Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES

Tercera Edición

17.15D Cuando se reduzca el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, dicha disminución se reconocerá en el resultado del periodo. Sin embargo, la disminución se reconocerá en otro resultado integral en la medida en que existiera saldo acreedor en el superávit de revaluación en relación con ese activo. La disminución reconocida en otro resultado integral reduce el importe acumulado en el patrimonio contra la cuenta de superávit de revaluación.

Así como el GLENIF, el CTCP informó oportunamente al IASB sobre las situaciones identificadas, con el fin de que sean evaluadas dentro del correspondiente proceso de mantenimiento y actualización de las traducciones oficiales.

Sin perjuicio de lo anterior, las observaciones descritas no afectan las conclusiones generales contenidas en el presente documento ni la recomendación del CTCP respecto de la incorporación de la tercera edición de la NIIF para las PYMES al marco técnico normativo colombiano.

La Norma objeto del presente documento de discusión pública corresponde al fichero oficial emitido por el IASB en su traducción oficial al español, el cual, una vez surtido el debido proceso previsto en la Ley 1314 de 2009, podrá ser incorporado al Anexo 2 del Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015 con la corrección de los errores identificados.

Adicionalmente, el IASB identificó que la tercera edición de la NIIF para las PYMES no se encuentra plenamente alineada con la NIIF 10 – Estados Financieros Consolidados, debido a que la excepción prevista en el párrafo 4(a)(iv) de dicha norma no fue incorporada en el párrafo 9.3 de la tercera edición de la NIIF para las PYMES.

En atención a esta situación, y a través del Grupo de Implementación de la NIIF para las PYMES (SMEIG, por sus siglas en inglés), se solicitó al IASB realizar el análisis correspondiente y considerar la incorporación de una modificación al citado párrafo.

Actualmente, esta propuesta se encuentra en etapa de recepción de comentarios por parte del IASB dentro de su debido proceso normativo. De acuerdo con la información disponible a la fecha de publicación del presente documento, se prevé que, una vez culminado dicho proceso, la modificación al párrafo 9.3 sea emitida formalmente y entre en vigor en la misma fecha prevista para la aplicación internacional de la tercera edición de la NIIF para las PYMES, esto es, el 1 de enero de 2027.

Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES Tercera Edición

Sin perjuicio de lo anterior, el CTCP ha considerado que la aplicación obligatoria de la tercera edición de la NIIF para las PYMES en Colombia inicie a partir del 1 de enero de 2028. En consecuencia, una vez el IASB emita las aclaraciones, correcciones y modificaciones definitivas que resulten procedentes, el CTCP adelantará el correspondiente análisis técnico y formulará a los Ministerios de Hacienda y Crédito Público y de Comercio, Industria y Turismo las recomendaciones que estime pertinentes, de conformidad con los procedimientos establecidos en la Ley 1314 de 2009 y en el Decreto Único Reglamentario 2420 de 2015.

CONSEJO TÉCNICO DE LA CONTADURÍA PÚBLICA – CTCP

Proyectó: Miguel Ángel Díaz Martínez / Viviana Andrea Chamorro Futinico / Jairo Enrique Cervera Rodríguez

Consejero ponente: Jairo Enrique Cervera Rodríguez

Aprobado por: Sandra Consuelo Muñoz Moreno / Jorge Hernando Rodríguez Herrera / Jairo Enrique Cervera Rodríguez en **Sala General realizada el día 16 de junio de 2026.**

**Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES
Tercera Edición**

VI. ANEXO

Fichero oficial de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES Tercera Edición aplicable a entidades pertenecientes al grupo 2 en Colombia.

La *Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades* (Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*) se establece en las secciones 1 a 35 y en los Apéndices A y B. Los términos definidos en el Glosario aparecen en **negrita** la primera vez que aparecen en cada sección, según corresponda. La Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* va acompañada de un prólogo, unos fundamentos de las conclusiones y estados financieros ilustrativos.

Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*

Introducción

Resumen de las modificaciones de la tercera edición de la Norma

La Tabla 1 enumera las modificaciones por sección de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*. Las modificaciones editoriales y las modificaciones menores consiguientes solo se incluyen en la lista de las secciones sin modificaciones sustanciales.

Tabla 1—Resumen de las modificaciones de la tercera edición de la Norma

Sección	Objeto de la modificación
Prólogo a la Norma de Contabilidad <i>NIIF para las PYMES</i>	<ol style="list-style-type: none">1. Sección revisada para reflejar las actualizaciones al <i>Prólogo a las Normas NIIF de Contabilidad</i> revisadas en 2025.2. Aclaración de la autoridad de los apéndices en la Norma.
Sección 1 <i>Pequeñas y Medianas Entidades</i>	<ol style="list-style-type: none">3. Aclaración de la definición de "obligación pública de rendir cuentas" [véase el párrafo 1.3(b)].
Sección 2 <i>Conceptos y Principios Fundamentales</i>	<ol style="list-style-type: none">4. Sección revisada para la alineación con el <i>Marco Conceptual</i> de 2018.
Sección 3 <i>Presentación de Estados Financieros</i>	<ol style="list-style-type: none">5. Aclaración de los requerimientos relativos a la materialidad o importancia relativa, el orden de las notas, los subtotales, las políticas contables y la desagregación (véase el párrafo 3.15A).6. Aclaración de la definición de "material o con importancia relativa" y su aplicación (véase el párrafo 3.16).7. Traslado de la descripción de la base contable de acumulación o devengo de la Sección 2 <i>Conceptos y Principios Fundamentales</i>, a esta sección (véase el párrafo 3.16A).8. Modificación para requerir a las entidades que revelen "información material o que tenga importancia relativa sobre políticas contables" en lugar de "políticas contables significativas" [véase el párrafo 3.17(e)].
Sección 4 <i>Estado de Situación Financiera</i>	<ol style="list-style-type: none">9. Modificación para requerir el desglose de partidas en el estado de situación financiera cuando dicha presentación sea relevante para comprender la situación financiera de una entidad (véase el párrafo 4.3).10. Eliminación del requerimiento de desagregar las cuentas comerciales por cobrar y otras cuentas por cobrar para mostrar por separado las cuentas por cobrar que surgen de ingresos acumulados o devengados aún no facturados como consecuencia de la Sección 23 <i>Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes</i> revisada [ver párrafo 4.11(b)].
Sección 5 <i>Estado del</i>	

Sección	Objeto de la modificación
<i>Resultado Integral y Estado de Resultados</i>	11. Solo modificaciones de redacción.
Sección 6 <i>Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas</i>	12. Incorporación de un requerimiento para revelar el importe de dividendos propuesto (o declarado) antes de que se autoricen los estados financieros para su emisión, pero no reconocido como una distribución a los propietarios durante el periodo sobre el que se informa, y el importe por acción; y el importe de cualquier dividendo preferente de carácter acumulativo que no haya sido reconocido (véase el párrafo 6.6).
Sección 7 <i>Estado de Flujos de Efectivo</i>	13. Incorporación de un requerimiento para revelar una conciliación de los cambios en los pasivos derivados de las actividades de financiación, incluyendo los cambios derivados de los flujos de efectivo y los flujos no monetarios (véase el párrafo 7.19A). 14. Incorporación de requerimientos para revelar información sobre acuerdos de financiación de proveedores (véanse los párrafos 7.19B–7.19C).
Sección 8 <i>Notas a los Estados Financieros</i>	15. Modificaciones para requerir a las entidades que revelen "información material o que tenga importancia relativa sobre políticas contables" en lugar de "políticas contables significativas" (véanse los párrafos 8.4 a 8.6). 16. Incorporación de ejemplos de los tipos de juicios que la gerencia puede hacer en el proceso de aplicación de las políticas contables de la PYME y que tienen el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros (véase el párrafo 8.6).
Sección 9 <i>Estados Financieros Consolidados y Separados</i>	17. Modificación de la definición de "control" y aclaración de la aplicación de la presunción refutable (véanse los párrafos 9.4 a 9.12). 18. Modificaciones para establecer requerimientos cuando una controladora pierde el control de una subsidiaria y requerir a las entidades que midan cualquier participación retenida en una antigua subsidiaria a su valor razonable en la fecha en que se pierde el control (véanse los párrafos 9.18 y 9.19). 19. Reubicación de los requerimientos sobre los cambios en la participación controladora de una subsidiaria de la Sección 22 <i>Pasivos y Patrimonio</i> a esta sección (ver párrafo 9.20A). 20. Eliminación del requerimiento de revelar la base para concluir que existe control cuando la controladora no posee más de la mitad del poder de voto en la otra entidad [véase el párrafo 9.23(b)]. 21. Incorporación del requerimiento de revelar información sobre la pérdida de control de una subsidiaria, si la entidad conserva una inversión en la antigua subsidiaria (véase el párrafo 9.23B). 22. Modificación para especificar que una controladora esté exenta de preparar estados financieros consolidados de acuerdo con el párrafo 9.3 puede presentar estados financieros separados como sus únicos estados financieros (véase el párrafo 9.25A).

Sección	Objeto de la modificación
	23. Modificación para requerir información adicional para una entidad que prepara estados financieros separados [véase el párrafo 9.27(c)].
Sección 10 <i>Políticas Contables, Estimaciones y Errores</i>	<p>24. Modificaciones consiguientes que surgen de la eliminación de la opción de aplicar los requerimientos de reconocimiento y medición de la NIC 39 <i>Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición</i> que anteriormente se encontraba en las Secciones 11 y 12 (véase el párrafo 10.11).</p> <p>25. Modificación para introducir la definición de "estimación contable" para ayudar a las entidades a distinguir los cambios en las estimaciones contables de los cambios en las políticas contables (véanse los párrafos 10.14A a 10.15).</p>
Sección 11 <i>Instrumentos Financieros</i>	<p>26. Eliminación de la opción de que una entidad aplique los requerimientos de reconocimiento y medición de la NIC 39 (véase el párrafo 11.2).</p> <p>27. Modificación para excluir del alcance de esta sección los contratos de garantía financiera emitidos a título gratuito cuando el deudor especificado sea otra entidad del grupo, y también aclarar que otros contratos de garantía financiera emitidos están dentro del alcance de esta sección [véanse los párrafos 11.6(g) y 11.49(k)].</p> <p>28. Aclaración de que los instrumentos de deuda que tienen características de cancelación anticipada con pagos de compensación negativos pueden seguir cumpliendo los criterios para ser medidos al costo amortizado [véase el párrafo 11.9(b)].</p> <p>29. Adición de un principio complementario para clasificar los instrumentos de deuda en función de sus características de flujo de efectivo contractuales (véase el párrafo 11.9ZA).</p> <p>30. Aclaración de los requerimientos de la reclasificación de los instrumentos financieros (véase el párrafo 11.11A).</p> <p>31. Modificaciones consiguientes a los requerimientos de medición iniciales en esta sección que surgen de la Sección 23 revisada (ver párrafos 11.13 y 11.13A).</p> <p>32. Traslado a esta sección de los requerimientos de la anterior Sección 23 <i>Ingresos de Actividades Ordinarias</i> sobre el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias por dividendos (véanse los párrafos 11.14A y 11.55).</p> <p>33. Reubicación a la nueva Sección 12 <i>Medición del Valor Razonable</i> de los requerimientos para la estimación del valor razonable y revelar información sobre las mediciones del valor razonable (véanse los párrafos 11.27 a 11.32).</p> <p>34. Incorporación de requerimientos para revelar un análisis de la antigüedad de los activos financieros y un análisis de vencimiento de los pasivos financieros (véanse los párrafos 11.43 a 11.43B).</p> <p>35. Traslado de los requerimientos de la anterior Sección 12 <i>Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros</i> a una parte separada de esta sección (Parte II <i>Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros</i>).</p>

Sección	Objeto de la modificación
	36. Modificación consecuente del alcance de esta sección para contratos de contraprestación contingente en una combinación de negocios que surja de la Sección 19 <i>Combinaciones de Negocios y Plusvalía</i> revisada [véase el párrafo 11.49(g)].
Sección 12 <i>Medición del Valor Razonable</i>	37. Una nueva sección que establece los requerimientos para medir el valor razonable y revelar información sobre las mediciones del valor razonable.
Sección 13 <i>Inventarios.</i>	38. Modificaciones consiguientes de esta sección derivadas de la Sección 23 revisada (véanse los párrafos 13.2(a), 13.2A y 13.14).
Sección 14 <i>Inversiones en Asociadas</i>	39. Aclaración del tratamiento de las participaciones a largo plazo en una entidad asociada o controlada de forma conjunta que forman parte de la inversión neta de la entidad en una entidad asociada o controlada de forma conjunta [véanse los párrafos 14.8(d) y 14.8(h)].
Sección 15 <i>Acuerdos Conjuntos</i>	40. Sustitución del término "negocio conjunto" por "acuerdo conjunto". 41. Modificación de la definición de "control conjunto" para alinearla con la definición de "control" de la Sección 9 <i>Estados Financieros Consolidados y Separados</i> (véanse los párrafos 15.2 y 15.2A). 42. Modificaciones para requerir que una entidad que no tenga el control conjunto de un acuerdo conjunto contabilice su participación en función del tipo de acuerdo (véanse los párrafos 15.18 a 15.18B). 43. Eliminación del requerimiento de que las entidades revelen su participación en los compromisos de inversión en capital de los negocios conjuntos [véase el párrafo 15.19(d)].
Sección 16 <i>Propiedad de Inversión</i>	44. Aclaración de que la determinación de si una operación cumple tanto la definición de "combinación de negocios" y "propiedad de inversión" requiere la aplicación por separado de esta sección y de la Sección 19 (véase el párrafo 16.3A). 45. Aclaración de que una entidad transferirá una propiedad a, o desde, propiedades de inversión solo cuando haya evidencia de un cambio en el uso (véase el párrafo 16.9). 46. Traslado a la nueva Sección 12 del requerimiento de revelar información sobre mediciones del valor razonable [véase el párrafo 16.10(a)].
Sección 17 <i>Propiedades, Planta y Equipo</i>	47. Modificación para incluir las plantas productoras que son medibles por separado sin costo o esfuerzo desproporcionado dentro del alcance de esta sección [véase el párrafo 17.3(a)]. 48. Aclaración de los factores considerados en la determinación de la vida útil de un activo señalando que las reducciones futuras esperadas en el precio de venta de un elemento producido con el activo podrían indicar la expectativa de

Sección	Objeto de la modificación
	<p>obsolescencia técnica o comercial de ese activo [véase el párrafo 17.21(c)].</p> <p>49. Aclaración de que un método de depreciación basado en los ingresos de actividades ordinarias no es apropiado (véase el párrafo 17.22).</p> <p>50. Modificaciones consiguientes de derivadas de la Sección 23 revisada (véase el párrafo 17.29).</p> <p>51. Traslado a la nueva Sección 12 del requerimiento de revelar información sobre el valor razonable [véase el párrafo 17.33(c)].</p>
<p>Sección 18 <i>Activos Intangibles distintos de la Plusvalía</i></p>	<p>52. Aclaración de la definición de "activo" utilizada en esta sección (véase la nota a pie de página del párrafo 18.4).</p> <p>53. Adición de una presunción refutable de que los métodos de amortización basados en los ingresos de actividades ordinarias no son apropiados, con detalles de las limitadas circunstancias en las que la presunción puede ser refutada (véase el párrafo 18.22A).</p>
<p>Sección 19 <i>Combinaciones de negocios y plusvalía</i></p>	<p>54. Sección revisada para alinearse con la NIIF 3 (2008) <i>Combinaciones de Negocios</i> y modificaciones posteriores, entre las que se incluyen la <i>Definición de un Negocio</i> (2018) y la <i>Referencia al Marco Conceptual</i> (2020).</p>
<p>Sección 20 <i>Arrendamientos</i></p>	<p>55. Solo modificaciones de redacción.</p>
<p>Sección 21 <i>Provisiones y Contingencias</i></p>	<p>56. Aclaración de la definición de pasivo utilizada en esta sección (véase la nota a pie de página del párrafo 21.1).</p> <p>57. Eliminación de los requerimientos relacionados con la consideración contingente en una combinación de negocios del alcance de esta sección como consecuencia de la Sección 19 revisada [véase el párrafo 21.1(e)].</p> <p>58. Modificación para incluir los contratos de garantía financiera emitidos a título gratuito cuando el deudor especificado sea otra entidad del grupo dentro del alcance de esta sección y especificar información a revelar adicional (véanse los párrafos 21.1A, 21.18 y 21.19).</p> <p>59. Reubicación de la guía sobre costos de reestructuración del Apéndice a esta sección e incorporación de ejemplos (véanse los párrafos 21.6A, 21.6B y 21A.3).</p> <p>60. Eliminación del ejemplo sobre las devoluciones de clientes del Apéndice de esta sección como consecuencia de la revisión de la Sección 23 (véase el párrafo 21A.5).</p>
<p>Sección 22 <i>Pasivos y Patrimonio</i></p>	<p>61. Eliminación de los contratos de contraprestación contingente en una combinación de negocios de las exclusiones del alcance de esta sección como consecuencia de las modificaciones Sección 19 revisada [véase el párrafo 22.2(c)].</p> <p>62. Incorporación de una exención de la presentación del importe por cobrar como compensación del patrimonio cuando los instrumentos patrimonio se emiten antes de la recepción de efectivo u otros recursos cuando las leyes o regulaciones prohíben dicha presentación [véase el párrafo 22.7(a)].</p>

Sección	Objeto de la modificación
	63. Traslado de los requerimientos sobre operaciones con acciones de una subsidiaria consolidada a la Sección 9 (véase el párrafo 22.19).
Sección 23 <i>Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes</i>	64. Sección revisada para la alineación con la NIIF 15 <i>Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes</i> .
Sección 24 <i>Subvenciones del Gobierno</i>	65. Solo modificaciones de redacción.
Sección 25 <i>Costos por Préstamos</i>	66. Solo modificaciones de redacción.
Sección 26 <i>Pagos basados en Acciones</i>	<p>67. Se incluyen o excluyen del alcance de esta sección las modificaciones para especificar qué transacciones se producen cuando los negocios o las entidades reestructuran su patrimonio, o combinan o forman una entidad controlada conjuntamente (véase el párrafo 26.1C).</p> <p>68. Aclaración de la definición de "valor razonable" utilizada en esta sección (véanse los párrafos 26.1D y 26.1E).</p> <p>69. Aclaración de si los requerimientos se aplican solo a las transacciones de pago basadas en acciones con empleados y otras personas que proporcionan servicios similares (véanse los párrafos 26.5 y 26.6, 26.8 y 26.16).</p> <p>70. Aclaración de la definición de "condiciones de irrevocabilidad (consolidación) de la concesión" definiendo por separado una "condición de rendimiento" y una "condición de servicio" (véase el párrafo 26.9).</p> <p>71. Adición de los requerimientos sobre los efectos de las condiciones de irrevocabilidad y distintas a la irrevocabilidad de la concesión en la medición de los pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo (véanse los párrafos 26.14A y 26.14B).</p> <p>72. Adición de requerimientos sobre la clasificación de las transacciones de pagos basados en acciones con una característica de liquidación neta para las obligaciones de retención de impuestos (véanse los párrafos 26.15 a 26.15D).</p>
Sección 27 <i>Deterioro del Valor de los Activos</i>	73. Modificaciones consiguientes a esta sección derivadas de la nueva Sección 12 y la Sección 23 revisada (véanse los párrafos 27.1(f) y 27.14).
Sección 28 <i>Beneficios a los Empleados</i>	<p>74. Aclaración de que una entidad está obligada a evaluar la profundidad del mercado de bonos corporativos de alta calidad a nivel de moneda (véase el párrafo 28.17).</p> <p>75. Aclaración de que una entidad que utiliza la simplificación de la medición para su obligación de beneficios definidos mide la obligación al importe actual de terminación, suponiendo que todos los empleados de la entidad terminan su empleo en la fecha de presentación (véase el párrafo 28.19).</p> <p>76. Modificaciones para alinear los requerimientos sobre el momento del reconocimiento de los beneficios por terminación con los requerimientos sobre el reconocimiento de los costos</p>

Sección	Objeto de la modificación
	<p>de reestructuración en el alcance de la Sección 21 <i>Provisiones y Contingencias</i> (véanse los párrafos 28.31, 28.34 y 28.35).</p> <p>77. Incorporación de un requerimiento para que una entidad que aplique la simplificación de medición para su obligación de beneficio definido revele sus supuestos para medir su obligación [véase el párrafo 28.41(c)].</p> <p>78. Modificación para requerir una conciliación más detallada de los saldos iniciales y finales de una obligación por beneficios definidos [véase el párrafo 28.41(e)].</p> <p>79. Modificación para requerir una conciliación más detallada de los saldos iniciales y finales de los activos del plan y de cualquier derecho de reembolso reconocido [véase el párrafo 28.41(f)].</p> <p>80. Eliminación del requerimiento de revelar el costo total relacionado con los planes de beneficios definidos para el periodo [véanse los párrafo 28.41(g)].</p> <p>81. Incorporación de un requerimiento para revelar las contribuciones esperadas al plan de beneficios definidos para el próximo periodo anual sobre el que se informa [véase el párrafo 28.41(l)].</p> <p>82. Adición de un requerimiento para que una entidad, que reconozca y mida el gasto por beneficios a los empleados sobre la base de una asignación razonable del gasto reconocido para el grupo, revele su aportación al plan del grupo (véase el párrafo 28.41C).</p>
	<p>83. Adición de una opción para que una entidad, que reconoce y mide el gasto por beneficios a los empleados sobre la base de una asignación razonable del gasto reconocido para el grupo, revele información sobre el plan del grupo mediante una referencia cruzada a los estados financieros de otra entidad del grupo si se cumplen criterios específicos (véase el párrafo 28.41D).</p> <p>84. Adición del requerimiento de revelar información sobre los pasivos contingentes derivados de las obligaciones por beneficios post-empleo si así lo requiere la Sección 21 (véase el párrafo 28.41E).</p>
<p>Sección 29 <i>Impuesto a las Ganancias</i></p>	<p>85. Aclaración de los requerimientos de cuándo se reconoce un activo por impuestos diferidos para las pérdidas no realizadas (véanse los párrafos 29.16A, 29.19(a) y 29.19A).</p> <p>86. Adición de requerimientos sobre cómo reflejar los efectos de la incertidumbre en la contabilización de los impuestos a las ganancias (véanse los párrafos 29.34A a 29.34D).</p> <p>87. Modificaciones de los requerimientos para compensar los activos y pasivos por el impuesto a las ganancias (véanse los párrafos 29.37, 29.37A y 29.41).</p>
<p>Sección 30 <i>Conversión de Moneda Extranjera</i></p>	<p>88. La incorporación de requerimientos para aplicar un enfoque congruente a la hora de evaluar si una moneda es convertible por otra, y para determinar la tasa de cambio a utilizar y la información a revelar (véanse los párrafos 30.5A, 30.28 y 30.29 y el Apéndice de la Sección 30).</p>

Sección	Objeto de la modificación
	89. Adición de un requerimiento para determinar la tasa de cambio a utilizar en las transacciones que implican contraprestaciones pagadas o recibidas por anticipado en una moneda extranjera (véase el párrafo 30.8A).
Sección 31 <i>Hiperinflación</i>	90. Solo modificaciones de redacción.
Sección 32 <i>Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa</i>	91. No modificada.
Sección 33 <i>Información a Revelar sobre Partes Relacionadas</i>	<p>92. Modificación del encabezamiento relativo a la información a revelar sobre las relaciones con la parte controladora (véase el encabezamiento del párrafo 33.5).</p> <p>93. Adición del requerimiento de revelar los importes en los que incurre una entidad por la prestación de servicios de gestión clave que son proporcionados por una entidad de gestión separada (véase el párrafo 33.7A).</p> <p>94. Aclaración del requerimiento de revelar información sobre los compromisos entre una entidad y sus partes relacionadas [véase el párrafo 33.9(b)].</p> <p>95. Sustitución del término "estado" por "gobierno" (véase el párrafo 33.11).</p> <p>96. Adición de los compromisos como ejemplo de transacción con parte relacionada [véase el párrafo 33.12(ha)].</p> <p>97. Adición de un requerimiento de información a revelar para una entidad que aplique la exención de revelar información sobre la relación, y las transacciones, de la entidad con entidades relacionadas con el gobierno (véase el párrafo 33.15).</p>
Sección 34 <i>Actividades Especializadas</i>	<p>98. Adición de un requerimiento para contabilizar las plantas productoras que en el momento del reconocimiento inicial puedan medirse por separado sin costos o esfuerzos desproporcionados, de acuerdo con la Sección 17 <i>Propiedades, Planta y Equipo</i> (véanse los párrafos 34.2 a 34.2B).</p> <p>99. Eliminación de los requerimientos sobre la medición del valor razonable como consecuencia de la nueva Sección 12 (véase el párrafo 34.6).</p> <p>100. Traslado a la nueva Sección 12 del requerimiento de revelar información sobre la medición del valor razonable de los activos biológicos [véase el párrafo 34.7(b)].</p> <p>101. Adición de un requerimiento para tratar los activos de exploración y evaluación como una clase separada de activos y revelar la información requerida por la Sección 17 o la Sección 18 <i>Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía</i> (véase el párrafo 34.11G).</p>
Sección 35 <i>Transición a la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES</i>	102. Adición de una excepción a la aplicación retroactiva de la Norma en la adopción por primera vez para los contratos con clientes finalizados antes de la fecha de transición [véase el párrafo 35.9(g)].

Sección	Objeto de la modificación
	103. Adición de una opción que permite a las entidades que aplican por primera vez la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES utilizar la Sección 23 de forma retroactiva o prospectiva, de acuerdo con los requerimientos de transición introducidos para la Sección 23 revisada [véase el párrafo 35.10(o)].
Apéndice A <i>Fecha de vigencia y transición</i>	104. Apéndice revisado para proporcionar requerimientos sobre la transición a la tercera edición de la Norma.
Apéndice B <i>Glosario de términos</i>	105. Modificaciones consecuentes derivadas de las modificaciones en otras secciones de la Norma.

Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES

Prólogo a la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES

- P1 Este Prólogo establece el alcance y la autoridad de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES y describe cómo se mantiene la Norma.
- P2 El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, (IASB), se creó en 2001. El IASB fue precedido por el consejo del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad.
- P3 Las Normas NIIF® de Contabilidad completas y la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES son desarrolladas a través del procedimiento a seguir establecido en el *Manual del Procedimiento a Seguir* de la Fundación IFRS.

Alcance y autoridad de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES

- P4 La Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES está diseñada para aplicarse a los estados financieros de propósito general y a otra información financiera de entidades con ánimo de lucro que las jurisdicciones suelen denominar pequeñas y medianas entidades, entidades privadas o entidades sin obligación pública de rendir cuentas.
- P5 El término “otra información financiera” comprende la información suministrada fuera de los estados financieros que ayuda en la interpretación de un conjunto completo de estados financieros o mejora la capacidad de los usuarios para tomar decisiones económicas eficientes.
- P6 Entre las entidades con ánimo de lucro se incluyen las que desarrollan actividades comerciales, industriales, financieras u otras similares, ya estén organizadas en forma de sociedades o revistan otras formas jurídicas.
- P7 El término pequeñas y medianas entidades (o PYMES), tal y como lo usa el IASB, se define y explica en la Sección 1 *Pequeñas y Medianas Entidades*. Muchas jurisdicciones han desarrollado sus propias definiciones de PYMES para un amplio rango de propósitos, incluyendo el establecimiento de requerimientos de información financiera. Las definiciones que son específicas de una jurisdicción concreta suelen incluir criterios cuantificados basados en los ingresos de actividades ordinarias, activos, empleados u otros factores. Además, el término PYMES se usa con frecuencia para indicar o incluir entidades muy pequeñas sin considerar si publican estados financieros con propósito de información general para usuarios externos.
- P8 La Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES establece los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar que se refieren a las transacciones y sucesos económicos que son importantes en los estados financieros con propósito de información general. También establece estos requisitos con relación a transacciones y sucesos que surgen en sectores industriales específicos.
- P9 La Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES se basa en las Normas NIIF de Contabilidad completas con modificaciones para reflejar las necesidades de los usuarios de los estados financieros de las PYMES y para reflejar las consideraciones de costo-beneficio relevantes para las PYMES y los usuarios de sus estados financieros.

Estados financieros con propósito general de las PYMES

- P10 El objetivo de los estados financieros con propósito general de una entidad pequeña o mediana es proporcionar información financiera sobre la entidad que informa que sea útil para los inversores existentes y potenciales, los prestamistas y otros acreedores a la hora de tomar decisiones relacionadas con la aportación de recursos a la entidad.
- P11 A menudo, las PYMES producen estados financieros para el uso exclusivo de los propietarios-gerentes, o para las autoridades fiscales u otros organismos gubernamentales. Los estados financieros producidos únicamente para los citados propósitos no son necesariamente estados financieros con propósito de información general.
- P12 Las leyes fiscales son específicas de cada jurisdicción, y los objetivos de los estados financieros con propósito de información general difieren de los objetivos de información sobre ganancias fiscales. Así, es improbable que los estados financieros preparados en conformidad con la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* cumplan completamente con todas las mediciones requeridas por las leyes fiscales y regulaciones de una jurisdicción concreta. Una jurisdicción puede reducir la doble carga informativa de las PYMES requiriendo o permitiendo que los informes fiscales de una entidad se estructuren como conciliaciones a partir de los beneficios o pérdidas determinados de acuerdo con la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* o por otros medios.

Autoridad de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES

- P13 Las decisiones sobre qué entidades están requeridas o autorizadas a utilizar las Normas NIIF de Contabilidad completas o la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* recaen en las autoridades legislativas y regulatorias y en los emisores de normas de las distintas jurisdicciones. Sin embargo, una definición clara de la clase de entidad a la que se destina la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*—tal como se establece en la Sección 1 de la Norma—es esencial para que:
- (a) el IASB puede decidir sobre los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar que sean apropiados para esa clase de entidad; y
 - (b) las autoridades legislativas y reguladoras, los organismos emisores de normas y las entidades que informan y sus auditores estén informados del alcance pretendido para la aplicación de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*.

Una definición clara es también esencial para que las entidades que no son pequeñas ni medianas entidades—tal como se establece en la Sección 1 de Norma—y, por tanto, no cumplen los requisitos para utilizar la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*, no afirmen que sus estados financieros están cumpliendo con la Norma (véase el párrafo 1.5).

Organización de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES

- P14 La Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* se organiza por temas, presentándose cada tema en una Sección numerada por separado. Las referencias a párrafos se identifican por el número de sección seguido por el número de párrafo. Los números de párrafo tienen el formato xx.yy, en los que xx es el número de sección yy es el número de párrafo secuencial dentro de dicha sección. En los ejemplos que incluyen importes monetarios, la unidad de medida es la Unidad Monetaria (cuya abreviatura es u. m.).
- P15 Todos los párrafos de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* tienen igual valor normativo (excepto lo especificado en el párrafo 2.2). Algunas secciones incluyen apéndices de guía de aplicación, que son parte integral de la sección, y algunas secciones incluyen apéndices de ejemplos ilustrativos, que acompañan, pero no son parte de la sección. Los Apéndices A y B son parte integral de la Norma. Las definiciones del Glosario del Apéndice B son parte integral de las secciones en las que aparecen los términos.

Mantenimiento de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES

- P16 El IASB espera proponer modificaciones a la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* publicando un proyecto de norma recopilatorio periódicamente, pero con una frecuencia no superior a una vez cada tres años aproximadamente. En el desarrollo de esos proyectos de norma, el IASB espera considerar las Normas NIIF de Contabilidad completas, nuevas y modificadas, así como las cuestiones específicas que se han planteado en relación con la aplicación de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*. En ocasiones el IASB puede identificar un tema urgente para el que puede ser necesario considerar una modificación de la Norma de

Contabilidad *NIIF para las PYMES* al margen del proceso de revisión periódica. Sin embargo, se espera que estas ocasiones sean poco frecuentes.

- P17 Hasta que se modifique la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*, cualquier cambio que el IASB pueda realizar o proponer con respecto a las Normas NIIF de Contabilidad completas no se aplicará a la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*. La Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* es un documento independiente. Las PYMES no anticiparán o aplicarán cambios realizados en las Normas NIIF de Contabilidad completas antes de que la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* se modifique a menos que, en ausencia de guías específicas en la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*, una PYME opte por aplicar guías de las Normas NIIF de Contabilidad completas y esos principios no estén en conflicto con requerimientos de la jerarquía establecidos en los párrafos 10.4 y 10.5.

Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*

Sección 1 *Pequeñas y Medianas Entidades*

Alcance pretendido de esta Norma

- 1.1 La Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* está destinada a entidades sin **obligación pública de rendir cuentas**, que en esta Norma se denominan **pequeñas y medianas entidades** (PYMES). Esta sección describe las características de las PYMES.

Descripción de pequeñas y medianas entidades

- 1.2 Las pequeñas y medianas entidades son entidades que:
- (a) no tienen obligación pública de rendir cuentas; y
 - (b) publican **estados financieros con propósito general** para usuarios externos.
- Entre los ejemplos de usuarios externos se incluyen los inversores existentes y potenciales, los prestamistas y otros acreedores, y las agencias de calificación crediticia.
- 1.3 Una entidad tiene obligación pública de rendir cuentas cuando:
- (a) sus instrumentos de deuda o de patrimonio se negocian en un mercado público o están en proceso de emitir estos instrumentos para negociarse en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado fuera de la bolsa de valores, incluyendo mercados locales o regionales); o
 - (b) posee activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros como uno de sus negocios principales (por ejemplo, bancos, cooperativas de crédito, compañías de seguros, comisionistas, intermediarios de valores, fondos de pensiones, fondos de inversión colectiva y bancos de inversión a menudo cumplen este segundo criterio).
- 1.4 Es posible que algunas entidades mantengan activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros porque mantienen y gestionan recursos financieros que les han confiado clientes o miembros que no están implicados en la gestión de la entidad. Sin embargo, si lo hacen por motivos secundarios a la actividad principal (como podría ser el caso, por ejemplo, de las agencias de viajes o inmobiliarias, los colegios, las organizaciones no lucrativas, las cooperativas que requieren el pago de un depósito nominal para la afiliación y los vendedores que reciban el pago con anterioridad a la entrega de artículos o servicios como las compañías que prestan servicios públicos), esto no las convierte en entidades con obligación pública de rendir cuentas.
- 1.5 Si una entidad que tiene obligación pública de rendir cuentas aplica esta Norma, sus estados financieros no se describirán como conformes a la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*—incluso si una ley o regulación en la jurisdicción de esa entidad permite o requiere que esta Norma sea utilizada por las entidades que tienen obligación pública de rendir cuentas.
- 1.6 No se prohíbe a una **subsidiaria** cuya **controladora** aplique las **Normas NIIF de Contabilidad completas**, o que forme parte de un **grupo** consolidado que utilice las Normas NIIF de Contabilidad completas, usar esta Norma en sus propios estados financieros si dicha subsidiaria no tiene obligación pública de rendir cuentas por sí misma. Si sus estados financieros se describen como en conformidad con la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*, debe cumplir con todos los requerimientos de esta Norma.
- 1.7 Una controladora (incluyendo la controladora última o cualquier controladora intermedia) evaluará si cumple con los requisitos para aplicar esta Norma en sus **estados financieros separados** sobre la base de su propio estatus sin considerar si otras entidades del grupo tienen, o el grupo tiene como un todo, obligación pública de rendir cuentas. Si una controladora por sí misma no tiene obligación pública de rendir cuentas, puede presentar sus estados financieros separados de acuerdo con esta Norma (véase la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados*), incluso si presenta sus **estados financieros consolidados** de acuerdo con las Normas NIIF de Contabilidad completas u otro conjunto de principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA), tales como sus normas de contabilidad nacionales. Los estados financieros preparados de acuerdo con esta Norma se distinguirán con claridad de los estados financieros preparados de acuerdo con otros requerimientos.

Sección 2

Conceptos y Principios Fundamentales

Alcance de esta sección

- 2.1 Esta sección describe el **objetivo de los estados financieros** de las **pequeñas y medianas entidades** (PYMES). También establece los conceptos y principios básicos subyacentes a los **estados financieros** de las PYMES.
- 2.2 Los conceptos y principios de esta sección podrían no siempre alinearse con los requerimientos de otras secciones de la Norma. En esos casos, los requerimientos de las otras secciones tienen prioridad sobre los conceptos y principios de esta sección.

El objetivo de los estados financieros de las pequeñas y medianas entidades

Objetivo, utilidad y limitaciones de la información financiera con propósito general

- 2.3 El objetivo de los **estados financieros con propósito de información general de una entidad** es proporcionar información financiera sobre la **entidad que informa** que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales al tomar decisiones relacionadas con el suministro de recursos a la entidad.¹
- 2.4 La información útil de una entidad que informa incluye información sobre:
- (a) los **recursos económicos** de la entidad, los derechos de los acreedores contra la entidad y cambios en los recursos y derechos de los acreedores; y
 - (b) la medida en que la gerencia ha cumplido de forma eficiente y eficaz sus responsabilidades por el uso de los recursos económicos de la entidad.
- 2.5 Sin embargo, los estados financieros con propósito general no proporcionan ni pueden proporcionar la información que consideran al tomar decisiones los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes o potenciales. Estos usuarios de los estados financieros con propósito general de una entidad (usuarios) también consideran información pertinente de otras fuentes, por ejemplo, las condiciones y expectativas económicas generales, los acontecimientos políticos y las perspectivas del sector industrial y de las compañías.²

Información sobre los recursos económicos, los derechos de los acreedores contra la entidad y los cambios en estos de la entidad que informa

- 2.6 Los estados financieros con propósito general proporcionan información sobre la situación financiera de una entidad, específicamente sobre los recursos económicos de la entidad y los derechos contra la entidad. Los estados financieros también proporcionan información acerca de los efectos de las transacciones y otros sucesos que cambian los recursos económicos y los derechos de los acreedores de una entidad. Los usuarios utilizan esta información para tomar decisiones y formarse expectativas basadas en su evaluación del importe, el calendario y la incertidumbre de los **flujos de efectivo** futuros de la entidad.
- 2.7 Los estados financieros también muestran la eficiencia y eficacia con que la gerencia de la entidad que informa ha cumplido con su responsabilidad de utilizar los recursos económicos de la entidad. Esta información ayuda a los usuarios a evaluar la administración de esos recursos por parte de la gerencia.

¹ A lo largo de esta sección "estados financieros" hace referencia a estados financieros con propósito de información general a menos que específicamente se especifique otra cosa.

² A lo largo de esta sección, "usuarios" se refieren a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes o potenciales y otros acreedores que deben depender de los estados financieros con propósito general para obtener la mayor parte de la información financiera que necesitan (usuarios principales de los estados financieros con propósito general).

Características cualitativas de la información en los estados financieros

- 2.8 Una entidad utiliza las características cualitativas de la información financiera útil descritas en los párrafos 2.9 a 2.24 para la identificación de los tipos de información que probablemente sean más útiles para los usuarios a la hora de tomar decisiones sobre la entidad.
- 2.9 La información financiera es útil solo si es relevante y representa fielmente lo que pretende representar. La utilidad de la información financiera se mejora si es comparable, verificable, oportuna y comprensible.

Características cualitativas fundamentales

- 2.10 Las **características cualitativas fundamentales** de la información financiera son la relevancia y la representación fiel.

Relevancia

- 2.11 La información financiera es relevante si puede influir en las decisiones de los usuarios. La información puede ser relevante incluso si algunos usuarios deciden no hacer uso de ella o ya la conocen por otras fuentes.
- 2.12 La información financiera puede afectar a las decisiones de los usuarios al tener valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

Materialidad o importancia relativa

- 2.13 La información es **material o tiene importancia relativa** si su omisión, expresión inadecuada o ensombrecimiento podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los **usuarios principales** de los estados financieros con propósito general toman a partir de los estados financieros, que proporcionan información financiera sobre una determinada entidad específica que informa. La materialidad o importancia relativa es un aspecto de relevancia específico de la entidad basado en la naturaleza o la magnitud, o ambas, de los elementos a los que se refiere la información, en el contexto de los estados financieros de la entidad. Por consiguiente, el IASB no puede especificar un umbral cuantitativo uniforme para la materialidad o importancia relativa, ni predeterminar qué información podría ser material o tener importancia relativa en una situación particular.

Representación fiel

- 2.14 Los estados financieros representan fenómenos económicos utilizando palabras y números. La información financiera útil no solo representa fenómenos relevantes, sino que también representa fielmente la esencia de los fenómenos que pretende representar. En muchas circunstancias, la esencia de un fenómeno económico y su forma legal son las mismas. Si no son iguales, la información sobre la forma jurídica no representaría fielmente, por sí misma, el fenómeno económico.
- 2.15 Para ser una representación perfectamente fiel, una representación de un fenómeno económico debería tener tres características: integridad, neutralidad y ausencia de **error**. La perfección rara vez, o nunca, es alcanzable. En su lugar, el objetivo del IASB es maximizar esas cualidades en la medida de lo posible.
- 2.16 Para ser completa, la descripción de un fenómeno económico incluye toda la información necesaria para que el usuario comprenda el fenómeno, lo que incluye todas las descripciones y explicaciones necesarias.
- 2.17 Para ser neutral, la representación de un fenómeno económico no debe estar sesgada en la selección o presentación de la información financiera. La neutralidad se apoya en la **prudencia**, que es el ejercicio de la cautela cuando una entidad emite juicios en condiciones de incertidumbre. El ejercicio de prudencia significa que los **activos e ingresos** no están sobrestimados, así como que los **pasivos y gastos** no están subestimados. Igualmente, la prudencia no permite la subestimación de activos o ingresos, ni la sobrestimación de pasivos o gastos. Estas estimaciones erróneas pueden conducir a la sobrestimación o la subestimación de ingresos o de gastos en periodos futuros. Por consiguiente, algunas secciones de esta Norma podrían contener requerimientos asimétricos si fuera necesario para ayudar a una entidad a seleccionar la información más relevante que represente fielmente lo que pretende representar.
- 2.18 La representación fiel no significa que la descripción de un fenómeno económico sea precisa en todos los aspectos. Para estar libre de errores, una descripción del fenómeno no contiene errores ni omisiones, y una entidad ha seleccionado y aplicado, sin errores, un proceso para producir la información en los estados financieros.

Aplicación de las características cualitativas fundamentales

- 2.19 El proceso más eficiente y vigente mediante el cual una entidad aplica las características cualitativas fundamentales de la información financiera, sujeto a los efectos de las características de mejora (véase el párrafo 2.20) y la restricción de costos (véanse los párrafos 2.25 a 2.27), suele ser:
- (a) primero, la identificación de un fenómeno económico sobre el que la información puede ser útil para los usuarios.
 - (b) segundo, la identificación del tipo de información sobre el fenómeno en (a) que sería más relevante.
 - (c) tercero, la evaluación de si la información relevante en (b) está disponible y si puede proporcionar una representación fiel del fenómeno económico. Si es así, el proceso de satisfacer las características cualitativas fundamentales termina en ese punto. De no ser así, la entidad repite el proceso con el siguiente tipo de información más relevante. En algunos casos, la entidad podría tener que priorizar una o más de las características cualitativas fundamentales sobre otras para cumplir el objetivo de los estados financieros (véase el párrafo 2.32).

Características cualitativas de mejora

- 2.20 La comparabilidad, verificabilidad, **oportunidad** y **comprensibilidad** son características cualitativas que mejoran la utilidad de la información relevante que proporciona una representación fiel de lo que pretende representar. Estas características cualitativas mejoradas también podrían ayudar a una entidad a decidir cómo representar un fenómeno económico si la entidad juzga que más de una forma proporciona información igualmente relevante y una representación igualmente fiel de ese fenómeno.

Comparabilidad

- 2.21 La información sobre una entidad es más útil si los usuarios pueden comparar esa información con otra similar sobre distintas entidades y con información similar sobre la misma entidad para otro periodo u otra fecha. La comparabilidad es la característica cualitativa que permite a los usuarios identificar y comprender las similitudes y diferencias entre los elementos. La comparabilidad se reduce si se permite a las entidades utilizar métodos contables alternativos para el mismo fenómeno.

Verificabilidad

- 2.22 La verificabilidad ayuda a asegurar a los usuarios que la información representa fielmente los fenómenos que pretende representar. Verificabilidad significa que observadores independientes, debidamente informados, podrían alcanzar un acuerdo, aunque no necesariamente completo, de que una descripción particular es fidedigna. La información cuantificada no tiene que ser una estimación con un único valor para ser verificable; también puede verificarse un rango de posibles importes, junto con las probabilidades correspondientes.

Oportunidad

- 2.23 Oportunidad significa tener información disponible para los responsables de la toma de decisiones a tiempo para que pueda influir en sus decisiones. Generalmente, cuanto más antigua es la información menos útil resulta. Sin embargo, cierta información puede continuar siendo oportuna durante bastante tiempo después del cierre de un **periodo sobre el que se informa** debido a que, por ejemplo, algunos usuarios la utilizarán para identificar y analizar tendencias.

Comprensibilidad

- 2.24 La clasificación, caracterización y presentación de la información de forma clara y concisa la hace comprensible. Sin embargo, la comprensibilidad no debe utilizarse como justificación para omitir información relevante. Un conjunto de estados financieros estaría incompleto si una entidad excluyera información sobre fenómenos porque los fenómenos son intrínsecamente complejos y no pueden hacerse fáciles de entender.

La restricción del costo sobre la información financiera útil

- 2.25 El costo es una restricción dominante en la información que una entidad puede proporcionar. La presentación de información financiera impone costos a una entidad, de forma que es importante que esos costos estén justificados por los beneficios de presentar esa información.
- 2.26 Las entidades consumen la mayor parte del esfuerzo que supone recopilar, procesar, verificar y diseminar dicha información, pero los usuarios son los que en última instancia cargan con esos costos en forma de rentabilidades reducidas. Los usuarios también incurren en costos para analizar e interpretar la información que una entidad proporciona. Si las entidades no proporcionan la información necesaria, los usuarios incurren en costos adicionales para obtener esa información en otro lugar o para estimarla.
- 2.27 La presentación de información financiera relevante que represente fielmente lo que pretende representar ayuda a los usuarios a tomar decisiones con confianza. La toma de decisiones con confianza da como resultado un funcionamiento más eficiente de los mercados de capitales y un menor costo del capital para la economía en su conjunto. Un usuario individual también se beneficia al tomar decisiones más informadas. Sin embargo, no es posible que los estados financieros proporcionen toda la información que cada usuario pueda considerar relevante.

Costo o esfuerzo desproporcionados

- 2.28 Algunos requerimientos de esta Norma están acompañados de una exención de costos o esfuerzos desproporcionados. Tales exenciones no se aplican a otros requerimientos de esta Norma.
- 2.29 El hecho de que una entidad deba incurrir en costos o esfuerzos desproporcionados para obtener o juzgar la información necesaria para cumplir con un requerimiento depende de las circunstancias específicas de la entidad y del juicio de la gerencia sobre los costos y beneficios de aplicar ese requerimiento. Para hacer este juicio, una entidad considera cómo la toma de decisiones de los usuarios podría verse afectada por no tener esa información. Una entidad gastaría un costo o esfuerzo desproporcionado en aplicar un requisito si el costo incremental (por ejemplo, los honorarios de los tasadores) o el esfuerzo adicional (por ejemplo, los esfuerzos de los empleados) exceden sustancialmente los beneficios que los usuarios recibirían al tener la información. Esta Norma generalmente requiere que una PYME juzgue el costo o esfuerzo desproporcionado utilizando un umbral más bajo que el que otras Normas NIIF de Contabilidad requieren de las entidades con obligación pública de rendir cuentas porque las PYMES no rinden cuentas a las partes interesadas públicas.
- 2.30 Una entidad juzga si un requerimiento implicaría un costo o esfuerzo desproporcionado en el **reconocimiento** inicial en los estados financieros—por ejemplo, en la fecha de la transacción—basándose en la información sobre los costos y beneficios del requerimiento en el momento del reconocimiento inicial. Si la exención de costo o esfuerzo desproporcionado también se aplica después del reconocimiento inicial, por ejemplo, a una medición posterior de un elemento, la entidad hace un nuevo juicio de costo o esfuerzo desproporcionado en esa fecha posterior, basándose en la información disponible en esa fecha.
- 2.31 Si una entidad aplica una exención por esfuerzo o costo desproporcionado, la entidad revelará ese hecho y las razones por las cuales la aplicación del requerimiento implicaría un esfuerzo o costo desproporcionado. Este requerimiento no aplica a la exención por esfuerzo o costo desproporcionado del párrafo 19.16, que está cubierto por los requerimientos de información a revelar en el párrafo 19.38.

Estados financieros de la entidad que informa

Objetivo y alcance de los estados financieros

- 2.32 El objetivo de los estados financieros es proporcionar información financiera sobre los activos, pasivos, **patrimonio**, ingresos y gastos de la entidad que informa, que sea útil para que los usuarios evalúen las perspectivas de las futuras entradas netas de efectivo de la entidad y la administración de la gestión de los recursos económicos de la entidad (véase el párrafo 2.4).

Periodo sobre el que se informa

- 2.33 Una entidad prepara sus estados financieros para un periodo específico sobre el que se informa y revela información sobre:
- (a) sus activos y pasivos—incluidos los activos y pasivos no reconocidos—y el patrimonio que existía al final o durante el periodo sobre el que se informa; y

- (b) sus ingresos y gastos para el periodo sobre el que se informa.
- 2.34 Para ayudar a los usuarios a identificar y analizar cambios y tendencias, una entidad también revela en sus estados financieros información comparativa para al menos un periodo anterior sobre el que se informa, excepto si esta Norma permite o requiere lo contrario.
- 2.35 Una entidad también revela en sus estados financieros información sobre posibles transacciones y eventos futuros si la información:
- (a) se relaciona con los activos o pasivos de la entidad, incluidos los activos o pasivos no reconocidos, o con el patrimonio que existía al final o durante el periodo sobre el que se informa, o con los ingresos o gastos del periodo sobre el que se informa; y
- (b) es útil para los usuarios.
- 2.36 Una entidad no suele revelar en sus estados financieros otros tipos de información prospectiva, por ejemplo, material explicativo sobre las expectativas y estrategias de la gerencia.

Perspectiva adoptada en los estados financieros

- 2.37 Una entidad revela en sus estados financieros información sobre transacciones y otros eventos desde la perspectiva de la entidad en su conjunto, no la de ningún grupo en particular de los inversores, prestamistas u otros acreedores actuales o potenciales de la entidad.

Hipótesis de negocio en marcha

- 2.38 Una entidad normalmente prepara sus estados financieros bajo los supuestos de que es una **entidad en funcionamiento** y que continuará operando en el futuro previsible. Los usuarios asumen que la entidad no tiene ni la intención ni la necesidad de entrar en liquidación o de dejar de operar. Si la entidad tiene tal intención o necesidad, podría preparar los estados financieros sobre otra base. De ser así, la entidad describe en sus estados financieros la base que ha utilizado (véanse los párrafos 3.8 y 3.9).

La entidad que informa

- 2.39 Una entidad que informa es una entidad a la que se le requiere, u opta, por preparar estados financieros. Una entidad que informa no es necesariamente una entidad legal. Una entidad que informa puede ser una única entidad, una parte de una entidad o más de una entidad.
- 2.40 Si una entidad que informa comprende una **controladora** y sus **subsidiarias**, los estados financieros de la entidad que informa se denominan **estados financieros consolidados**. Si la entidad que informa comprende dos o más entidades que no están vinculadas por relación controladora—subsidiaria, los estados financieros de la entidad que informa se denominan **estados financieros combinados**.
- 2.41 El límite de la entidad que informa se basa en las necesidades de información de los usuarios. Los usuarios necesitan información relevante que represente fielmente lo que pretende representar. La representación fiel requiere que:
- (a) el límite de la entidad que informa no contenga un conjunto incompleto o arbitrario de actividades económicas;
- (b) la introducción de ese conjunto de actividades económicas en el límite de la entidad que informa, dé lugar a información neutral; y
- (c) se proporcione una descripción de la forma en que se determinó el límite de la entidad que informa y lo que constituye la entidad que informa.

Los elementos de los estados financieros

- 2.42 Los elementos de los estados financieros son:
- (a) activos, pasivos y patrimonio, que están relacionados con la **situación financiera** de una entidad que informa; y
- (b) ingresos y gastos, que están relacionados con el **rendimiento** financiero de una entidad que informa.
- 2.43 Estos elementos se vinculan con los recursos económicos, derechos de los acreedores y cambios en los recursos económicos y en los derechos de los acreedores analizados en los párrafos 2.6 y 2.7.

Definición de activo

- 2.44 Un activo es un recurso económico presente controlado por una entidad como un resultado de sucesos pasados.
- 2.45 Un recurso económico es un derecho que tiene el **potencial de producir beneficios económicos**. No tiene que ser seguro, o incluso probable, que el derecho produzca beneficios económicos para que exista el potencial.
- 2.46 Los derechos que tienen el potencial de producir beneficios toman diversas formas, incluyendo:
- (a) Derechos que se corresponden con una obligación de un tercero, por ejemplo:
 - (i) derechos a recibir **efectivo**.
 - (ii) Derechos a recibir bienes o servicios.
 - (iii) Derechos a intercambiar recursos económicos con terceros en condiciones favorables. Estos derechos incluyen, por ejemplo, un contrato a término para comprar un recurso económico en términos que son actualmente favorables o una opción para comprar un recurso económico.
 - (iv) Derechos a beneficios procedentes de una obligación de terceros que consiste en transferir un recurso económico si ocurre un suceso futuro incierto que haya sido especificado.
 - (b) Derechos que no corresponden a una obligación de otra parte, por ejemplo, derechos sobre activos físicos, como **propiedades, planta y equipo** o los **inventarios**, o derechos sobre algunos **activos intangibles**.
- 2.47 Muchos derechos se establecen por **contrato**, legislación o medios similares. Por ejemplo, una entidad puede obtener derechos sobre un objeto propio o arrendado, mediante la posesión de un instrumento de deuda o un instrumento de patrimonio, o mediante la posesión de una patente registrada. Sin embargo, una entidad también puede obtener derechos de otras formas— por ejemplo:
- (a) comprando o creando conocimiento que no es de dominio público; o
 - (b) a través de una obligación de terceros que surge porque ese tercero no tiene la capacidad práctica de actuar de forma incongruente con sus prácticas comerciales, políticas publicadas o declaraciones específicas.
- 2.48 Una entidad controla un recurso económico si tiene la capacidad presente de dirigir el uso del recurso económico y obtener los beneficios económicos que pueden proceder de éste. Una entidad tiene la capacidad presente de dirigir el uso de un recurso económico si tiene el derecho a utilizar ese recurso económico en sus actividades, o de permitir que un tercero utilice para sus actividades dicho recurso económico. El control incluye la capacidad presente de impedir que terceros dirijan el uso del recurso económico y la obtención de los beneficios económicos que pueden proceder de éste.

Definición de un pasivo

- 2.49 Un pasivo es una obligación presente de la entidad de transferir un recurso económico como resultado de sucesos pasados.
- 2.50 Un pasivo existe solo si:
- (a) una entidad tiene una obligación;
 - (b) la obligación es de transferir un recurso económico; y
 - (c) la obligación es una obligación presente que existe como resultado de sucesos pasados.
- 2.51 Una entidad tiene una obligación si tiene un deber o responsabilidad que la entidad no tiene capacidad práctica de evitar. Una obligación siempre se debe a un tercero (o terceros). No es necesario que la entidad conozca la identidad de la parte a la que se debe la obligación. Muchas obligaciones se establecen por contrato, legislación o medios similares y son legalmente exigibles por la parte (o partes) a quienes se les deben. Sin embargo, las obligaciones pueden también surgir, de las prácticas tradicionales de una entidad, políticas publicadas o declaraciones específicas, si la entidad no tiene la capacidad práctica de actuar de forma incongruente con esas prácticas, políticas o declaraciones. La obligación que surge en estas situaciones se describe, en ocasiones, como una **obligación implícita**.
- 2.52 Un pasivo da lugar a una obligación de transferir un recurso económico si la obligación tiene el potencial de requerir que una entidad transfiera el recurso económico a otras partes. No tiene que ser seguro, o incluso

probable, que se requiera que la entidad transfiera el recurso económico para que exista ese potencial. Solo es necesario que exista la obligación y que, al menos una circunstancia, se requiera para que la entidad transfiera el recurso económico.

- 2.53 Las obligaciones de transferir un recurso económico incluyen:
- (a) obligaciones de pagar efectivo;
 - (b) obligaciones de entregar bienes o prestar servicios;
 - (c) obligaciones a intercambiar recursos económicos con terceros en condiciones desfavorables;
 - (d) obligaciones de transferir un recurso económico si ocurre un determinado suceso futuro incierto; y
 - (e) obligaciones de emitir un **instrumento financiero** que obliga a la entidad a transferir un recurso económico.
- 2.54 En lugar de satisfacer una obligación de transferir un recurso económico al tercero que tiene el derecho de recibir ese recurso, una entidad, en ocasiones, podría decidir, por ejemplo:
- (a) liquidar la obligación negociando su liberación;
 - (b) transferir la obligación a un tercero; o
 - (c) sustituir esa obligación de transferir un recurso económico por otra obligación, realizando una nueva transacción.
- 2.55 Una obligación presente existe como resultado de sucesos pasados solo si una entidad:
- (a) ya haya obtenido beneficios económicos o haya realizado una acción que dé lugar a la obligación; y
 - (b) tendrá o podría tener que transferir un recurso económico que de otro modo no habría tenido que transferir.
- 2.56 Los beneficios económicos obtenidos por la entidad podrían incluir, por ejemplo, bienes o servicios. La acción que la entidad ha tomado podría incluir, por ejemplo, la explotación de un negocio concreto o la operación en un mercado específico. Si la entidad ha obtenido beneficios económicos o ha emprendido una acción a lo largo del tiempo, la obligación presente resultante podría acumularse a lo largo de ese tiempo.

Activos y pasivos

Unidad de cuenta

- 2.57 La **unidad de cuenta** es el derecho o el grupo de derechos, las obligaciones o el grupo de obligaciones o el grupo de derechos y obligaciones, a los que una entidad aplica los criterios de reconocimiento y conceptos de medición.
- 2.58 Una entidad selecciona una unidad de cuenta para un activo o un pasivo cuando considera cómo se aplicarán los criterios de reconocimiento y conceptos de medición, a ese activo o pasivo, y a los ingresos y gastos relacionados. En algunas circunstancias, puede ser apropiado para la entidad seleccionar una unidad de cuenta para el reconocimiento y otra diferente para la medición. Por ejemplo, una entidad puede reconocer a veces los contratos individualmente, pero medirlos como parte de una cartera de contratos. Para la presentación y la información a revelar, una entidad puede agregar o separar activos, pasivos, ingresos y gastos en sus componentes.

Contratos pendientes de ejecución

- 2.59 Un **contrato pendiente de ejecución** es un contrato, o una parte de un contrato, que está sin realizar en partes iguales—ninguna parte ha cumplido ninguna de sus obligaciones, o ambas partes han cumplido parcialmente sus obligaciones en igual medida.
- 2.60 Un contrato pendiente de ejecución establece un derecho y una obligación combinados para intercambiar recursos económicos. El derecho y la obligación combinados constituyen un activo o pasivo único. La entidad tiene un activo si los términos del intercambio le son favorables en este momento; tiene un pasivo si los términos del intercambio son actualmente desfavorables. Que la entidad incluya o no un activo o pasivo de este tipo en sus estados financieros depende tanto de los criterios de reconocimiento como de la **base de medición** que la entidad haya seleccionado para el activo o pasivo, incluyendo, si procede, cualquier prueba para determinar si el contrato es oneroso.

Definición de patrimonio

- 2.61 Patrimonio es la parte residual de los activos de una entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

Definiciones de ingresos y gastos

- 2.62 Ingresos son incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos que dan lugar a incrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con aportaciones de los tenedores de **derechos sobre el patrimonio**.
- 2.63 Gastos son disminuciones en los activos o incrementos en los pasivos que dan lugar a disminuciones en el patrimonio distintos de los relacionados con distribuciones a los tenedores de derechos sobre el patrimonio.
- 2.64 Los ingresos y gastos son los elementos de los estados financieros que se relacionan con el rendimiento financiero de una entidad. Los usuarios necesitan información sobre la situación financiera de una entidad y sobre su rendimiento financiero. Aunque los ingresos y gastos se definen en términos de cambios en los activos y pasivos, la información sobre ingresos y gastos es tan importante como la información sobre activos y pasivos.
- 2.65 Transacciones y otros sucesos generan ingresos y gastos con distintas características. Separar la información sobre ingresos y gastos que tienen características diferentes puede ayudar a los usuarios a comprender el rendimiento financiero de la entidad.

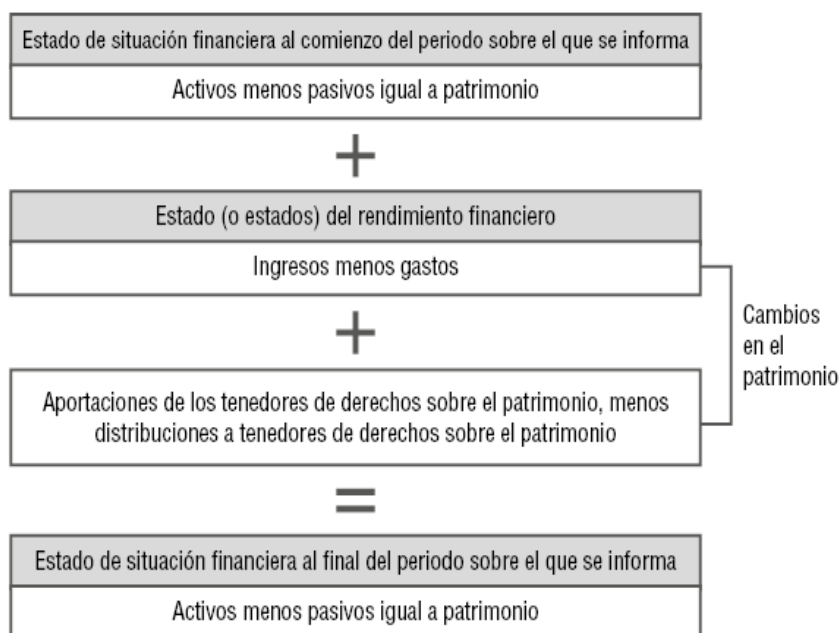
Reconocimiento y baja en cuentas

El proceso de reconocimiento

- 2.66 El reconocimiento es el proceso de capturar activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos en el **estado de situación financiera** o en el estado (o estados) de rendimiento financiero.³ El reconocimiento implica describir el elemento— ya sea solo o en **agregación** con otros elementos— con palabras y mediante un único importe monetario en uno de esos estados, e incluir dicho importe en uno o más totales en ese estado. El **importe en libros** es el importe por el que una entidad reconoce un activo, un pasivo o una partida de patrimonio en el estado de situación financiera.
- 2.67 El reconocimiento vincula los elementos de los estados financieros, el estado de situación financiera y el estado (o estados) del rendimiento financiero (véase la Figura 2.1). En el estado de situación financiera al comienzo y final del periodo sobre el que se informa, activos totales menos pasivos totales igualan al patrimonio total. Los cambios reconocidos en el patrimonio durante el periodo sobre el que se informa comprenden:
- (a) ingresos menos gastos reconocidos en el estado (o estados) del rendimiento financiero; más
 - (b) aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio, menos distribuciones a tenedores de derechos sobre el patrimonio.

³ La Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* no especifica si el estado (o estados) del rendimiento financiero comprende uno solo o dos estados. El término estado del resultado del periodo se utiliza tanto para referirse a un estado separado, como para designar una sección separada dentro de un estado único de rendimiento financiero.

Figura 2.1—Cómo vincula el reconocimiento los elementos de los estados financieros



Criterios de reconocimiento

- 2.68 Sólo elementos que cumplen la definición de un activo, un pasivo o patrimonio se reconocen en el estado de situación financiera. De forma análoga, solo los elementos que cumplen la definición de ingresos o gastos se reconocen en el estado (o estados) del rendimiento financiero. Sin embargo, no todas las partidas que cumplen la definición de alguno de los elementos se reconocen.
- 2.69 Una entidad no puede corregir su falta de reconocimiento de una partida que satisface los criterios de reconocimiento revelando las **políticas contables** que utilizó o proporcionando **notas** o material explicativo.

Relevancia

- 2.70 La información sobre activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos es relevante para los usuarios. Sin embargo, el reconocimiento de un activo o pasivo concreto, así como cualquier ingreso, gasto o cambios en el patrimonio resultantes, puede no siempre proporcionar información relevante. Por ejemplo, si no se sabe con certeza si existe un activo o un pasivo, o si existe un activo o un pasivo pero la probabilidad de entrada o salida de beneficios económicos es baja, la información sobre ese activo o pasivo podría no ser relevante. Sin embargo, esa información podría ser relevante en combinación con otros factores.

Incertidumbre sobre la existencia

- 2.71 En algunos casos, puede no estar claro si existe un activo o un pasivo. Esa incertidumbre, que podría coincidir con una baja probabilidad de entradas o salidas de beneficios económicos y una gama excepcionalmente amplia de posibles resultados, podría significar que el reconocimiento de un único activo o pasivo no proporcionaría información relevante. Independientemente de que una entidad haya reconocido o no el activo o el pasivo, la entidad podría tener que proporcionar información explicativa en los estados financieros sobre las incertidumbres asociadas.

Representación fiel

- 2.72 El reconocimiento de un activo o pasivo concreto es apropiado si proporciona no solo información relevante, sino también una representación fiel de ese activo o pasivo, así como de cualquier ingreso, gasto o cambios en el patrimonio resultantes. Si una entidad puede proporcionar una representación fiel podría verse afectado por el nivel de **incertidumbre en la medición** asociada con el activo o pasivo, o por otros factores.

Incertidumbre en la medición

- 2.73 Una entidad mide un activo o un pasivo para reconocerlo. En muchos casos, una entidad estima esta medición y, por lo tanto, está sujeta a incertidumbre de medición. El uso de estimaciones es una parte esencial de la preparación de la información financiera y no socava la utilidad de la información si una entidad describe y explica las estimaciones de manera clara y precisa.
- 2.74 Un elemento que no cumple los criterios de reconocimiento podría posteriormente cumplir los requisitos para su reconocimiento como resultado de circunstancias o eventos.
- 2.75 Independientemente de que una entidad reconozca o no un activo o un pasivo, la entidad podría necesitar incluir información explicativa para proporcionar una representación fiel del activo o pasivo. La entidad podría incluir información sobre las incertidumbres asociadas con la existencia o medición del activo o pasivo, o con su resultado: el importe o el momento de cualquier entrada o salida de beneficios económicos que en última instancia resultará del activo o pasivo (véanse los párrafos 2.108 y 2.109).

Baja en cuentas

- 2.76 La **baja en cuentas** es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo reconocidos del estado de situación financiera de una entidad. Normalmente, la baja en cuentas tiene lugar cuando esa partida no cumple ya la definición de un activo o un pasivo. Por ejemplo:
- (a) para un activo, la baja en cuentas normalmente ocurre si la entidad pierde el control de todo o parte del activo reconocido; y
 - (b) para un pasivo, la baja en cuentas normalmente ocurre si la entidad deja de tener una obligación presente por la totalidad o parte del pasivo reconocido.
- 2.77 Los requerimientos contables para la baja en esta Norma tienen como objetivo que una entidad represente fielmente los activos y pasivos que retuvo después de una transacción u otro evento que condujo a la baja y el cambio en los activos o pasivos de la entidad como resultado de esa transacción u otro evento.
- 2.78 Para lograr el objetivo descrito en el párrafo 2.77, una entidad normalmente:
- (a) da de baja cualquiera de sus activos o pasivos que hayan expirado o se hayan consumido, cobrado, cumplido o transferido, y reconoce los ingresos y gastos resultantes; y
 - (b) continúa reconociendo cualquiera de sus activos o pasivos retenidos.
- 2.79 Para lograr el objetivo descrito en el párrafo 2.77, una entidad puede:
- (a) presentar el componente retenido por separado en el estado de situación financiera;
 - (b) presentar por separado en el estado (o estados) del rendimiento financiero los ingresos o gastos que la entidad reconoció como resultado de la baja en cuentas del componente transferido; o
 - (c) proporcionar información explicativa.

Medición

- 2.80 Una entidad cuantifica los elementos reconocidos en los estados financieros en términos monetarios. Para cuantificar un elemento, una entidad primero selecciona una base de medición.
- 2.81 Una base de medición es la característica identificada—por ejemplo, costo histórico, **valor razonable** o valor de cumplimiento—del elemento que está siendo medido. La aplicación de una base de medición a un activo o pasivo crea una **medida** para ese activo o pasivo, así como para cualquier ingreso y gasto relacionado.
- 2.82 La base de medición adecuada es específica para la partida que se mide.

Bases de medición

Costo histórico

- 2.83 Las medidas basadas en el costo histórico proporcionan información monetaria sobre activos, pasivos e ingresos y gastos relacionados, utilizando información que una entidad deriva, al menos en parte, del precio de la transacción u otro suceso que dio lugar a ellos.
- 2.84 El costo histórico de un activo es el valor de los costos incurridos en su adquisición o creación, que comprende la contraprestación que una entidad pagó para adquirir o crear el activo, más los **costos de transacción**. El

costo histórico de un pasivo es el valor de la contraprestación que la entidad recibió para incurrir o asumir el pasivo menos los costos de transacción.

- 2.85 Una entidad actualiza a lo largo del tiempo el costo histórico de un activo para representar, si procede:
- (a) el consumo del total o parte del recurso económico que constituye el activo (**depreciación o amortización**);
 - (b) cualquier pago recibido por parte o la totalidad del activo;
 - (c) el efecto de los sucesos que causan que parte o la totalidad del costo histórico del activo deja de ser recuperable (**deterioro de valor**); y
 - (d) la acumulación (devengo) de intereses para reflejar cualquier componente de financiación del activo.
- 2.86 Una entidad actualiza a lo largo del tiempo el costo histórico de un pasivo para representar, si procede:
- (a) el cumplimiento de la totalidad o parte de la obligación relacionada con el pasivo, por ejemplo, haciendo pagos que disminuyen la totalidad o parte del pasivo, o satisfaciendo una obligación de entregar bienes o servicios.
 - (b) el efecto de sucesos que incrementan el valor de la obligación de transferir los recursos económicos necesarios para satisfacer el pasivo, en la medida en que se haya convertido en oneroso. Un pasivo es oneroso si el costo histórico deja de ser suficiente para describir la obligación para cumplir con el pasivo.
 - (c) la acumulación (devengo) de intereses para reflejar cualquier componente de financiación del pasivo.
- 2.87 Una forma de que una entidad aplique una base de medición de costo histórico, en el caso de **activos financieros y pasivos financieros**, es medirlos a costo amortizado. El **costo amortizado de un activo financiero o un pasivo** financiero refleja las estimaciones de flujos de efectivo futuros descontados a la tasa que la entidad determinó en el reconocimiento inicial. Para los instrumentos de tasa variable, la entidad actualiza la tasa de descuento para reflejar los cambios en la tasa variable. Con el tiempo, la entidad actualiza el costo amortizado de un activo financiero o pasivo financiero para reflejar cambios tales como la acumulación o devengo de intereses, el deterioro de un activo financiero y los cobros o pagos.

Valor corriente

- 2.88 Mediciones basadas en el valor corriente proporcionan información monetaria sobre activos, pasivos, e ingresos y gastos relacionados, usando información actualizada para reflejar las condiciones en la fecha de medición. Las bases de medición de valor corriente incluyen:
- (a) valor razonable;
 - (b) costo corriente;
 - (c) **valor en uso** para activos; y
 - (d) valor de cumplimiento para pasivos.
- 2.89 Valor razonable es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una **transacción ordenada** entre **participantes de mercado**, en la fecha de la medición. Dado que el valor razonable no se deriva, ni siquiera en parte, del precio de la transacción u otro evento que da lugar al activo o al pasivo, el valor razonable no aumenta por los costos de transacción en que incurre una entidad al adquirir el activo y no disminuye por los costos de transacción en que incurre una entidad al asumir el pasivo.
- 2.90 El costo corriente es el costo de un activo equivalente en la fecha de medición, que comprende la contraprestación que una entidad pagaría en la fecha de medición más los costos de transacción en los que incurriría la entidad en esa fecha. El costo corriente de un pasivo es la contraprestación que una entidad recibiría por un pasivo equivalente en la fecha de medición menos los costos de transacción en los que incurriría la entidad en esa fecha.
- 2.91 El valor en uso es el **valor presente** de los flujos de efectivo, o de otros beneficios económicos, que una entidad espera obtener del uso de un activo y de su disposición final. El valor de cumplimiento es el valor presente de los flujos de efectivo o de otros beneficios económicos, que una entidad espera verse obligada a transferir cuando satisface un pasivo. Puesto que el valor en uso y el valor de cumplimiento se basan en flujos de efectivo futuros, no incluyen costos de transacción en el momento de la adquisición de un activo o la asunción de un pasivo.

Información proporcionada por bases de medición concretas

- 2.92 Cuando una entidad selecciona una base de medición considera la naturaleza de la información que la base de medición producirá en el estado de situación financiera y en el estado (o estados) del rendimiento financiero.

Costo histórico

- 2.93 Si una entidad mide un activo o pasivo al costo histórico, la información resultante podría ser relevante para los usuarios porque el costo histórico utiliza información derivada, al menos en parte, del precio de la transacción u otro evento que dio lugar al activo o pasivo. Debido a que una entidad reduce el costo histórico para reflejar el consumo de un activo y su deterioro, el importe que se espera recuperar de un activo medido al costo histórico es al menos tan grande como su importe en libros. Del mismo modo, debido a que una entidad aumenta el costo histórico de un pasivo cuando el pasivo se vuelve oneroso, el valor de la obligación de transferir los recursos económicos necesarios para cumplir con el pasivo no es mayor que el importe en libros del pasivo.

Valor corriente

- 2.94 Si una entidad mide un activo o un pasivo a valor razonable, la información resultante podría tener valor predictivo porque el valor razonable refleja las expectativas actuales de los participantes en el mercado sobre el importe, el calendario y la incertidumbre de los flujos de efectivo futuros.
- 2.95 Si una entidad mide un activo utilizando el valor en uso, la información resultante es sobre el valor presente de los flujos de efectivo estimados del uso del activo y de su disposición final. Esta información podría tener valor predictivo porque puede utilizarse en la evaluación de las perspectivas de futuras entradas netas de efectivo.
- 2.96 Si una entidad mide un pasivo utilizando el valor de cumplimiento, la información resultante es sobre el valor presente de los flujos de efectivo estimados necesarios para cumplir con el pasivo. Esta información podría tener valor predictivo, particularmente si la entidad espera cumplir con el pasivo en lugar de transferirlo o liquidarlo mediante negociación.
- 2.97 Si una entidad proporciona estimaciones actualizadas del valor en uso o del valor de cumplimiento, junto con información sobre estimaciones del importe, el calendario y la incertidumbre de los flujos de efectivo futuros, esa información podría ayudar a verificar estimaciones anteriores del valor en uso o del valor de cumplimiento.
- 2.98 Si una entidad mide un activo o pasivo utilizando el costo corriente, la información resultante podría ser relevante porque el costo corriente refleja el costo al que se podría adquirir o crear un activo equivalente en la fecha de medición o la contraprestación que se recibiría al incurrir o asumir un pasivo equivalente.

Factores a considerar al seleccionar una base de medición

- 2.99 Cuando una entidad selecciona una base de medición para un activo o pasivo y para los ingresos y gastos relacionados, ésta considera la naturaleza de la información que producirá la base de medición en el estado de situación financiera y en el estado (o estados) del rendimiento financiero.
- 2.100 En la mayoría de los casos, una entidad no seleccionará una base de medición basada en un único factor. La importancia relativa de cada factor depende de los hechos y circunstancias de la partida que se mide.
- 2.101 Una entidad selecciona una base de medición que proporcionará información útil a los usuarios. Para ser útil, la información es relevante y representa fielmente lo que pretende representar. Además, la información debe ser comparable, verificable, oportuna y comprensible, en la medida de lo posible.

Relevancia

- 2.102 La relevancia de la información que una entidad proporciona utilizando una base de medición se ve afectada por:
- (a) las características del activo o pasivo, en particular la variabilidad de los flujos de efectivo y de si el valor del activo o pasivo es sensible a factores de mercado u otros riesgos; y
 - (b) cómo contribuye ese activo o pasivo a los flujos de efectivo futuros.

- 2.103 Si el valor de un activo o pasivo es sensible a factores de mercado u otros riesgos, su costo histórico puede diferir de forma significativa de su valor corriente. Por consiguiente, el costo histórico puede no proporcionar información relevante si la información sobre cambios en el valor es importante para los usuarios.
- 2.104 Para activos y pasivos que producen flujos de efectivo directamente, tales como activos que pueden venderse de forma independiente y sin una penalización económica significativa (por ejemplo, sin interrumpir significativamente la actividad del negocio), la base de medición que proporciona la información más relevante es probablemente un valor actual que tiene en cuenta las estimaciones actuales del importe, el calendario y la incertidumbre de los flujos de efectivo futuros. Para los activos y pasivos que no producen directamente flujos de efectivo, una entidad considera los principios de relevancia y representación fiel en la medida en que se aplican a los hechos y circunstancias.
- 2.105 Si la actividad de negocio de una entidad implica la gestión de activos financieros y pasivos financieros con el objetivo de recaudar flujos de efectivo contractuales, el costo amortizado puede proporcionar información relevante que puede usarse para determinar el margen entre el interés acumulado (devengado) sobre los activos y los intereses incurridos sobre los pasivos.

Representación fiel

- 2.106 En algunas circunstancias, una entidad utiliza la misma base de medición para activos y pasivos relacionados con el fin de proporcionar a los usuarios información más útil que la que resultaría de utilizar bases de medición diferentes—por ejemplo, si los flujos de efectivo de la entidad procedentes de un activo o pasivo están directamente vinculados a sus flujos de efectivo procedentes de otro activo o pasivo.
- 2.107 Como se destaca en el párrafo 2.18, aunque una representación perfectamente fiel está libre de errores, las medidas no tienen que ser perfectamente precisas.
- 2.108 La incertidumbre de medición surge si una entidad estima el valor de un elemento porque no puede medirlo observando los precios en un **mercado activo**. El nivel de incertidumbre de medición asociado a una base de medición en particular podría afectar a si la información que una entidad proporciona utilizando esa base de medición es una representación fiel de la situación financiera y el rendimiento financiero de la entidad. Un alto nivel de incertidumbre en la medición no impide necesariamente que una entidad utilice una base de medición que proporcione información relevante, pero en algunos casos, el nivel es tan alto que dicha información podría no conducir a una representación suficientemente fiel. En estos casos, una entidad debería considerar la selección de otra base de medición que también resultaría en información relevante.
- 2.109 La incertidumbre en la medición no es lo mismo que la **incertidumbre sobre el desenlace** y que la **incertidumbre sobre la existencia**. La incertidumbre sobre el desenlace surge cuando existe incertidumbre sobre el importe o calendario de cualquier entrada o salida de beneficios económicos que procederán de un activo o pasivo. La incertidumbre sobre la existencia surge cuando la existencia de un activo o un pasivo es incierta. Los párrafos 2.70 y 2.71 analizan cómo la incertidumbre sobre la existencia podría afectar a las decisiones de una entidad de reconocer un activo o un pasivo cuando la entidad no está segura de si ese activo o pasivo existe.

Características cualitativas de mejora y la restricción del costo

- 2.110 Las características cualitativas de mejora sobre la comparabilidad, comprensibilidad y verificabilidad, y la restricción del costo, afecta a la selección de una base de medición por una entidad. La característica cualitativa de mejora de la oportunidad no tiene implicaciones específicas para la medición.
- 2.111 El uso consistente de las mismas bases de medición para los mismos elementos, ya sea de un periodo a otro dentro de una entidad que informa o de un solo periodo entre entidades, puede ayudar a hacer los estados financieros más comparables.
- 2.112 Si una entidad cambia la base de medición que utiliza, sus estados financieros podrían ser menos comprensibles. Sin embargo, un cambio podría estar justificado si, por ejemplo, el cambio da lugar a información más relevante. Si una entidad cambia la base de medición que utiliza, los usuarios podrían necesitar información explicativa para comprender el efecto de ese cambio.
- 2.113 La comprensibilidad depende en parte de cuántas bases de medición utiliza una entidad y de si el uso de esas bases cambia con el tiempo. En general, cuantas más bases de medición utilice una entidad, más compleja será la información resultante. En consecuencia, la información se vuelve menos comprensible y los totales o subtotales en el estado de situación financiera y en el estado o estados de rendimiento financiero se vuelven menos informativos. Sin embargo, podría ser apropiado que una entidad utilizara más bases de medición si al hacerlo proporciona información útil.
- 2.114 La verificabilidad mejora cuando una entidad utiliza bases de medición que dan como resultado información que puede corroborarse de forma independiente, ya sea directa (por ejemplo, observando los precios) o

indirectamente (por ejemplo, comprobando los datos de entrada de un modelo). Si una medida no puede verificarse, una entidad podría proporcionar información explicativa para que los usuarios comprendan cómo determinó la medida.

Medición del patrimonio

- 2.115 Una entidad no mide directamente el importe en libros total del patrimonio (patrimonio total). El total de los importes en libros de todos los activos reconocidos menos el total de los importes en libros de todos los pasivos reconocidos es igual al patrimonio total.
- 2.116 Aunque una entidad no mide directamente el patrimonio total, la entidad podría medir directamente el importe en libros de algunas clases individuales de patrimonio y algunos componentes del patrimonio.

Presentación e información a revelar

Presentación e información a revelar como herramientas de comunicación

- 2.117 Una entidad que informa comunica la información sobre sus activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos presentando y revelando información en sus estados financieros.
- 2.118 Una entidad que presenta y revela información de manera efectiva en sus estados financieros hace que esa información sea más relevante, comprensible y comparable. Una presentación y una información eficaces también contribuyen a una representación fiel de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la entidad.
- 2.119 Del mismo modo que los costos limitan otras decisiones de información financiera, también limitan las decisiones de una entidad sobre presentación e información a revelar. Cuando una entidad decide cómo presentar y revelar información, es importante que considere si los beneficios para los usuarios justifican los costos de proporcionar y utilizar esa información.

Clasificación

- 2.120 La **clasificación** es la organización de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos sobre la base de las características compartidas a efectos de presentación e información a revelar. Estas características incluyen la naturaleza de la partida, su papel (o función) dentro de las actividades de negocio de la entidad y cómo la entidad lo mide.
- 2.121 Clasificar activos, pasivos, patrimonio, ingresos o gastos diferentes juntos puede ocultar información relevante, reducir la comprensibilidad y comparabilidad y podría no resultar en una representación fiel de lo que la información pretende representar.
- 2.122 Una entidad aplica la clasificación a la unidad de cuenta que seleccionó para un activo o pasivo. Sin embargo, una entidad separa los componentes de un activo o pasivo por característica y clasifica esos componentes por separado si la información financiera resultante es más útil.
- 2.123 Una entidad clasifica los ingresos y gastos y los incluye:
- (a) en el estado del **resultado del periodo**; o
 - (b) en **otro resultado integral**.
- 2.124 El estado del resultado del periodo es la principal fuente de información sobre el rendimiento financiero de una entidad para el periodo sobre el que se informa. Por lo tanto, en principio, una entidad incluye todos los ingresos y gastos en ese estado. Una entidad presenta partidas de ingresos o gastos en otro resultado integral solo si está explícitamente permitido o requerido por esta Norma.
- 2.125 En principio, una entidad reclasifica los ingresos y gastos que incluyó en otro resultado integral en un periodo en el estado del resultado del periodo en un periodo futuro si al hacerlo el estado del resultado del periodo proporciona información más relevante o una representación más fiel del rendimiento financiero de la entidad para ese periodo futuro. Las secciones individuales de esta Norma pueden describir situaciones en las que se permite o se requiere que una entidad reclasifique los ingresos y gastos incluidos en otro resultado integral.

Compensación

- 2.126 La **compensación** ocurre cuando una entidad, reconoce y mide un activo y un pasivo como dos unidades de cuenta separadas, pero los agrupa en el estado de situación financiera por un importe neto único. La compensación clasifica partidas diferentes juntas y, por lo tanto, no es generalmente apropiada a menos que lo requiera o lo permita una sección específica de esta Norma.

Clasificación del patrimonio

- 2.127 Para proporcionar información útil, una entidad puede clasificar los derechos sobre el patrimonio por separado si tienen características diferentes.
- 2.128 De forma análoga, para proporcionar información útil una entidad puede clasificar los componentes de patrimonio por separado si algunos de ellos están sujetos a requerimientos concretos de carácter legal, de regulación o de otro tipo. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, se permite que una entidad lleve a cabo distribuciones a los tenedores de derechos sobre el patrimonio solo si tiene suficientes reservas calificadas como distribuibles. La presentación o revelación por separado de esas reservas puede proporcionar información útil.

Agregación

- 2.129 La agregación es la adición conjunta de activos, pasivos, patrimonio, ingresos o gastos que tienen características compartidas y están incluidos en la misma clasificación.
- 2.130 La agregación puede hacer que la información sea más útil al resumir un gran volumen de detalles, pero al hacerlo, la agregación también oculta algunos de esos detalles. Una entidad equilibra su uso de la agregación para que la información relevante no quede ensombrecida por demasiados o muy pocos detalles.

Sección 3

Presentación de Estados Financieros

Alcance de esta sección

- 3.1 Esta sección explica la **presentación razonable** de los **estados financieros**, los requerimientos para el cumplimiento con los requerimientos de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* y qué es un conjunto completo de estados financieros.

Presentación razonable

- 3.2 Los estados financieros presentarán razonablemente la **situación financiera**, el **rendimiento** financiero y los **flujos de efectivo** de una entidad. La presentación razonable requiere la representación fiel de los efectos de las transacciones, otros sucesos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y criterios de **reconocimiento** de **activos**, **pasivos**, **ingresos** y **gastos** establecidos en la Sección 2 *Conceptos y Principios Fundamentales*:

- (a) Se supone que la aplicación de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*, con información adicional a revelar cuando sea necesario, dará lugar a estados financieros que logren una presentación razonable de la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de las PYMES.
- (b) La aplicación de esta Norma por parte de una entidad con **obligación pública de rendir cuentas** no da como resultado una presentación razonable de acuerdo con esta Norma (véase el párrafo 1.5).

La información adicional a revelar a la que se ha hecho referencia en (a) es necesaria cuando el cumplimiento con requerimientos específicos de esta Norma es insuficiente para permitir entender a los usuarios el efecto de transacciones concretas, otros sucesos y condiciones sobre la situación financiera y rendimiento financiero de la entidad.

Cumplimiento con la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*

- 3.3 Una entidad cuyos estados financieros cumplan la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* efectuará en las **notas** una declaración, explícita y sin reservas de dicho cumplimiento. Los estados financieros no deberán señalar que cumplen la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* a menos que cumplan con todos los requerimientos de esta Norma.
- 3.4 En las circunstancias extremadamente excepcionales de que la gerencia concluya que el cumplimiento de esta Norma podría inducir a tal error que entrara en conflicto con el **objetivo de los estados financieros** de las PYMES establecido en la Sección 2, la entidad no lo aplicará, según se establece en el párrafo 3.5, a menos que el marco regulador aplicable prohíba esta falta de aplicación.
- 3.5 Cuando una entidad no aplique un requerimiento de esta Norma de acuerdo con el párrafo 3.4, revelará:
- (a) que la gerencia ha llegado a la conclusión de que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo;
 - (b) Que se ha cumplido con la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*, excepto que ha dejado de aplicar un requerimiento concreto para lograr una presentación razonable; y
 - (c) la naturaleza de la falta de aplicación, incluyendo el tratamiento que la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* requeriría, la razón por la que ese tratamiento sería en las circunstancias tan engañoso como para entrar en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en la Sección 2 y el tratamiento adoptado.
- 3.6 Cuando una entidad haya dejado de aplicar, en algún periodo anterior, un requerimiento de esta Norma, y eso afecte a los importes reconocidos en los estados financieros del periodo actual, revelará la información establecida en el párrafo 3.5(c).
- 3.7 En las circunstancias extremadamente excepcionales en que la gerencia concluya que cumplir con un requerimiento de esta Norma sería tan engañoso como para entrar en conflicto con el objetivo de los estados financieros de las PYMES establecido en la Sección 2, pero el marco regulador prohibiera dejar de aplicar el requerimiento, la entidad reducirá, en la mayor medida posible, los aspectos de cumplimiento que perciba como causantes del engaño, revelando lo siguiente:

- (a) la naturaleza del requerimiento en esta Norma, y la razón por la cual la gerencia ha llegado a la conclusión de que su cumplimiento sería tan engañoso en las circunstancias que entra en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en la Sección 2; y
- (b) para cada periodo presentado, los ajustes a cada partida de los estados financieros que la gerencia haya concluido que serían necesarios para lograr una presentación razonable.

Hipótesis de negocio en marcha

- 3.8 Al preparar los estados financieros, la gerencia de una entidad que use esta Norma evaluará la capacidad que tiene la entidad para **continuar en funcionamiento**. Una entidad es un negocio en marcha salvo que la gerencia tenga la intención de liquidarla o de hacer cesar sus operaciones, o cuando no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas. Al evaluar si la hipótesis de negocio en marcha resulta apropiada, la gerencia tendrá en cuenta toda la información disponible sobre el futuro, que deberá cubrir al menos los doce meses siguientes a partir de la **fecha de presentación**, sin limitarse a dicho periodo.
- 3.9 Cuando la gerencia es consciente al hacer su evaluación de la existencia de incertidumbres **materiales o con importancia relativa**, relacionadas con eventos o condiciones que suscitan dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha, la entidad revelará esas incertidumbres. Cuando una entidad no prepare los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, revelará este hecho, junto con las hipótesis sobre las que han sido elaborados, así como las razones por las que la entidad no es considerada como un negocio en marcha.

Frecuencia de la información

- 3.10 Una entidad presentará un juego completo de estados financieros (incluyendo información comparativa—véase el párrafo 3.14) al menos anualmente. Cuando se cambie el final del **periodo sobre el que se informa** de una entidad y los estados financieros se presenten para un periodo superior o inferior al año, la entidad revelará:
- (a) ese hecho;
 - (b) la razón para utilizar un periodo de duración inferior o superior; y
 - (c) el hecho de que los importes comparativos presentados en los estados financieros (incluyendo las notas relacionadas) no son totalmente comparables.

Uniformidad en la presentación

- 3.11 Una entidad mantendrá la presentación y **clasificación** de las partidas en los estados financieros de un periodo a otro, a menos que:
- (a) tras un cambio importante en la naturaleza de las actividades de la entidad o una revisión de sus estados financieros, se ponga de manifiesto que sería más apropiada otra presentación o clasificación, tomando en consideración los criterios para la selección y aplicación de las **políticas contables** contenidos en la Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores*; o
 - (b) esta Norma requiera un cambio en la presentación.
- 3.12 Cuando se modifique la presentación o la clasificación de partidas de los estados financieros, una entidad reclasificará los importes comparativos, a menos que resultase **impracticable** hacerlo. Cuando los importes comparativos se reclasifiquen, una entidad revelará:
- (a) la naturaleza de la reclasificación;
 - (b) el importe de cada partida o grupo de partidas que se han reclasificado; y
 - (c) el motivo de la reclasificación.
- 3.13 Cuando la reclasificación de los importes comparativos sea impracticable, una entidad revelará por qué no ha sido practicable la reclasificación.

Información comparativa

- 3.14 A menos que esta Norma permita o requiera otra cosa, una entidad revelará información comparativa respecto del periodo anterior para todos los importes incluidos en los estados financieros del periodo corriente. Una entidad incluirá información comparativa para la información descriptiva y narrativa, cuando esto sea relevante para la comprensión de los estados financieros del periodo corriente.

Materialidad (importancia relativa) y agrupación de datos

- 3.15 Una entidad presentará por separado cada clase significativa de partidas similares. Una entidad presentará por separado las partidas de naturaleza o función distinta, a menos que no tengan importancia relativa.
- 3.15A Al aplicar esta y otras Normas una entidad decidirá, teniendo en consideración todos los hechos y circunstancias relevantes, la forma en que agrega la información en los estados financieros, incluyendo las notas. Una entidad no reducirá la comprensibilidad de sus estados financieros ensombreciendo información significativa en información sin importancia relativa o agrupando partidas importantes que tienen diferentes naturalezas o funciones.
- 3.16 La información es material o tiene importancia relativa si su omisión, expresión inadecuada o ensombrecimiento podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los **usuarios principales** de los **estados financieros con propósito general** toman a partir de los estados financieros, que proporcionan información financiera sobre una determinada **entidad que informa**. La materialidad o con importancia relativa depende de la naturaleza o magnitud de la información, o de ambas. Una entidad evalúa si la información en cuestión, individualmente o en combinación con otra información, es material o con importancia relativa en el contexto de sus estados financieros tomados en su conjunto.

Base contable de acumulación o devengo

- 3.16A Una entidad elaborará sus estados financieros, excepto en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, utilizando la base contable de acumulación (o devengo). Sobre la base de acumulación o devengo, las partidas se reconocen como activos, pasivos, patrimonio, ingresos o gastos cuando satisfacen las definiciones y criterios de reconocimiento para dichas partidas.

Conjunto completo de estados financieros

- 3.17 Un conjunto completo de estados financieros de una entidad incluirá todo lo siguiente:
- (a) un **estado de situación financiera** a la fecha sobre la que se informa;
 - (b) bien:
 - (i) un solo **estado del resultado integral** para el periodo sobre el que se informa que muestre todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas durante el periodo incluyendo aquellas partidas reconocidas al determinar el **resultado del periodo** (que es un subtotal en el estado del resultado integral) y las partidas de **otro resultado integral**.
 - (ii) un **estado de resultados** separado y un estado del resultado integral separado. Si la entidad elige presentar un estado de resultados y un estado del resultado integral, el estado del resultado integral comenzará con el resultado y, a continuación, mostrará las partidas de otro resultado integral.
 - (c) un **estado de cambios en el patrimonio** del periodo sobre el que se informa;
 - (d) un **estado de flujos de efectivo** del periodo sobre el que se informa; y
 - (e) notas, que incluyan información sobre políticas contables materiales o con importancia relativa y otra información explicativa.
- 3.18 Si los únicos cambios en el patrimonio durante los periodos para los que se presentan los estados financieros surgen de ganancias o pérdidas, pago de dividendos, correcciones de **errores** de periodos anteriores, y cambios de políticas contables, la entidad puede presentar un único **estado de resultados y ganancias acumuladas** en lugar del estado del resultado integral y del estado de cambios en el patrimonio (véase el párrafo 6.4).

- 3.19 Si una entidad no tiene partidas de otro resultado integral en ninguno de los periodos para los que se presentan estados financieros, puede presentar solo un estado de resultados o un estado del resultado integral en el que la última línea se denomine “resultado del periodo”.
- 3.20 Puesto que el párrafo 3.14 requiere importes comparativos con respecto al periodo anterior para todos los importes presentados en los estados financieros, un conjunto completo de estados financieros significa que la entidad presentará, como mínimo, dos de cada uno de los estados financieros requeridos y de las notas relacionadas.
- 3.21 En un conjunto completo de estados financieros una entidad presentará cada estado financiero con el mismo nivel de importancia.
- 3.22 Una entidad puede utilizar títulos para los estados financieros distintos de los usados en esta Norma en la medida en que no conduzcan a error.

Identificación de los estados financieros

- 3.23 Una entidad identificará claramente cada uno de los estados financieros y de las notas y los distinguirá de otra información que esté contenida en el mismo documento. Además, una entidad presentará la siguiente información de forma destacada, y la repetirá cuando sea necesario para la comprensión de la información presentada:
- (a) el nombre de la entidad que informa y cualquier cambio en su denominación desde el final del periodo sobre el que se informa precedente;
 - (b) Si los estados financieros pertenecen a la entidad individual o a un **grupo** de entidades;
 - (c) la fecha del cierre del periodo sobre el que se informa y el periodo cubierto por los estados financieros;
 - (d) la **moneda de presentación**, tal como se define en la Sección 30 *Conversión de Moneda Extranjera*;
 - (e) el grado de redondeo, si lo hay, practicado al presentar los importes en los estados financieros.
- 3.24 Una entidad revelará en las notas lo siguiente:
- (a) el domicilio y forma legal de la entidad, el país en que se ha constituido y la dirección de su sede social (o el domicilio principal donde desarrolle sus actividades, si fuese diferente de la sede social);
y
 - (b) una descripción de la naturaleza de las operaciones de la entidad y de sus principales actividades.

Presentación de información no requerida por esta Norma

- 3.25 Esta Norma no trata la presentación de la información por segmentos, las ganancias por acción o la información financiera intermedia de una pequeña o mediana entidad. Una entidad que decida revelar esta información describirá los criterios para su preparación y presentación.

Sección 4

Estado de Situación Financiera

Alcance de esta sección

- 4.1 Esta sección establece la información a presentar en un **estado de situación financiera** y cómo presentarla. El estado de situación financiera (que a veces es denominado balance) presenta los **activos, pasivos y patrimonio** de una entidad en una fecha específica—al final del **periodo sobre el que se informa**.

Información a presentar en el estado de situación financiera

- 4.2 El estado de situación financiera incluirá partidas que presenten los siguientes importes:
- (a) **efectivo y equivalentes al efectivo;**
 - (b) deudores comerciales y otras cuentas por cobrar;
 - (c) **activos financieros** [excluyendo los importes mostrados en (a), (b), (j) y (k)];
 - (d) **inventarios;**
 - (e) **propiedades, planta y equipo** (incluyendo **las plantas productoras** en el alcance de la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo*);
 - (ea) **propiedades de inversión** registradas al costo menos la **depreciación** y el **deterioro del valor** acumulados;
 - (f) propiedades de inversión registradas al **valor razonable** con cambios en **resultados**;
 - (g) **activos intangibles;**
 - (h) **activos biológicos** en el alcance de la Sección 34 *Actividades Especializadas* se contabilizan al costo menos la depreciación acumulada y el deterioro de valor;
 - (i) activos biológicos en el alcance de la Sección 34 llevados al valor razonable con cambios en resultados;
 - (j) inversiones en **asociadas**;
 - (k) inversiones en **entidades controladas de forma conjunta**;
 - (l) acreedores comerciales y otras cuentas por pagar;
 - (m) **pasivos financieros** [excluyendo los importes mostrados en (l) y (p)];
 - (n) pasivos y activos por **impuestos corrientes**;
 - (o) **pasivos por impuestos diferidos** y **activos por impuestos diferidos** (éstos siempre se clasificarán como no corrientes);
 - (p) **provisiones**;
 - (q) **participaciones no controladoras**, presentadas dentro del patrimonio de forma separada al patrimonio atribuible a los **propietarios** de la **controladora**; y
 - (r) patrimonio atribuible a los propietarios de la controladora.
- 4.3 Una entidad presentará partidas adicionales (incluso desagregando las partidas enumeradas en el párrafo 4.2), encabezamientos y subtotales en el estado de situación financiera cuando dicha presentación sea relevante para la comprensión de la **situación financiera** de la entidad.

Distinción entre partidas corrientes y no corrientes

- 4.4 Una entidad presentará sus activos corrientes y no corrientes, y sus pasivos corrientes y no corrientes, como **categorías** separadas en su estado de situación financiera, de acuerdo con los párrafos 4.5 a 4.8, excepto cuando una presentación basada en el grado de liquidez proporcione una información fiable que sea más relevante. Cuando se aplique tal excepción, todos los activos y pasivos se presentarán de acuerdo con su liquidez aproximada (ascendente o descendente).

Activos corrientes

- 4.5 Una entidad clasificará un activo como corriente cuando:
- (a) espera realizarlo o tiene la intención de venderlo o consumirlo en su ciclo normal de operación;
 - (b) mantiene el activo principalmente con fines de negociación;
 - (c) espera realizar el activo dentro de los doce meses siguientes después de la **fecha de presentación**;
o
 - (d) el activo sea efectivo o un equivalente al efectivo, salvo que su utilización esté restringida de ser intercambiado o utilizado para cancelar un pasivo por un periodo mínimo de doce meses desde de la fecha de presentación.
- 4.6 Una entidad clasificará todos los demás activos como no corrientes. Cuando el ciclo normal de operación no sea claramente identificable, se supondrá que su duración es de doce meses.

Pasivos corrientes

- 4.7 Una entidad clasificará un pasivo como corriente cuando:
- (a) espera liquidarlo en el transcurso del ciclo normal de operación de la entidad;
 - (b) mantiene el pasivo principalmente con fines de negociación;
 - (c) el pasivo debe liquidarse dentro de los doce meses siguientes a la fecha de presentación; o
 - (d) la entidad no tiene un derecho incondicional para aplazar la cancelación del pasivo durante, al menos, los doce meses siguientes a la fecha sobre la que se informa.
- 4.8 Una entidad clasificará todos los demás pasivos como no corrientes.

Ordenación y formato de las partidas del estado de situación financiera

- 4.9 Esta Norma no prescribe ni el orden ni el formato en que tienen que presentarse las partidas. El párrafo 4.2 simplemente proporciona una lista de partidas que son suficientemente diferentes en su naturaleza o función como para justificar su presentación por separado en el estado de situación financiera. Además:
- (a) se incluyen partidas de los estados financieros cuando el tamaño, naturaleza o función de una partida o **grupo** de partidas similares sea tal que la presentación por separado resulte relevante para comprender la situación financiera de la entidad; y
 - (b) las denominaciones utilizadas y la ordenación de las partidas o agrupaciones de partidas similares podrán modificarse de acuerdo con la naturaleza de la entidad y de sus transacciones, para suministrar información que sea relevante para la comprensión de la situación financiera de la entidad.
- 4.10 La decisión de presentar partidas adicionales por separado se basará en una evaluación de todo lo siguiente:
- (a) los importes, la naturaleza y liquidez de los activos;
 - (b) la función de los activos dentro de la entidad; y
 - (c) los importes, la naturaleza y el plazo de los pasivos.

Información a presentar en el estado de situación financiera o en las notas

- 4.11 Una entidad revelará, ya sea en el estado de situación financiera o en las **notas**, las siguientes subclasificaciones de las partidas presentadas:
- (a) propiedades, planta y equipo en clasificaciones adecuadas a la entidad;
 - (b) cuentas comerciales por cobrar y otras cuentas por cobrar que muestren por separado los importes por cobrar de partes relacionadas y por cobrar de otras partes;
 - (c) inventarios, que muestren por separado importes de inventarios:
 - (i) poseídos para ser vendidos en el curso normal del negocio;

- (ii) en proceso de producción con vistas a esa venta; y
 - (iii) en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios.
- (d) cuentas por pagar comerciales y otras cuentas por pagar, mostrando de forma separada los importes por pagar a los proveedores comerciales, por pagar a partes relacionadas, ingresos diferidos y acumulados;
- (e) provisiones por **beneficios a los empleados** y otras provisiones; y
- (f) clases de patrimonio, tales como capital pagado, primas de emisión, ganancias acumuladas y partidas de **ingreso y gasto** que, como permitido o requerido por esta Norma, se reconocen en **otro resultado integral** y se presentan por separado en el patrimonio.
- 4.12 Una entidad con capital en acciones revelará, ya sea en el estado de situación financiera o en las notas, lo siguiente:
- (a) para cada clase de capital en acciones:
 - (i) el número de acciones autorizadas.
 - (ii) el número de acciones emitidas y pagadas totalmente, así como las emitidas pero aún no pagadas en su totalidad.
 - (iii) el valor nominal de las acciones, o el hecho de que no tengan valor nominal.
 - (iv) una conciliación entre el número de acciones en circulación al principio y al final del periodo. No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.
 - (v) los derechos, privilegios y restricciones correspondientes a cada clase de acciones, incluyendo los que se refieran a las restricciones que afecten a la distribución de dividendos y al reembolso del capital.
 - (vi) las acciones de la entidad mantenidas por ella o por **sus subsidiarias** o asociadas.
 - (vii) las acciones cuya emisión está reservada como consecuencia de la existencia de opciones o contratos para la venta de acciones, describiendo las condiciones e importes.
 - (b) una descripción de cada reserva que figure en patrimonio.
- 4.13 Una entidad sin capital en acciones, tal como las que responden a una fórmula societaria o fiduciaria, revelará información equivalente a la requerida en el párrafo 4.12(a), mostrando los cambios producidos durante el periodo en cada una de las categorías que componen el patrimonio y los derechos, privilegios y restricciones asociados a cada una.
- 4.14 Si, en la fecha sobre la que se informa, una entidad tiene un acuerdo vinculante de venta para una disposición importante de activos, o de un grupo de activos y pasivos, la entidad revelará la siguiente información:
- (a) una descripción de los activos o el grupo de activos y pasivos;
 - (b) una descripción de los hechos y circunstancias de la venta; y
 - (c) el **importe en libros** de los activos o, si la disposición involucra a un grupo de activos y pasivos, los importes en libros de esos activos y pasivos.

Sección 5

Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados

Alcance de esta sección

- 5.1 Esta sección requiere que una entidad presente su **resultado integral total** para un periodo—es decir, su rendimiento financiero para el periodo—en uno o dos **estados financieros**. Establece la información que tiene que presentarse en esos estados y cómo presentarla.

Presentación del resultado integral total

- 5.2 Una entidad presentará su resultado integral total para un periodo:
- (a) en un **único estado del resultado integral**, en cuyo caso el estado del resultado integral presentará todas las partidas de **ingresos** y **gastos** reconocidas en el periodo; o
 - (b) en dos estados—un **estado de resultados** y un estado del resultado integral—en cuyo caso el estado de resultados presentará todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas en el periodo excepto las que estén reconocidas en el resultado integral total fuera del **resultado del periodo**, tal y como permite o requiere esta Norma.
- 5.3 Un cambio del enfoque de un único estado al enfoque de dos estados o viceversa es un cambio de política contable al que se aplica la Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores*.

Enfoque de un único estado

- 5.4 Según el enfoque de un único estado, el estado del resultado integral incluirá todas las partidas de ingresos y gastos reconocidas en un periodo a menos que esta Norma requiera otro tratamiento. Esta Norma proporciona un tratamiento diferente para las siguientes circunstancias:
- (a) los efectos de correcciones de **errores** y cambios en las **políticas contables** se presentan como ajustes retroactivos de periodos anteriores y no como parte del resultado en el periodo en el que se identifican (véase la Sección 10); y
 - (b) se reconocen cuatro tipos de **otro resultado integral** como parte del resultado integral total, fuera del resultado, cuando se producen:
 - (i) algunas ganancias y pérdidas que surjan de la conversión de los estados financieros de un **negocio en el extranjero** (véase la Sección 30 *Conversión de Moneda Extranjera*);
 - (ii) algunas ganancias y pérdidas actuariales (véase la Sección 28 *Beneficios a los Empleados*);
 - (iii) algunos cambios en los **valores razonables** de los **instrumentos de cobertura** (véase la Parte II de la Sección 11 *Instrumentos Financieros*); y
 - (iv) cambios en el superávit de revaluación para las **propiedades, planta y equipo** medidos de acuerdo con el modelo de revaluación (véase la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo*).
- 5.5 Como mínimo, una entidad incluirá, en el estado del resultado integral, partidas que presenten los siguientes importes del periodo:
- (a) los **ingresos de actividades ordinarias**.
 - (b) los costos financieros.
 - (c) la participación en el resultado del periodo de las inversiones en **asociadas** (véase la Sección 14 *Inversiones en Asociadas*) y **entidades controladas de forma conjunta** (véase la Sección 15 *Acuerdos Conjuntos*) contabilizados utilizando el método de la participación.
 - (d) el **gasto por impuestos** excluyendo los impuestos asignados a los apartados (e), (g) y (h) (véase el párrafo 29.35).
 - (e) un importe único que comprenda el total de:
 - (i) el resultado después de impuestos de las **operaciones discontinuadas**; y

- (ii) las ganancias o pérdidas después de impuestos atribuible al **deterioro**, o reversión de éste, de los **activos** en las operaciones discontinuadas (véase la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*) en el momento de clasificarse como una operación discontinuada, y posteriormente, y en la disposición de los activos netos que constituyan la operación discontinuada.
 - (f) el resultado (si una entidad no tiene partidas de otro resultado integral, no es necesario presentar esta línea).
 - (g) cada partida de otro resultado integral [véase el párrafo 5.4(b)] clasificada por naturaleza [excluyendo los importes a los que se hace referencia en el apartado (h)]. Estas partidas se agruparán en las que, de acuerdo con esta Norma:
 - (i) no se reclasifiquen posteriormente en el resultado del periodo—es decir, las del párrafo 5.4(b)(i), (ii) y (iv); y
 - (ii) se reclasifiquen posteriormente en el resultado del periodo, cuando se cumplan las condiciones específicas—es decir, las del párrafo 5.4(b)(iii).
 - (h) la participación en el otro resultado integral de asociadas y entidades controladas de forma conjunta contabilizadas utilizando por el método de la participación.
 - (i) el resultado integral total (si una entidad no tiene partidas de otro resultado integral, puede usar otro término para esta línea tal como resultado del periodo).
- 5.6 Una entidad revelará por separado las siguientes partidas en el estado del resultado integral como distribuciones para el periodo:
- (a) El resultado del periodo atribuible a
 - (i) **participación no controladora**; y
 - (ii) **propietarios de la controladora**.
 - (b) El resultado integral total del periodo atribuible a
 - (i) participación no controladora; y
 - (ii) los propietarios de la controladora.

Enfoque de dos estados

- 5.7 Según el enfoque de dos estados, el estado de resultados presentará, como mínimo, las partidas que presenten los importes descritos en los apartados (a) a (f) del párrafo 5.5 del periodo, con el resultado en la última línea. El estado del resultado integral comenzará con el resultado como primera línea y presentará, como mínimo, las partidas que presenten los importes descritos en los apartados (g) a (i) del párrafo 5.5 y el párrafo 5.6 del periodo.

Requerimientos aplicables a ambos enfoques

- 5.8 Según esta Norma, los efectos de correcciones de errores y cambios en las políticas contables se presentarán como ajustes retroactivos de periodos anteriores y no como parte del resultado en el periodo en el que están definidos (véase la Sección 10).
- 5.9 Una entidad presentará partidas adicionales, encabezamientos y subtotales en el estado del resultado integral (y en el estado de resultados, si se presenta), cuando esta presentación sea relevante para comprender el rendimiento financiero de la entidad.
- 5.10 Una entidad no presentará ni describirá ninguna partida de ingreso o gasto como “partidas extraordinarias” en el estado del resultado integral (o en el estado de resultados, si se presenta) o en las **notas**.

Desglose de gastos

- 5.11 Una entidad presentará un desglose de gastos, utilizando una **clasificación** basada en la naturaleza o en la función de los gastos dentro de la entidad, lo que proporcione una información que sea fiable y más relevante.

Desglose por naturaleza de los gastos

- (a) Según este método de clasificación los gastos se agrupan en el estado del resultado integral de acuerdo con su naturaleza (por ejemplo **depreciación**, compras de materiales, costos de transporte, **beneficios a los empleados** y costos de publicidad) y no los redistribuirá atendiendo a las diferentes funciones dentro de la entidad.

Desglose por función de los gastos

- (b) Según este método de clasificación, los gastos se agruparán de acuerdo con su función como parte del costo de las ventas o, por ejemplo, de los costos de actividades de distribución o administración. Como mínimo una entidad revelará, según este método, su costo de ventas de forma separada de otros gastos.

Sección 6

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

Alcance de esta sección

- 6.1 Esta sección establece los requerimientos para presentar los cambios en el **patrimonio** de una entidad para un periodo, en un **estado de cambios en el patrimonio** o, si se cumplen las condiciones especificadas y una entidad así lo decide, en un **estado de resultados y ganancias acumuladas**.

Estado de cambios en el patrimonio

Objetivo

- 6.2 El estado de cambios en el patrimonio presenta el **resultado del periodo de la entidad para el periodo sobre el que se informa, el otro resultado integral** para el periodo, los efectos de los cambios en **políticas contables** y las correcciones de **errores** reconocidos en el periodo, y los importes de las inversiones hechas, y los dividendos y otras distribuciones a los **propietarios**, en su calidad de tales, durante el periodo.

Información a presentar en el estado de cambios en el patrimonio

- 6.3 El estado de cambios en el patrimonio incluye la siguiente información:
- (a) el **resultado integral total** del periodo, mostrando de forma separada los importes totales atribuibles a los propietarios de la **controladora** y los atribuibles a las **participaciones no controladoras**;
 - (b) para cada componente de patrimonio, los efectos de la **aplicación retroactiva** o la reexpresión retroactiva reconocidos según la Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores*; y
 - (c) para cada componente del patrimonio, una conciliación entre los **importes en libros**, al inicio y al final del periodo, revelando por separado los cambios resultantes de:
 - (i) el resultado del periodo;
 - (ii) otro resultado integral; y
 - (iii) los importes de las inversiones hechas por los propietarios y de los dividendos y otras distribuciones hechas a éstos en su capacidad de propietarios, mostrando por separado las emisiones de acciones, las transacciones de **acciones propias** en cartera, los dividendos y otras distribuciones a los propietarios, y los cambios en las participaciones en la propiedad en **subsidiarias** que no den lugar a una pérdida de **control**.

Estado de resultados y ganancias acumuladas

Objetivo

- 6.4 El estado de resultados y ganancias acumuladas presenta los resultados y los cambios en las ganancias acumuladas de una entidad para un periodo sobre el que se informa. El párrafo 3.18 permite a una entidad presentar un estado de resultados y ganancias acumuladas en lugar de un **estado del resultado integral** y un estado de cambios en el patrimonio si los únicos cambios en su patrimonio durante los periodos en los que se presentan **estados financieros** surgen del resultado, pago de dividendos, correcciones de errores de los periodos anteriores y cambios de políticas contables.

Información a presentar en el estado de resultados y ganancias acumuladas

- 6.5 Una entidad presentará en el estado de resultados y ganancias acumuladas, además de la información exigida en la Sección 5 *Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados*, las siguientes partidas:

- (a) ganancias acumuladas al comienzo del periodo sobre el que se informa;
- (b) dividendos declarados durante el periodo, pagados o por pagar;
- (c) reexpresiones de ganancias acumuladas por correcciones de los errores de periodos anteriores;
- (d) reexpresiones de ganancias acumuladas por cambios en políticas contables; y
- (e) ganancias acumuladas al final del periodo sobre el que se informa.

Información a revelar en las notas

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

- (a) el importe de dividendos propuestos (o declarados) antes de que se autoricen los estados financieros para su emisión, pero no reconocidos como una distribución a los propietarios durante el periodo sobre el que se informa, y el importe por acción; y
- (b) el importe de cualquier dividendo preferente de carácter acumulativo que no haya sido reconocido.

Sección 7

Estado de Flujos de Efectivo

Alcance de esta sección

- 7.1 Esta sección establece la información a incluir en un **estado de flujos de efectivo** y cómo presentarla. El estado de flujos de efectivo proporciona información sobre los cambios en el **efectivo y equivalentes al efectivo** de una entidad durante el **periodo sobre el que se informa**, mostrando por separado los cambios según procedan de **actividades de operación, actividades de inversión y actividades de financiación**.

Equivalentes al efectivo

- 7.2 Los equivalentes al efectivo son inversiones a corto plazo de gran liquidez, que son fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo, estando sujetos a un riesgo poco significativo de cambios en su valor. Se mantienen para cumplir con los compromisos de efectivo a corto plazo en lugar de para la inversión u otros fines. Por tanto, una inversión así será equivalente al efectivo cuando tenga vencimiento próximo, por ejemplo, tres meses o menos desde la fecha de adquisición. Los sobregiros bancarios se consideran normalmente actividades de financiación similares a los préstamos. Sin embargo, si son reembolsables a petición de la otra parte y forman una parte integral de la gestión de efectivo de una entidad, los sobregiros bancarios son componentes del efectivo y equivalentes al efectivo.

Información a presentar en el estado de flujos de efectivo

- 7.3 Una entidad presentará un estado de flujos de efectivo que muestre los **flujos de efectivo** habidos durante el periodo sobre el que se informa, clasificados por actividades de operación, actividades de inversión y actividades de financiación.

Actividades de operación

- 7.4 Las actividades de operación son las principales actividades productoras de ingresos de actividades ordinarias de la entidad. Por ello, los flujos de efectivo de actividades de operación generalmente proceden de las transacciones y otros sucesos y condiciones que entran en la determinación del **resultado del periodo**. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de operación son los siguientes:
- (a) cobros procedentes de la venta de bienes y prestación de servicios;
 - (b) cobros procedentes de regalías, cuotas, comisiones y otros **ingresos de actividades ordinarias**;
 - (c) pagos a proveedores por el suministro de bienes y servicios;
 - (d) pagos a y por cuenta de los empleados;
 - (e) pagos o devoluciones del impuesto a las ganancias, a menos que puedan clasificarse específicamente dentro de las actividades de inversión y financiación; y
 - (f) cobros y pagos procedentes de inversiones, préstamos y otros contratos mantenidos con propósito de intermediación o para negociar que sean similares a los **inventarios** adquiridos específicamente para revender.

Algunas transacciones, tales como la venta de una partida de propiedades, planta y equipo por una entidad manufacturera, pueden dar lugar a una ganancia o pérdida que se incluye en el resultado del periodo. Sin embargo, los flujos de efectivo relacionados con estas transacciones son flujos de efectivos procedentes de actividades de inversión.

Actividades de inversión

- 7.5 Actividades de inversión son las de adquisición y disposición de **activos** a largo plazo, y otras inversiones no incluidas en equivalentes al efectivo. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de inversión son los siguientes:

- (a) pagos por la adquisición de **propiedades, planta y equipo** (incluyendo trabajos realizados por la entidad para sus propiedades, planta y equipo), **activos intangibles** y otros activos a largo plazo;
- (b) cobros por ventas de propiedades, planta y equipo, activos intangibles y otros activos a largo plazo;
- (c) pagos por la adquisición de instrumentos de **patrimonio** o de instrumentos de deuda emitidos por otras entidades (distintos de los pagos por esos instrumentos clasificados como equivalentes al efectivo, o mantenidos para intermediación o negociar);
- (d) cobros por la venta de instrumentos de patrimonio o de deuda emitidos por otras entidades (distintos de los cobros por esos instrumentos clasificados como equivalentes de efectivo o mantenidos para intermediación o negociar);
- (e) anticipos de efectivo y préstamos a terceros;
- (f) cobros procedentes del reembolso de anticipos y préstamos a terceros;
- (g) pagos procedentes de contratos de futuros, a término, de opción y de permuta financiera, excepto cuando los contratos se mantengan por intermediación o para negociar, o cuando los pagos se clasifiquen como actividades de financiación; y
- (h) cobros procedentes de contratos de futuros, a término, de opción y de permuta financiera, excepto cuando los contratos se mantengan por intermediación o para negociar, o cuando los cobros se clasifiquen como actividades de financiación.

Cuando un contrato se contabiliza como una cobertura (véase la la Parte II de la Sección 11 *Instrumentos Financieros*), una entidad clasificará los flujos de efectivo del contrato de la misma forma que los flujos de efectivo de la partida que está siendo cubierta.

Actividades de financiación

7.6 Actividades de financiación son las actividades que dan lugar a cambios en el tamaño y composición de los capitales aportados y de los préstamos tomados de una entidad. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de financiación son los siguientes:

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

Información sobre flujos de efectivo procedentes de actividades de operación

7.7 Una entidad presentará los flujos de efectivo procedentes de actividades de operaciones utilizando:

- (a) el método indirecto, según el cual la ganancia o pérdida se ajusta por los efectos de las transacciones no monetarias, por todo tipo de partidas de pago diferido y acumulaciones (o devengos) y de las partidas de **ingreso** o **gasto** asociadas con flujos de efectivo de operaciones de inversión o financiación; o
- (b) el método directo, según el cual se revelan las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos.

Método indirecto

7.8 En el método indirecto, el flujo neto por actividades de operación se determina corrigiendo la ganancia o la pérdida por los efectos de:

- (a) los cambios habidos durante el periodo en los inventarios y en las partidas por cobrar y por pagar derivadas de las actividades de operación;

- (b) las partidas sin reflejo en el efectivo, tales como **depreciación, provisiones, impuestos diferidos**, ingresos (gastos) acumulados (o devengados) no recibidos (pagados) todavía en efectivo, pérdidas y ganancias de cambio no realizadas y participación en ganancias no distribuidas de **asociadas**; y
- (c) cualesquiera otras partidas cuyos efectos monetarios se relacionen con inversión o financiación.

Método directo

- 7.9 En el método directo, el flujo de efectivo neto de las actividades de operación se presenta revelando información sobre las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos. Esta información se puede obtener:
- (a) utilizando los registros contables de la entidad, o
 - (b) ajustando las ventas, el costo de las ventas y otras partidas en el **estado del resultado integral** (o el **estado de resultados**, si se presenta) por:
 - (i) los cambios habidos durante el periodo en los inventarios y en las partidas por cobrar y por pagar derivadas de las actividades de operación;
 - (ii) otras partidas no monetarias; y
 - (iii) otras partidas cuyos efectos monetarios se consideran flujos de efectivo de inversión o financiación.

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

- 7.10 Una entidad presentará por separado las principales categorías de cobros y pagos brutos procedentes de actividades de inversión y financiación. Los flujos de efectivo agregados procedentes de adquisiciones y ventas y disposición de **subsidiarias** o de otras unidades de negocio deberán presentarse por separado, y clasificarse como actividades de inversión.

Flujos de efectivo en moneda extranjera

- 7.11 Una entidad registrará los flujos de efectivo procedentes de transacciones en una moneda extranjera en la **moneda funcional** de la entidad, aplicando al importe en moneda extranjera la tasa de cambio entre ambas monedas en la fecha en que se produjo el flujo de efectivo.
- 7.12 La entidad convertirá los flujos de efectivo de una subsidiaria extranjera utilizando la tasa de cambio entre la moneda funcional de la entidad y la moneda extranjera, en la fecha en que se produjo el flujo de efectivo.
- 7.12A El párrafo 30.19 explica cuándo se puede utilizar una tasa de cambio que se aproxime a la tasa real.
- 7.13 Las ganancias o pérdidas no realizadas, procedentes de cambios en las tasas de cambio de la moneda extranjera no son flujos de efectivo. Sin embargo, para conciliar el efectivo y los equivalentes al efectivo al principio y al final del periodo, debe presentarse en el estado de flujos de efectivo el efecto de la variación en las tasas de cambio sobre el efectivo y los equivalentes al efectivo mantenidos o mantenidos en moneda extranjera deben ser presentados en el estado de flujos de efectivo. Por tanto, la entidad volverá a medir el efectivo y los equivalentes al efectivo mantenidos durante el periodo sobre el que se informa (tales como los importes mantenidos en moneda extranjera y las cuentas bancarias en moneda extranjera) a las tasas de cambio del final del periodo. La entidad presentará por separado la ganancia o pérdida no realizada resultante de los flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación, de inversión y financiación.

Intereses y dividendos

- 7.14 Una entidad presentará por separado los flujos de efectivo procedentes de intereses y dividendos recibidos y pagados. La entidad clasificará los flujos de efectivo de forma coherente, periodo a periodo, como de actividades de operación, de inversión o de financiación.
- 7.15 Una entidad puede clasificar los intereses pagados y los intereses y dividendos recibidos como actividades de operación porque se incluyen en resultados. De forma alternativa, la entidad puede clasificar los intereses pagados y los intereses y dividendos recibidos como actividades de financiación y de inversión, respectivamente, porque son costos de obtención de recursos financieros o rendimientos de las inversiones.

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

Impuesto a las ganancias

- 7.17 Una entidad presentará por separado los flujos de efectivo procedentes del impuesto a las ganancias, y los clasificará como flujos de efectivo procedentes de actividades de operación, a menos que puedan ser específicamente identificados con actividades de inversión y de financiación. Cuando los flujos de efectivo por impuestos se distribuyan entre más de un tipo de actividad, la entidad revelará el importe total de impuestos pagados.

Transacciones no monetarias

- 7.18 Una entidad excluirá del estado de flujos de efectivo las transacciones de inversión y financiación que no requieran el uso de efectivo o equivalentes al efectivo. Una entidad revelará estas transacciones en cualquier parte de los **estados financieros**, de manera que suministren toda la información relevante acerca de esas actividades de inversión y financiación.
- 7.19 Muchas actividades de inversión y financiación no tienen un impacto directo en los flujos de efectivo corrientes aun cuando afectan a la estructura de los activos y de capital de una entidad. La exclusión de transacciones no monetarias del estado de flujos de efectivo es coherente con el objetivo de un estado de flujos de efectivo, puesto que estas partidas no involucran flujos de efectivo en el periodo corriente. Ejemplos de transacciones no monetarias de este tipo son:
- (a) la adquisición de activos, ya sea asumiendo directamente los pasivos por su financiación, o entrando en operaciones de arrendamiento financiero;
 - (b) la compra de una entidad mediante una ampliación de capital; y
 - (c) la conversión de deuda en patrimonio.

Cambios en los pasivos que surgen de las actividades de financiación

- 7.19A Una entidad revelará una conciliación entre los saldos iniciales y finales en el **estado de situación financiera** para los pasivos que surgen de actividades de financiación. Los pasivos que se derivan de actividades de financiación son pasivos para los que los flujos de efectivo se han clasificado, o se clasificarán en el futuro, en el estado de flujos de efectivo como flujos de efectivo procedentes de actividades de financiación. Una entidad incluirá en las conciliaciones:
- (a) cambios procedentes de los flujos de efectivo por financiación;
 - (b) cambios que surgen de la obtención o pérdida del **control** de subsidiarias u otros negocios;
 - (c) efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera;
 - (d) cambios en el valor razonable; y
 - (e) otros cambios.

Acuerdos de financiación de proveedores

- 7.19B Los acuerdos de financiación de proveedores se caracterizan porque uno o varios proveedores de financiación ofrecen pagar los importes que una entidad debe a sus proveedores y la entidad se compromete a pagar según los términos y condiciones de los acuerdos en la misma fecha en que se paga a los proveedores o en una fecha posterior. Estos acuerdos proporcionan a la entidad plazos de pago ampliados, o a los proveedores de la entidad plazos de pago anticipados, en comparación con la fecha de vencimiento de la factura correspondiente. Los acuerdos de financiación de proveedores suelen denominarse financiación de "la cadena de suministro", "financiación de cuentas por pagar" o "acuerdos de factoraje inverso". Entre los ejemplos de acuerdos que no son acuerdos de financiación de proveedores se incluyen:
- (a) acuerdos que son únicamente mejoras crediticias para una entidad (por ejemplo, garantías financieras, incluidas cartas de crédito utilizadas como garantías); e

- (b) instrumentos utilizados por una entidad para liquidar directamente con un proveedor los importes adeudados (por ejemplo, una situación en la que una entidad utiliza una tarjeta de crédito para liquidar el importe adeudado a un proveedor y, en su lugar, tiene la obligación de pagar al banco emisor).

7.19C Una entidad revelará de forma agregada sus acuerdos de financiación de proveedores:

- (a) los términos y condiciones clave de los acuerdos (por ejemplo, términos y condiciones relacionados con la tasa de interés, comisiones cobradas, condiciones de pago ampliadas y seguridad o garantías proporcionadas). Sin embargo, una entidad revelará por separado los términos y condiciones de los acuerdos que tengan términos y condiciones clave diferentes.
- (b) al principio y al final del periodo sobre el que se informa:
 - (i) los **importes en libros**, y las partidas asociadas presentadas en el estado de situación financiera de la entidad, de **los pasivos financieros** que forman parte de un acuerdo de financiación de proveedores.
 - (ii) los importes en libros, y las partidas asociadas, de los pasivos financieros revelados de acuerdo con (i) para los que los proveedores ya han recibido el pago de los proveedores de financiación, a menos que sea **impracticable** hacerlo. Si no es posible proporcionar esta información, la entidad indicará este hecho.
 - (iii) el rango de fechas de vencimiento de los pagos (por ejemplo, 30 a 40 días después de la fecha de la factura) tanto para los pasivos financieros revelados de acuerdo con (i) como para las cuentas comerciales por pagar comparables que no formen parte de un acuerdo de financiación de proveedores. Los pasivos comerciales por pagar comparables son, por ejemplo, los pasivos comerciales por pagar de la entidad dentro de la misma línea de negocio o jurisdicción que los pasivos financieros revelados de acuerdo con (i). Si los rangos de las fechas de vencimiento de los pagos son amplios, una entidad revelará información explicativa sobre dichos rangos o los dividirá en rangos más estrechos.
- (c) el tipo y el efecto de los cambios no monetarios en los importes en libros de los pasivos financieros revelados de acuerdo con (b)(i). Estos cambios no monetarios incluyen el efecto de **combinaciones de negocios**, diferencias de cambio y otras transacciones que no requieren el uso de efectivo o equivalentes de efectivo (véase el párrafo 7.18). Por ejemplo, una entidad que compra bienes y servicios a proveedores clasificaría normalmente las salidas de efectivo para liquidar los importes adeudados a sus proveedores como salidas de efectivo de actividades de operación. Si la entidad debe a sus proveedores un importe que pasa a formar parte de un acuerdo de financiación de proveedores, la entidad—habiendo considerado los términos y condiciones del acuerdo—podría clasificar la salida de efectivo para liquidar los importes adeudados como un flujo de efectivo procedente de actividades de financiación. En tales circunstancias, la entidad podría no haber informado de ninguna entrada de recursos procedente de actividades de financiación, en cuyo caso el resultado sería un cambio no monetario en los pasivos derivados de actividades de financiación.

Componentes del efectivo y equivalentes al efectivo

7.20 Una entidad revelará los componentes del efectivo y equivalentes de efectivo, y presentará una conciliación de los importes en el estado de flujos de efectivo con las partidas equivalentes presentadas en el estado de situación financiera. Sin embargo, no se requiere que una entidad presente esta conciliación si el importe de efectivo y equivalentes al efectivo presentado en el estado de flujos de efectivo es idéntico al descrito de forma similar en el estado de situación financiera.

Otra información a revelar

7.21 Una entidad revelará, junto con un comentario de la gerencia, el importe de los saldos de efectivo y equivalentes al efectivo significativos mantenidos por la entidad que no están disponibles para ser utilizados por ésta. El efectivo y los equivalentes al efectivo mantenidos por una entidad pueden no estar disponibles para el uso por ésta, debido a, entre otras razones, controles de cambio de moneda extranjera o por restricciones legales.

Sección 8

Notas a los Estados Financieros

Alcance de esta sección

- 8.1 Esta sección establece los principios subyacentes a la información a presentar en las **notas** a los **estados financieros** y cómo presentarla. Las notas contienen información adicional a la presentada en el **estado de situación financiera**, el **estado del resultado integral**, (si se presenta) el **estado de resultados estado de resultados y ganancias acumuladas** combinado (si se presenta), **estado de cambios en el patrimonio** (si se presenta) y el **estado de flujos de efectivo**. Las notas suministran descripciones narrativas o desagregaciones de partidas presentadas en esos estados, e información sobre partidas que no cumplen las condiciones para ser **reconocidas** en ellos. Además de los requerimientos de esta sección, casi todas las demás secciones de esta Norma requieren información a revelar que normalmente se presenta en las notas.

Estructura de las notas

- 8.2 Las notas:
- (a) presentarán información sobre las bases para la preparación de los estados financieros, y sobre las **políticas contables** específicas utilizadas, de acuerdo con los párrafos 8.5 a 8.7;
 - (b) revelarán la información requerida por esta Norma que no haya sido incluida en otro lugar de los estados financieros; y
 - (c) proporcionarán información adicional que no se presenta en ninguno de los estados financieros, pero que es relevante para la comprensión de cualquiera de ellos.
- 8.3 Una entidad presentará las notas, en la medida en que sea practicable, de una forma sistemática. Una entidad hará referencia para cada partida de los estados financieros a cualquier información en las notas con la que esté relacionada.
- 8.4 Una entidad presentará normalmente las notas en el siguiente orden:
- (a) una declaración de que los estados financieros se han elaborado cumpliendo con la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* (véase el párrafo 3.3);
 - (b) información sobre las políticas contables **materiales o con importancia relativa** (véase el párrafo 8.5);
 - (c) información de apoyo para partidas presentadas en los estados financieros, en la secuencia en la que se presenta cada estado y cada partida; y
 - (d) cualquier otra información a revelar.

Información a revelar sobre políticas contables

- 8.5 Una entidad revelará información material o con importancia relativa de política contable. La información sobre políticas contables es material o tiene importancia relativa si, cuando es considerada conjuntamente con otra información incluida en los estados financieros de la entidad, puede razonablemente esperarse que influya en las decisiones que toman los **usuarios principales** de los **estados financieros con propósito general**, sobre la base de dichos estados financieros.

Información sobre juicios

- 8.6 Una entidad revelará, junto con su información sobre políticas contables materiales o con importancia relativa o en otras notas, los juicios, diferentes de los que implican estimaciones (véase el párrafo 8.7), que la dirección haya realizado en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad y que tengan un efecto muy significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros. Ejemplos de juicios que una entidad puede tener que revelar incluyen los que determinan:
- (a) clases apropiadas de activos y pasivos de acuerdo con el párrafo 12.30 para los cuales se proporciona información a revelar sobre las mediciones del valor razonable;

- (b) que la entidad tiene el **control** de otra entidad; y
- (c) que la entidad tiene el **control conjunto** de un acuerdo o influencia significativa sobre otra entidad.

Información sobre las fuentes clave de incertidumbre en la estimación

- 8.7 Una entidad revelará en las notas información sobre los supuestos clave acerca del futuro y otras causas clave de incertidumbre en la estimación en la **fecha de presentación**, que tengan un riesgo significativo de ocasionar ajustes **materiales o con importancia relativa** en el **importe en libros** de los **activos y pasivos** dentro del ejercicio contable siguiente. Con respecto a esos activos y pasivos, las notas incluirán detalles de:
- (a) su naturaleza; y
 - (b) su importe en libros al final del **periodo sobre el que se informa**.

Sección 9

Estados Financieros Consolidados y Separados

Alcance de esta sección

- 9.1 Esta sección define las circunstancias en las que una entidad que aplica esta Norma presenta **estados financieros consolidados** y los procedimientos para la preparación de esos estados, de acuerdo con esta Norma. También incluye una guía sobre **estados financieros separados** y **estados financieros combinados**, si se preparan de acuerdo con esta Norma. Si una **controladora** por sí misma no tiene **obligación pública de rendir cuentas**, puede presentar sus estados financieros separados de acuerdo con esta Norma, incluso si presenta sus estados financieros consolidados de acuerdo con las **Normas NIIF de Contabilidad completas** u otro conjunto de principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA).

Requerimientos para presentar estados financieros consolidados

- 9.2 Excepto por lo permitido o requerido en por los párrafos 9.3 y 9.3C, una controladora presentará estados financieros consolidados. Los estados financieros consolidados incluirán todas las **subsidiarias** de la controladora, excepto las subsidiarias a las que se aplica el párrafo 9.3A.
- 9.3 Una controladora no necesita presentar estados financieros consolidados si se cumplen las dos condiciones siguientes:
- (a) la controladora es ella misma una subsidiaria; y
 - (b) su última controladora (o alguna de las controladoras intermedias) elaboran **estados financieros consolidados con propósito de información general** que cumplan con las Normas NIIF de Contabilidad completas o con esta Norma.
- 9.3A Sujeto al párrafo 9.3B, una subsidiaria no se consolidará si se adquiere y mantiene con la intención de venderla o disponer de ella dentro de un año desde su fecha de adquisición (véase el párrafo 19.11). Esta subsidiaria se contabilizará de acuerdo con los requerimientos de la Sección 11 *Instrumentos Financieros* como las inversiones a que se refiere el párrafo 11.8(d), en lugar de acuerdo con esta sección. La controladora proporcionará también la información a revelar requerida del párrafo 9.23A.
- 9.3B Si no se dispone de una subsidiaria, que anteriormente fue excluida de la consolidación de acuerdo con el párrafo 9.3A, dentro de un año desde su fecha de adquisición:
- (a) La controladora consolidará la subsidiaria desde la fecha de adquisición a menos que cumpla la condición del párrafo 9.3B(b). Por consiguiente, si la fecha de adquisición fuera en un periodo anterior, se reexpresarán los periodos anteriores correspondientes.
 - (b) Si el retraso es causado por sucesos o circunstancias fuera del control de la controladora y existe evidencia suficiente en la **fecha de presentación** de que la controladora mantiene su compromiso con el plan de vender o disponer de la subsidiaria, la controladora continuará contabilizando la subsidiaria de acuerdo con el párrafo 9.3A.
- 9.3C Si una controladora no tiene subsidiarias distintas de aquellas que no se consolidan de acuerdo con los párrafos 9.3A y 9.3B, no presentará estados financieros consolidados. Sin embargo, la controladora proporcionará la información a revelar requerida del párrafo 9.23A.
- 9.3D Una subsidiaria no se excluye de la consolidación porque:
- (a) El inversor es una organización de capital de riesgo o una entidad similar.
 - (b) Sus actividades de negocio son diferentes a las de las otras entidades dentro de la consolidación. Se proporcionará información relevante mediante la consolidación de estas subsidiarias, y la revelación de información adicional, en los estados financieros consolidados, sobre las diferentes actividades de negocio llevadas a cabo por las subsidiarias.
 - (c) Opere en una jurisdicción que imponga restricciones a la transferencia de **efectivo** u otros **activos** fuera de la jurisdicción.

Control

- 9.4 Una subsidiaria es una entidad (una participada) que está controlada por otra entidad (una inversora). Un inversor, independientemente de la naturaleza de su participación en la participada, determinará si es una controladora evaluando si **controla** la participada.
- 9.4A Un inversor controla una participada cuando está expuesto, o tiene derecho, a rendimientos variables procedentes de su implicación en la participada, y tiene la capacidad de influir en esos rendimientos a través de su poder sobre la participada.
- 9.4B Por ello, un inversor controla una participada si, y solo si, éste reúne todos los elementos siguientes:
- (a) poder sobre la participada;
 - (b) exposición, o derecho, a rendimientos variables procedentes de su implicación en la participada; y
 - (c) la capacidad de utilizar su poder sobre la participada para influir en el importe de los rendimientos del inversor.
- 9.4C Un inversor considerará todos los hechos y circunstancias al evaluar si controla una participada. Un inversor evaluará nuevamente si controla una participada siempre que los hechos y circunstancias indiquen que existen cambios en uno o más de los tres elementos de control enumerados en el párrafo 9.4B.
- 9.5 Se presume que existe control cuando el inversor la posea, directa o indirectamente a través de subsidiarias, una mayoría de los derechos de voto de una participada. Un inversor que posea, directa o indirectamente a través de subsidiarias, la mayoría de los derechos de voto de una entidad participada no está requerido a evaluar si tiene los elementos de control listados en el párrafo 9.4B. Sin embargo, la presunción puede refutarse si se puede demostrar claramente que el inversor no tiene uno o más de los elementos de control enumerados en el párrafo 9.4B—por ejemplo, si el inversor posee la mayoría de los derechos de voto de una participada, pero otra entidad tiene derechos existentes que le otorgan la capacidad actual de dirigir las **actividades relevantes** a través de acuerdos contractuales.

Poder

- 9.6 Un inversor tiene poder sobre una participada cuando éste posee derechos que le otorgan la capacidad actual de dirigir las actividades relevantes, es decir, las actividades que afectan de forma significativa a los rendimientos de la participada. Dependiendo de las circunstancias, las actividades relevantes pueden incluir:
- (a) venta y compra de bienes o servicios;
 - (b) selección, adquisición o disposición de activos;
 - (c) investigación y desarrollo de nuevos productos o procesos; y
 - (d) determinación de una estructura de financiación u obtención de financiación.
- 9.7 Un inversor con capacidad presente para dirigir las actividades relevantes tiene poder incluso si su derecho a dirigir todavía no se ha ejercido. La evidencia de que el inversor ha estado dirigiendo actividades relevantes puede ayudar a determinar si ese inversor tiene poder, pero no es, en sí misma, concluyente para determinar si dicho inversor tiene poder sobre una participada.
- 9.7A Si dos o más inversores ostentan cada uno derechos existentes que le conceden la capacidad unilateral para dirigir actividades relevantes diferentes, el inversor que tiene la capacidad presente para dirigir las actividades que afectan de forma más significativa a los rendimientos de la participada tiene el poder sobre la participada.
- 9.7B Un inversor normalmente tendrá poder cuando posea la mayoría de los derechos de voto de una entidad participada (véase el párrafo 9.5). Sin embargo, un inversor puede tener poder incluso si mantiene menos de una mayoría de los derechos de voto de una participada, por ejemplo, a través:
- (a) un acuerdo contractual entre el inversor y otros tenedores de voto;
 - (b) derechos procedentes de otros acuerdos contractuales;
 - (c) derechos de voto del inversor;
 - (d) derechos de voto potenciales (véase el párrafo 9.8); o
 - (e) una combinación de (a) a (d).
- 9.8 Al determinar si tiene poder, un inversor considerará sus derechos de voto potenciales, así como los derechos de voto potenciales mantenidos por otras partes. Los derechos de voto potenciales son derechos a obtener derechos de voto de una participada, tales como los que surgen de instrumentos u opciones convertibles, incluyendo contratos a término. Esos derechos de voto potenciales se consideran solo si el titular del derecho

tiene la capacidad práctica de ejercerlo. Por lo general, para que el tenedor del derecho tenga la capacidad práctica de ejercer ese derecho, el derecho necesita ser ejercitable actualmente.

- 9.9 Si un inversor tiene también votos u otros derechos de toma de decisiones relativos a las actividades de la participada, éste evaluará si esos derechos, en combinación con derechos potenciales de voto, le otorgan poder.

Rendimientos

- 9.10 Un inversor está expuesto, o tiene derecho, a rendimientos variables procedentes de su implicación en la participada cuando los rendimientos del inversor procedentes de dicha implicación tienen el potencial de variar como consecuencia del rendimiento de la participada. Los rendimientos del inversor pueden solo ser positivos, solo negativos o ambos, positivos y negativos.

Vinculación entre poder y rendimiento

- 9.11 Para que un inversor controle una participada, el inversor no debe tener solo poder sobre la participada y exposición o derecho a rendimientos variables procedentes de su implicación en la participada, sino que también tiene la capacidad de utilizar su poder para influir en su rendimiento como consecuencia de dicha implicación en la participada.
- 9.12 Cuando un inversor con derechos de toma de decisiones (quien toma decisiones) evalúa si controla una participada, determinará si es un principal o un agente. Un inversor también determinará si otra entidad con derechos de toma de decisiones está actuando como un agente del inversor. Un agente es una parte dedicada principalmente a actuar en nombre y a beneficio, de otra parte o partes (el principal o principales) y, por ello, no controla la participada cuando ejerce su autoridad para tomar decisiones. Por ello, algunas veces el poder de un principal puede mantenerse y ejercerse por un agente, pero en nombre del principal. Quien toma decisiones no es un agente solo por el hecho de que otras partes puedan beneficiarse de las decisiones que toma.

Procedimientos de consolidación

- 9.13 Los estados financieros consolidados presentan la información financiera de un **grupo** como si se tratara de una sola entidad económica que informa. Al preparar los estados financieros consolidados, una entidad:
- (a) combinará los **estados financieros** de la controladora y sus subsidiarias línea por línea, agregando las partidas que representen activos, **pasivos**, **patrimonio**, **ingresos** y **gastos** de contenido similar.
 - (b) eliminará el **importe en libros** de la inversión de la controladora en cada subsidiaria junto con la porción del patrimonio perteneciente a la controladora en cada una de las subsidiarias.
 - (c) medirá y presentará las **participaciones no controladoras** en el **resultado del periodo** y **otro resultado integral** de las subsidiarias consolidadas para el **periodo sobre el que se informa** por separado de las participaciones de los **propietarios** de la controladora.
 - (d) medirá y presentará las participaciones no controladoras en los activos netos de las subsidiarias consolidadas por separado de la participación en el patrimonio de los accionistas de la controladora. Las participaciones no controladoras en los activos netos están compuestas por:
 - (i) el importe de la participación no controladora en la fecha de la combinación inicial, calculado de acuerdo con la Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía*; y
 - (ii) la porción de la participación no controladora en los cambios en el patrimonio desde la fecha de la combinación.
- 9.14 Las proporciones del resultado y de los cambios en el patrimonio distribuidos a los propietarios de la controladora y a las participaciones no controladoras se determinarán sobre la base de las participaciones existentes en la propiedad y no reflejarán el posible ejercicio o conversión de los derechos potenciales de voto de otras opciones o instrumentos convertibles.

Transacciones y saldos intragrupo

- 9.15 Las transacciones y los saldos intragrupo, incluyendo ingresos, gastos y dividendos, se eliminarán en su totalidad. Las ganancias y pérdidas procedentes de transacciones intragrupo que estén reconocidas en activos, tales como **inventarios** y **propiedades, planta y equipo**, se eliminarán en su totalidad. Las pérdidas intragrupo pueden indicar un **deterioro en el valor**, que requiera su **reconocimiento** en los estados

financieros consolidados (véase la Sección 27 *Deterioro del valor de los Activos*). La Sección 29 *Impuesto a las Ganancias* se aplicará a **las diferencias temporarias** que surjan de la eliminación de las ganancias y pérdidas procedentes de transacciones intragrupo.

Fecha de presentación uniforme

- 9.16 Los estados financieros de la controladora y de sus subsidiarias, utilizados para la elaboración de los estados financieros consolidados, deberán estar referidos a la misma fecha de presentación, a menos que sea **impracticable** hacerlo. Si fuera impracticable preparar los estados financieros de una subsidiaria en la misma fecha de presentación de la controladora, ésta consolidará la información financiera de la subsidiaria utilizando los estados financieros más recientes de ésta ajustados por los efectos de transacciones significativas o sucesos que tengan lugar entre la fecha de esos estados financieros y la fecha de los estados financieros consolidados.

Políticas contables uniformes

- 9.17 Los estados financieros consolidados se prepararán utilizando **políticas contables** uniformes para transacciones similares y para otros sucesos y condiciones que se hayan producido en circunstancias parecidas. Si una un miembro del grupo utiliza políticas contables diferentes de las adoptadas en los estados financieros consolidados, para transacciones y otros sucesos similares que se hayan producido en circunstancias parecidas, se realizarán los ajustes adecuados en sus estados financieros al elaborar los estados financieros consolidados.

Adquisición y disposición de subsidiarias

- 9.18 Los ingresos y gastos de una subsidiaria se incluyen en los estados financieros consolidados desde la fecha de adquisición hasta la fecha en que la controladora pierde el control de una la subsidiaria.
- 9.18A Cuando una controladora pierda el control de una subsidiaria:
- (a) da de baja en cuentas:
 - (i) los activos (incluyendo cualquier **plusvalía**) y los pasivos a sus importes en libros en la fecha en que se pierde el control en la antigua subsidiaria;
 - (ii) el importe en libros de cualquier participación no controladora en la antigua subsidiaria en la fecha en que se pierda el control (incluyendo **cualquier componente de otro resultado integral** atribuible a ellos);
 - (b) reconoce:
 - (i) el **valor razonable** de la contraprestación recibida, en su caso, por la transacción o el suceso que dio lugar a la pérdida de control;
 - (ii) cualquier inversión conservada en la que anteriormente fue subsidiaria por su valor razonable en la fecha en que se pierda el control; y
 - (c) reconocerá la ganancia o pérdida asociada con la pérdida de control atribuible a la anterior participación controladora en el resultado del periodo.
- 9.18B Si una controladora pierde el control de una subsidiaria, la controladora contabilizará todos los importes previamente reconocidos en otro resultado integral para esa subsidiaria, excepto el importe acumulado de cualquier diferencia de cambio que se relacione con una subsidiaria en el extranjero, sobre la misma base que se requeriría si la controladora hubiera dispuesto directamente de los activos o pasivos relacionados. El importe acumulado de las diferencias de cambio que se relacionan con una subsidiaria extranjera reconocidas en otro resultado integral de acuerdo con la Sección 30 *Conversión de Moneda Extranjera* no se reclasificará a resultados en el momento de la disposición de la subsidiaria.
- 9.19 Si una controladora pierde el control de una subsidiaria, pero sigue manteniendo una inversión en la antigua subsidiaria, esa inversión se contabilizará de acuerdo con otras secciones de esta Norma. Si la participación retenida es un **activo financiero**, se aplica la Sección 11 *Instrumentos Financieros*; si es una **asociada**, se aplica la Sección 14 *Inversiones en Asociadas*; si es una **entidad controlada conjuntamente**, se aplica la Sección 15 *Acuerdos Conjuntos*. El valor razonable en la fecha en que se pierde el control se considerará como el valor razonable en el reconocimiento inicial de un activo financiero o el costo en el reconocimiento inicial de una inversión en una asociada o entidad controlada conjuntamente, si corresponde.

Participaciones no controladoras en subsidiarias

- 9.20 Una entidad presentará las participaciones no controladoras en el **estado de situación financiera** consolidado dentro del patrimonio, por separado del patrimonio de los propietarios de la controladora, como se requiere en el párrafo 4.2(q).
- 9.20A Una entidad tratará los cambios en la participación controladora de una controladora en una subsidiaria que no den lugar a una pérdida de control como transacciones con propietarios en su capacidad de tales. Por consiguiente, se ajustará el importe en libros de las participaciones no controladoras para reflejar el cambio en la participación de la controladora en los activos netos de la subsidiaria. Cualquier diferencia entre el importe por el que se ajusten las participaciones no controladoras y el valor razonable de la contraprestación pagada o recibida, si existiese, se reconocerá directamente en el patrimonio y se atribuirá a los propietarios de la controladora. Una entidad no reconocerá ganancia ni pérdida por estos cambios. Asimismo, una entidad no reconocerá ningún cambio en el importe en libros de los activos (incluyendo la plusvalía) o de los pasivos como resultado de estas transacciones.
- 9.21 Una entidad revelará las participaciones no controladoras en los resultados del grupo por separado en el **estado del resultado integral**, como se requiere en el párrafo 5.6 (o en el **estado de resultados**, si se presenta, como se requiere en el párrafo 5.7).
- 9.22 El resultado y cada componente de otro resultado integral se atribuirán a los propietarios de la controladora y a las participaciones no controladoras. El resultado integral total deberá atribuirse a los propietarios de la controladora y a las participaciones no controladoras aún si esto diera lugar a un saldo deudor de estas últimas.

Información a revelar en los estados financieros consolidados

- 9.23 En los estados financieros consolidados deberá revelarse la siguiente información:
- (a) el hecho de que los estados financieros son estados financieros consolidados;
 - (b) [eliminado]
 - (c) cualquier diferencia en la fecha sobre la que se informa de los estados financieros de la controladora y sus subsidiarias utilizados para la elaboración de los estados financieros consolidados; y
 - (d) la naturaleza y el alcance de cualquier restricción significativa, (por ejemplo, como las procedentes de acuerdos de fondos tomados en préstamo o requerimientos de los reguladores) sobre la capacidad de las subsidiarias para transferir fondos a la controladora en forma de dividendos en efectivo o de reembolsos de préstamos.
- 9.23A Además de los requerimientos de información a revelar de la Sección 11, una controladora revelará el importe en libros de las inversiones en subsidiarias que no se consolidan (véanse los párrafos 9.3A a 9.3C) en la fecha de presentación, en total, en el estado de situación financiera o en las **notas**.
- 9.23B Una entidad revelará las ganancias o pérdidas, si las hubiera, calculadas de acuerdo con los párrafos 9.18 y 9.18B; y:
- (a) la parte de esa ganancia o pérdida atribuible a la medición de cualquier inversión conservada en la antigua subsidiaria por su valor razonable en la fecha en la que pierda el control; y
 - (b) las partidas en el resultado del periodo en las que se reconoce la ganancia o pérdida (si no se presenta por separado).

Estados financieros separados

Presentación de los estados financieros separados

- 9.24 Esta Norma no requiere la presentación de estados financieros separados para la controladora o para las subsidiarias individuales.
- 9.25 Los estados financieros separados se presentan por una entidad, además de cualquiera de los siguientes:
- (a) estados financieros consolidados preparados por una controladora,
 - (b) estados financieros preparados por una controladora exenta de presentar estados financieros consolidados por el párrafo 9.3C; o

- (c) estados financieros preparados por una entidad que no es una controladora, pero influencia significativa sobre una asociada o tiene control conjunto de una entidad controlada de forma conjunta.
- 9.25A Una controladora que esté exenta de preparar estados financieros consolidados de acuerdo con el párrafo 9.3, puede presentar estados financieros separados como sus únicos estados financieros.

Elección de política contable

- 9.26 Cuando una entidad prepare estados financieros separados y los describa como conformes a la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*, dichos estados deberán cumplir con todos los requerimientos de esta Norma, excepto en los siguientes casos. La entidad adoptará una política de contabilizar sus inversiones en subsidiarias, asociadas y entidades controladas de forma conjunta en sus estados financieros separados:
- (a) al costo menos el deterioro del valor;
 - (b) al valor razonable con los cambios en el valor razonable reconocidos en resultados; o
 - (c) usando el método de la participación siguiendo los procedimientos del párrafo 14.8.

La entidad aplicará la misma política contable a todas las inversiones de una categoría (subsidiarias, asociadas o entidades controladas de forma conjunta), pero puede elegir políticas diferentes para las distintas categorías.

Información a revelar en los estados financieros separados

- 9.27 Cuando una entidad prepare estados financieros separados, dichos estados financieros separados revelarán:
- (a) que los estados son estados financieros separados;
 - (b) una descripción de los métodos utilizados para contabilizar las inversiones en subsidiarias, entidades controladas de forma conjunta y asociadas; y
 - (c) bien:
 - (i) los estados financieros consolidados u otros estados financieros con los que se relacionan; o
 - (ii) el nombre y el domicilio social principal (y el país de constitución, si es diferente) de la entidad cuyos estados financieros consolidados cumplen con las Normas NIIF de Contabilidad completas o con esta Norma, si la entidad ha optado por no preparar estados financieros consolidados de acuerdo con el párrafo 9.3.

Estados financieros combinados

- 9.28 Los estados financieros combinados son los estados financieros de una **entidad que informa** que comprende dos o más entidades que no están todas vinculadas por una relación de controladora-subsidiaria. Esta Norma no requiere que se preparen estados financieros combinados.
- 9.29 Si el inversor prepara estados financieros combinados y los describe como conformes con la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*, esos estados cumplirán con todos los requerimientos de esta Norma. Se eliminarán las transacciones y los saldos entre empresas; se eliminarán las ganancias o las pérdidas resultantes de las transacciones entre empresas que se reconozcan en activos como los inventarios y propiedades, planta y equipo; los estados financieros de las entidades incluidas en los estados financieros combinados se elaborarán en la misma fecha de presentación, a menos que sea impracticable hacerlo; y se seguirán políticas contables uniformes para transacciones similares y otros sucesos en circunstancias parecidas.

Información a revelar en los estados financieros combinados

- 9.30 Los estados financieros combinados revelarán la siguiente información:
- (a) el hecho de que los estados financieros son estados financieros combinados;
 - (b) la razón por la que se preparan estados financieros combinados;
 - (c) la base para determinar qué entidades se incluyen en los estados financieros combinados;
 - (d) la base para la preparación de los estados financieros combinados; y
 - (e) la información a revelar sobre **partes relacionadas** requerida en la Sección 33 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*.

Sección 10

Políticas Contables, Estimaciones y Errores

Alcance de esta sección

- 10.1 Esta sección proporciona una guía para la selección y aplicación de las **políticas contables** que se usan en la preparación de **estados financieros**. También abarca los cambios en las **estimaciones contables** y correcciones de **errores** en estados financieros de periodos anteriores.

Selección y aplicación de políticas contables

- 10.2 Son políticas contables los principios, bases, convenciones, reglas y procedimientos específicos adoptados por una entidad al preparar y presentar estados financieros.
- 10.3 Si esta Norma trata específicamente una transacción u otro suceso o condición, una entidad aplicará esta Norma. Sin embargo, la entidad no necesitará seguir un requerimiento de esta Norma, si el efecto de hacerlo no fuera **material o con importancia relativa**.
- 10.4 Si esta Norma no trata específicamente una transacción, u otro suceso o condición, la gerencia de una entidad utilizará su juicio para desarrollar y aplicar una política contable que dé lugar a información que sea:
- (a) relevante para las necesidades de toma de decisiones económicas de los usuarios; y
 - (b) **fiable**, en el sentido de que los estados financieros:
 - (i) representen fielmente la **situación financiera**, el **rendimiento** financiero y los **flujos de efectivo** de la entidad;
 - (ii) reflejen la esencia económica de las transacciones, otros sucesos y condiciones, y no simplemente su forma legal;
 - (iii) sean neutrales, es decir, libres de sesgos;
 - (iv) sean prudentes; y
 - (v) estén completos en todos sus extremos significativos.
- 10.5 Al realizar los juicios descritos en el párrafo 10.4, la gerencia se referirá y considerará su aplicabilidad, en orden descendente, a las siguientes fuentes:
- (a) requerimientos y guías establecidos en esta Norma que traten cuestiones similares y relacionadas; y
 - (b) las definiciones, criterios de **reconocimiento** y conceptos de medición para **activos, pasivos, impuestos a las ganancias y gastos**, y los principios fundamentales de la Sección 2 *Conceptos y Principios Fundamentales*.
- 10.6 Al realizar los juicios descritos en el párrafo 10.4, la gerencia puede también considerar los requerimientos y guías en las **Normas NIIF de Contabilidad completas** que traten cuestiones similares y relacionadas.

Uniformidad de las políticas contables

- 10.7 Una entidad seleccionará y aplicará sus políticas contables de manera uniforme para transacciones, otros sucesos y condiciones que sean similares, a menos que esta Norma requiera o permita específicamente establecer categorías de partidas para las cuales podría ser apropiado aplicar diferentes políticas. Si esta Norma requiere o permite establecer esas categorías, se seleccionará una política contable adecuada, y se aplicará de manera uniforme a cada categoría.

Cambios en las políticas contables

- 10.8 Una entidad cambiará una política contable solo si el cambio:
- (a) es requerido por cambios a esta Norma; o

- (b) da lugar a que los estados financieros suministren información fiable y más relevante sobre los efectos de las transacciones, otros sucesos o condiciones sobre la situación financiera, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo de la entidad.
- 10.9 Las siguientes situaciones no constituyen cambios en las políticas contables:
- (a) la aplicación de una política contable para transacciones, otros eventos o condiciones que difieren sustancialmente de aquéllos que han ocurrido previamente;
 - (b) la aplicación de una nueva política contable para transacciones, otros sucesos o condiciones que no ocurrieron anteriormente, o que no eran significativos; o
 - (c) un cambio en el modelo de costo cuando ya no está disponible una **medida** fiable del **valor razonable** (o viceversa) para un activo que esta Norma requeriría o permitiría en otro caso medir al valor razonable.
- 10.10 Si esta Norma permite una elección de tratamiento contable (incluyendo la **base de medición**) para una transacción específica u otro suceso o condición y una entidad cambia su elección anterior, eso es un cambio de política contable.
- 10.10A La aplicación por primera vez de una política que consista en la revaluación de activos, de acuerdo con la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo* es un cambio de política contable que ha de ser tratado como una revaluación, de acuerdo con la Sección 17. Por consiguiente, un cambio del modelo del costo al modelo de revaluación para una clase de **propiedades, planta y equipo** se contabilizará de forma prospectiva, en lugar de hacerlo de acuerdo con los párrafos 10.11 y 10.12.

Aplicación de los cambios en políticas contables

- 10.11 Una entidad contabilizará:
- (a) un cambio en la política contable que resulte de un cambio en los requerimientos de esta Norma de acuerdo con las disposiciones transitorias, si las hubiera, especificadas en el Apéndice A de esta Norma; y
 - (b) todos los demás cambios en la política contable **de forma retroactiva** (véase el párrafo 10.12).

Aplicación retroactiva

- 10.12 Cuando se aplique un cambio de política contable de forma retroactiva de acuerdo con el párrafo 10.11, la entidad aplicará la nueva política contable a la información comparativa de los periodos anteriores desde la primera fecha que sea practicable, como si la nueva política contable se hubiese aplicado siempre. Cuando sea **impracticable** determinar los efectos en cada periodo específico de un cambio en una política contable sobre la información comparativa para uno o más periodos anteriores para los que se presente información, la entidad aplicará la nueva política contable a los **importes en libros** de los activos y pasivos al principio del primer periodo para el que sea practicable la **aplicación retroactiva**, el cual podría ser el periodo actual, y efectuará el correspondiente ajuste a los saldos iniciales de cada componente del **patrimonio** que se vea afectado para ese periodo.

Información a revelar sobre un cambio de política contable

- 10.13 Cuando una modificación a esta Norma tenga un efecto en el periodo corriente o en cualquier periodo anterior, o pueda tener un efecto en futuros periodos, una entidad revelará:
- (a) la naturaleza del cambio en la política contable;
 - (b) el importe del ajuste para cada partida afectada de los estados financieros para el periodo corriente y para cada periodo anterior del que se presente información, en la medida en que sea practicable;
 - (c) el importe del ajuste relativo a periodos anteriores presentados, en la medida en que sea practicable; y
 - (d) una explicación en el caso de que la determinación de los importes a revelar de los apartados (b) o (c) no sea practicable.

No es necesario repetir esta información a revelar en estados financieros de periodos posteriores.

- 10.14 Cuando un cambio voluntario en una política contable tenga un efecto en el periodo corriente o en cualquier periodo anterior, una entidad revelará:
- (a) la naturaleza del cambio en la política contable;

- (b) las razones por las que la aplicación de la nueva política contable suministra información más fiable y relevante;
- (c) en la medida en que sea practicable, el importe del ajuste para cada partida de los estados financieros afectada, mostrado por separado:
 - (i) para el periodo corriente;
 - (ii) para cada periodo anterior presentado; y
 - (iii) para periodos anteriores a los presentados, de forma agregada.
- (d) una explicación en el caso de que sea impracticable la determinación de los importes a revelar en el apartado (c).

No es necesario repetir esta información a revelar en estados financieros de periodos posteriores.

Estimaciones contables

- 10.14A Una política contable podría requerir que elementos de los estados financieros se midan de una forma que comporte **incertidumbre en la medición**—es decir, la política contable podría requerir que estos elementos se midan por importes monetarios que no pueden observarse directamente y deben ser estimados. En estos casos, la entidad desarrolla una estimación contable para lograr el objetivo establecido por la política contable. El desarrollo de estimaciones contables implica el uso de juicios o supuestos basados en la última información disponible que sea fiable.
- 10.14B Para desarrollar una estimación contable, una entidad utiliza técnicas de medición y datos de entrada. Las técnicas de medición incluyen las técnicas de estimación (por ejemplo, las técnicas utilizadas para medir la **depreciación** de un elemento de propiedad, planta y equipo, aplicando la Sección 17) y las técnicas de valoración (por ejemplo, las técnicas utilizadas para medir el valor razonable de un activo o pasivo aplicando la Sección 12 *Medición del Valor Razonable*).

Cambios en las estimaciones contables

- 10.14C Una entidad podría necesitar revisar una estimación contable si se produjesen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación contable o como consecuencia de nueva información obtenida, desarrollos o de poseer más experiencia.
- 10.15 Los efectos sobre una estimación contable de un cambio en un dato de entrada o en una técnica de medición son cambios en estimaciones contables, a menos que procedan de la corrección de errores de periodos anteriores. Un cambio en los criterios de medición aplicados es un cambio en una política contable, y no un cambio en una estimación contable. Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable, el cambio se tratará como si fuera un cambio en una estimación contable.
- 10.16 Una entidad reconocerá el efecto de un cambio en una estimación contable, distinto de aquellos cambios a los que se aplica el párrafo 10.17, de forma prospectiva, incluyéndolo en el **resultado del periodo**:
- (a) el periodo en que tiene lugar el cambio, si éste afecta solo a ese periodo; o
 - (b) el periodo del cambio y periodos futuros, si el cambio afectase a todos ellos.
- 10.17 En la medida en que un cambio en una estimación contable dé lugar a cambios en activos y pasivos, o se refiera a una partida de patrimonio, la entidad lo reconocerá ajustando el importe en libros de la correspondiente partida de activo, pasivo o patrimonio, en el periodo en que tiene lugar el cambio.

Información a revelar sobre un cambio en estimaciones contables

- 10.18 Una entidad revelará la naturaleza de cualquier cambio en una estimación contable y el efecto del cambio sobre los activos, pasivos, ingresos y gastos para el periodo corriente. Si es practicable para la entidad estimar el efecto del cambio sobre uno o más periodos futuros, la entidad revelará estas estimaciones.

Correcciones de errores de periodos anteriores

- 10.19 Son errores de periodos anteriores las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad correspondientes a uno o más periodos anteriores, que surgen de no emplear, o de un error al utilizar, información fiable que:

- (a) estaba disponible cuando se autorizó la emisión de los estados financieros para tales periodos; y
 - (b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.
- 10.20 Dentro de estos errores se incluyen los efectos de errores aritméticos, errores en la aplicación de políticas contables, la inadvertencia o mala interpretación de hechos, así como los fraudes.
- 10.21 En la medida en que sea practicable, una entidad corregirá de forma retroactiva los errores significativos de periodos anteriores, en los primeros estados financieros autorizados para emitirlos después de su descubrimiento por:
- (a) reexpresando la información comparativa para el periodo o periodos anteriores en los que se originó el error; o
 - (b) si el error ocurrió con anterioridad al periodo más antiguo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio para dicho periodo.
- 10.22 Cuando sea impracticable la determinación de los efectos de un error en la información comparativa de uno o más periodos anteriores presentados, la entidad reexpresará los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio del primer periodo para el cual la reexpresión retroactiva sea practicable (que podría ser el periodo corriente).

Información a revelar sobre errores de periodos anteriores

- 10.23 Una entidad revelará la siguiente información sobre errores en periodos anteriores:
- (a) la naturaleza del error del periodo anterior;
 - (b) para cada periodo anterior presentado, en la medida en que sea practicable, el importe de la corrección para cada partida afectada de los estados financieros;
 - (c) en la medida en que sea practicable, el importe de la corrección al principio del primer periodo anterior sobre el que se presente información; y
 - (d) una explicación si no es practicable determinar los importes a revelar en los apartados (b) o (c).

No es necesario repetir esta información a revelar en estados financieros de periodos posteriores.

Sección 11

Instrumentos Financieros

Alcance de esta sección

- 11.1 La Sección 11 *Instrumentos Financieros* trata del reconocimiento, baja en cuentas, medición e información a revelar de los **instrumentos financieros (activos financieros y pasivos financieros)**. La Parte I de la Sección 11 se aplica a los instrumentos financieros básicos y es aplicable a todas las entidades. La Parte II de la Sección 11 se aplica a otros instrumentos financieros y transacciones más complejos. Si una entidad solo realiza transacciones de instrumentos financieros básicos, la Parte II de la Sección 11 no le será de aplicación. Sin embargo, todas las entidades considerarán el alcance de la Parte II de la Sección 11 para asegurarse de que están exentas.
- 11.2 [Eliminado]

Parte I de la Sección 11

Instrumentos Financieros Básicos

Introducción a la Parte I de la Sección 11

- 11.3 Un instrumento financiero es un contrato que da lugar a un activo financiero de una entidad y a un pasivo financiero o a un instrumento de **patrimonio** de otra.
- 11.4 La Parte I de la Sección 11 requiere un modelo de costo amortizado para todos los instrumentos financieros básicos excepto para las inversiones en acciones preferentes no convertibles y acciones ordinarias o preferentes sin opción de venta que **cotizan en bolsa** o cuyo **valor razonable** puede medirse de otro modo de forma fiable sin costos o esfuerzos desproporcionados.
- 11.5 Los instrumentos financieros básicos dentro del alcance de la Parte I de la Sección 11 son aquellos que satisfacen las condiciones del párrafo 11.8. Son ejemplos de instrumentos financieros que normalmente cumplen dichas condiciones:
- (a) **efectivo**;
 - (b) depósitos a la vista y depósitos a plazo fijo cuando la entidad es la depositante, por ejemplo, cuentas bancarias;
 - (c) obligaciones negociables y facturas comerciales mantenidas;
 - (d) cuentas, pagarés y préstamos por cobrar y por pagar;
 - (e) bonos e instrumentos de deuda similares;
 - (f) inversiones en acciones preferentes no convertibles y en acciones preferentes y ordinarias sin opción de venta; y
 - (g) compromisos de recibir un préstamo si el compromiso no se puede liquidar por el importe neto en efectivo.
- 11.6 Son ejemplos de instrumentos financieros que no satisfacen normalmente las condiciones del párrafo 11.8 y, por lo tanto, quedan dentro del alcance de la Parte II de la Sección 11:
- (a) títulos respaldados por activos, tales como obligaciones hipotecarias garantizadas, acuerdos de recompra y paquetes titulizados de cuentas por cobrar;
 - (b) opciones, derechos, certificados para la compra de acciones (warrants), contratos de futuros, contratos a término y permutas financieras de tasas de interés que pueden liquidarse en efectivo o mediante el intercambio de otro instrumento financiero;
 - (c) instrumentos financieros que cumplen las condiciones y, por ello, se designan como **instrumentos de cobertura** de acuerdo con los requerimientos de la Parte II de la Sección 11;
 - (d) compromisos de conceder un préstamo a otra entidad;

- (e) compromisos de recibir un préstamo si el compromiso se puede liquidar por el importe neto en efectivo;
- (f) **contraprestación contingente** reconocida por una **adquirente** en una **combinación de negocios**; y
- (g) **contratos de garantía financiera** emitidos—sin embargo, los contratos de garantía financiera emitidos sin contraprestación cuando el deudor especificado es otra entidad del **grupo** están dentro del alcance de la Sección 21 *Provisiones y Contingencias* (véase el párrafo 21.1A).

Alcance de la Parte I de la Sección 11

- 11.7 Parte I de la Sección 11 se aplicará a todos los instrumentos financieros que cumplen las condiciones del párrafo 11.8 excepto por:
- (a) las inversiones en **subsidiarias**, y **asociadas** y **acuerdos conjuntos** que se contabilicen de acuerdo con la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados*, la Sección 14 *Inversiones en Asociadas* o la Sección 15 *Inversiones en Acuerdos Conjuntos*.
 - (b) instrumentos financieros que cumplan la definición de patrimonio propio de la entidad, incluyendo el componente de patrimonio de **instrumentos financieros compuestos** emitidos por la entidad (véase la Sección 22 *Pasivos y Patrimonio*).
 - (c) **arrendamientos**, a los que se aplica la Sección 20 *Arrendamientos* o el párrafo 11.49(f). Sin embargo, los requerimientos para la **baja en cuentas** de los párrafos 11.33 a 11.38 se aplicarán a la baja en cuentas de las cuentas por cobrar de los arrendamientos reconocidos por un arrendador y de las cuentas por pagar por arrendamiento reconocidas por un arrendatario y los requerimientos de deterioro de valor de los párrafos 11.21 a 11.26 se aplicarán a las cuentas por cobrar de arrendamientos reconocidas por un arrendador.
 - (d) los derechos y obligaciones de los empleadores derivados de planes de **beneficios a los empleados**, a los que se aplique la Sección 28 *Beneficios a los Empleados*.
 - (e) los instrumentos financieros, contratos y obligaciones bajo **transacciones con pagos basados en acciones** a los que se aplica la Sección 26 *Pagos basados en Acciones*.
 - (f) los **activos** que se reembolsan contabilizados de acuerdo con la Sección 21 (véase el párrafo 21.9).
 - (g) derechos y obligaciones dentro del alcance de la Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* que son instrumentos financieros, excepto las cuentas por cobrar que reúnen las condiciones del párrafo 11.8(b).
- 11.7A Los requerimientos de deterioro de valor en los párrafos 11.21 a 11.26 se aplican a los **activos de contratos**.

Instrumentos financieros básicos

- 11.8 Una entidad contabilizará los siguientes instrumentos financieros como instrumentos financieros básicos de acuerdo con lo establecido en la Parte I de la Sección 11:
- (a) efectivo;
 - (b) un instrumento de deuda (como una cuenta, pagaré o préstamo por cobrar o pagar) que cumpla las condiciones del párrafo 11.9 o el párrafo 11.9ZA;
 - (c) un compromiso de recibir un préstamo que:
 - (i) no pueda liquidarse por el importe neto en efectivo; y
 - (ii) cuando se ejecute el compromiso, se espera que cumpla las condiciones del párrafo 11.9.
 - (d) una inversión en acciones preferentes no convertibles y **acciones ordinarias** o preferentes sin opción.
- 11.9 Un instrumento de deuda que satisfaga todas las condiciones de (a) a (d) siguientes deberá contabilizarse de acuerdo con la Parte I de la Sección 11:
- (a) los rendimientos para el tenedor (el prestamista/acreedor) evaluados en la moneda en la que se denomina el instrumento de deuda son bien:
 - (i) un importe fijo;
 - (ii) una tasa fija de rendimiento sobre la vida del instrumento;

- (iii) un rendimiento variable que a lo largo de la vida del instrumento, se iguala a la aplicación de una referencia única cotizada o una tasa de interés observable [como el promedio indexado a un día de la libra esterlina (SONIA)]; o
- (iv) alguna combinación de dichas tasas fijas y variables siempre que tanto la tasa fija como la variable sean positivas (por ejemplo, una permuta financiera de tasa de interés con una tasa fija positiva y una tasa variable negativa no cumpliría este criterio).

Para rendimientos de tasas de interés fijo y variable, el interés se calcula multiplicando la tasa para el periodo aplicable por el principal pendiente durante el periodo.

- (b) No hay cláusulas contractuales que, por sus condiciones, pudieran dar lugar a que el tenedor (el prestamista/acreador) pierda el importe principal y cualquier interés atribuible al periodo corriente o a periodos anteriores. El hecho de que un instrumento de deuda esté subordinado a otros instrumentos de deuda no es un ejemplo de esta cláusula contractual. Una parte puede pagar o recibir una compensación razonable a la terminación anticipada de un contrato y seguir cumpliendo esta condición.
- (c) Las cláusulas contractuales que permitan o requieran que el emisor (el prestatario) pague anticipadamente un instrumento de deuda o permitan o requieran que el tenedor (el prestamista/acreador) lo devuelva al emisor (es decir, exigir el reembolso) antes de la fecha de vencimiento no están supeditadas a sucesos futuros distintos de los de proteger:
 - (i) al tenedor contra un cambio en el riesgo crediticio del emisor o del instrumento (por ejemplo, incumplimientos, rebajas crediticias o infracciones de cláusulas del préstamo), o de un cambio en el **control** del emisor; o
 - (ii) al tenedor o emisor contra cambios legales o fiscales relevantes.
- (d) No existe un rendimiento condicional o una cláusula de reembolso excepto para el rendimiento de tasa variable descrito en (a) y para la cláusula de pago anticipado descrita en (c).

11.9ZA Un instrumento de deuda que no cumpla todas las condiciones del párrafo 11.9(a) a (d) se contabilizará, no obstante, de acuerdo con la Parte I de la Sección 11 si las condiciones contractuales del instrumento dan lugar, en fechas determinadas, a **flujos de efectivo** que son únicamente pagos de principal e intereses sobre el importe principal pendiente. Es poco probable que un instrumento de deuda con condiciones contractuales que introduzcan una exposición a riesgos no relacionados o a la volatilidad—por ejemplo, cambios en los precios del patrimonio o de las materias primas—cumpla este requerimiento. Para el propósito de los requerimientos en este párrafo el "interés" incluye una compensación razonable por el valor temporal del dinero, el riesgo de crédito y otros riesgos y costos básicos de los préstamos—por ejemplo, el riesgo de liquidez, los costos administrativos asociados a la tenencia del instrumento y el margen de beneficio del prestamista—congruentes con un acuerdo básico de préstamo.

11.9A Ejemplos de instrumentos de deuda que normalmente satisfacen las condiciones establecidas en el párrafo 11.9(a)(iv) incluyen:

- (a) un préstamo bancario que tiene una tasa de interés fija para un periodo inicial que después revierte a una tasa de interés variable observable o cotizada con posterioridad a ese periodo; y
- (b) un préstamo bancario con interés pagadero a una tasa de interés variable observable o cotizada más una tasa fija a lo largo de la vida del préstamo, por ejemplo la SONIA más 200 puntos básicos.

11.9B Un ejemplo de un instrumento de deuda que satisfaría normalmente las condiciones establecidas en el párrafo 11.9(b) y (c) sería un préstamo bancario que permite que el prestatario liquide el acuerdo anticipadamente, aun cuando se pueda requerir que el prestatario pague una penalización para compensar al banco por sus costos de cancelación por el prestatario del acuerdo de forma anticipada.

11.10 Otros ejemplos de instrumentos financieros que normalmente satisfacen las condiciones establecidas en el párrafo 11.9 son:

- (a) Cuentas de origen comercial y pagarés por cobrar y pagar y préstamos de bancos o terceros.
- (b) Cuentas por pagar en una moneda extranjera. Sin embargo, cualquier cambio en la cuenta por pagar debido a un cambio en la tasa de cambio se reconoce en **resultados del periodo** como requiere el párrafo 30.10.
- (c) Préstamos a, o de, subsidiarias o asociadas que se deben pagar cuando son reclamados.
- (d) Un instrumento de deuda que podría convertirse inmediatamente en una cuenta por cobrar si el emisor incumpliese el pago de un interés o del principal (esta condición no viola las condiciones del párrafo 11.9).

- 11.11 Son ejemplos de instrumentos financieros que no satisfacen las condiciones del párrafo 11.9 o 11.9ZA y, por lo tanto, quedan dentro del alcance de la Parte II de la Sección 11:
- (a) una inversión en instrumentos de patrimonio de otra entidad distintos de acciones preferentes no convertibles y acciones preferentes u ordinarias sin opción de venta [véase el párrafo 11.8(d)];
 - (b) una permuta financiera de tasas de interés que da lugar a un flujo de efectivo positivo o negativo o un compromiso a plazo para comprar materias primas cotizadas o instrumentos financieros que se pueden liquidar en efectivo o que, a su liquidación, pueden tener un flujo de efectivo positivo o negativo, porque estas permutas financieras y contratos a término no cumplen la condición del párrafo 11.9(a);
 - (c) opciones y contratos de futuros, porque los rendimientos a los tenedores no son fijos y no se cumple la condición del párrafo 11.9(a); y
 - (d) inversiones en deuda convertible, porque el rendimiento para los tenedores puede variar con el precio de las acciones del emisor y no solo con las tasas de interés de mercado.
- 11.11A Una entidad no evaluará de nuevo la **clasificación** de un instrumento financiero después del **reconocimiento** inicial.

Reconocimiento inicial de activos financieros y pasivos financieros

- 11.12 Una entidad solo reconocerá un activo financiero o un pasivo financiero cuando se convierta en una parte de las condiciones contractuales del instrumento.

Medición inicial

- 11.13 Al reconocer inicialmente un activo financiero o un pasivo financiero, una entidad lo medirá al precio de la transacción (incluyendo los **costos de transacción** excepto en la medición inicial de los activos y pasivos financieros que se miden posteriormente al valor razonable con cambios en resultados) excepto si:
- (a) el activo financiero es una cuenta por cobrar (véase el párrafo 11.13A); o
 - (b) el acuerdo constituye, en efecto, una transacción de financiación para la entidad (para un pasivo financiero) o la contraparte (para un activo financiero) del acuerdo (véase el párrafo 11.13B).
- 11.13A Una cuenta por cobrar comercial se reconocerá inicialmente por el importe determinado por la aplicación de la Sección 23, a menos que el acuerdo constituya, en efecto, una transacción de financiación y la entidad no aplique la opción del párrafo 23.38. Para tales acuerdos, la entidad medirá la cuenta por cobrar comercial de acuerdo con el párrafo 11.13B.
- 11.13B Un acuerdo constituye una transacción de financiación si el pago se aplaza más allá de los términos comerciales normales, por ejemplo, proporcionando crédito sin interés a un comprador por la venta de bienes, o se financia a una tasa de interés que no es una tasa de mercado, por ejemplo, un préstamo sin interés o a una tasa de interés por debajo del mercado realizado a un empleado. Si el acuerdo constituye una transacción de financiación, la entidad medirá el activo financiero o pasivo financiero al **valor presente** de los pagos futuros, descontados a una tasa de interés de mercado para un instrumento de deuda similar determinado en el reconocimiento inicial.

Ejemplos—activos financieros

- 1 Para un préstamo a largo plazo concedido a otra entidad, se reconoce una cuenta por cobrar al valor presente de la cuenta por cobrar en efectivo (incluyendo los pagos por intereses y el reembolso del principal) de esa entidad.
- 2 Para los bienes vendidos a un cliente con crédito a corto plazo, se reconoce una cuenta por cobrar por el importe determinado por la aplicación de la Sección 23, que normalmente es el precio de la factura.
- 3 Para una partida vendida a un cliente con un crédito a dos años sin intereses, se reconoce una cuenta por cobrar al valor actual de la cuenta por cobrar en efectivo descontada utilizando las tasas de interés prevalecientes en el mercado para una cuenta por cobrar similar. El precio de venta en efectivo actual normalmente se aproximará al valor actual de la cuenta por cobrar en efectivo descontada a la tasa de mercado apropiada.

- 4 Para una compra en efectivo de las acciones ordinarias de otra entidad, la inversión se reconoce al importe de efectivo pagado para adquirir las acciones.

Ejemplos—pasivos financieros

- 1 Para un préstamo recibido de un banco, inicialmente se reconoce una cuenta por pagar al valor presente de la cuenta por pagar en efectivo al banco (por ejemplo, incluyendo los pagos por intereses y el reembolso del principal).
- 2 Para bienes comprados a un proveedor a crédito a corto plazo, se reconoce una cuenta por pagar al importe sin descontar debido al proveedor, que normalmente es el precio de la factura.

Medición posterior

11.14 Al final de cada **periodo sobre el que se informa**, una entidad medirá los instrumentos financieros de la siguiente forma, sin deducir los costos de transacción en que pudiera incurrir en la venta u otro tipo de disposición:

- (a) Los instrumentos de deuda que cumplan las condiciones del párrafo 11.8(b) se medirán al **costo amortizado** utilizando el **método del interés efectivo**. Los párrafos 11.15 a 11.20 proporcionan una guía para determinar el costo amortizado utilizando el método del interés efectivo. Los instrumentos de deuda que se clasifican como activos corrientes o **pasivos** corrientes se medirán al importe no descontado del efectivo u otra contraprestación que se espera pagar o recibir (por ejemplo, el neto del deterioro de valor—véanse los párrafos 11.21 a 11.26) a menos que el acuerdo constituya, en efecto, una transacción de financiación (véanse los párrafos 11.13 y 11.13B). Las cuentas comerciales por cobrar que se clasifiquen como activos corrientes se medirán por el importe no descontado del efectivo u otra contraprestación que se espere recibir (es decir, neto de deterioro), a menos que el acuerdo constituya, en efecto, una transacción de financiación y la entidad no aplique la opción del párrafo 23.38.
- (b) Los compromisos para recibir un préstamo que cumplan las condiciones del 11.8(c) se medirán al costo (que en ocasiones es cero) menos el deterioro del valor.
- (c) Las inversiones en acciones preferentes no convertibles y en acciones ordinarias o preferentes sin opción de venta se medirán de la siguiente manera (la Sección 12 proporciona una guía sobre el valor razonable):
- (i) si las acciones cotizan en bolsa o su valor razonable se puede medir de otra forma con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado, la inversión se medirá al valor razonable con cambios en el valor razonable reconocidos en el resultado del periodo; y
- (ii) todas las demás inversiones se medirán al costo menos el deterioro del valor.

Para los activos financieros de (a), (b) y (c)(ii), debe evaluarse el deterioro del valor o la incobrabilidad. Los párrafos 11.21 a 11.26 proporcionan guías.

11.14A Los **dividendos** se reconocerán en el resultado del periodo solo cuando:

- (a) se establezca el derecho de la entidad a recibir el pago;
- (b) sea **probable** que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con el dividendo; y
- (c) el importe del dividendo pueda ser medido de forma fiable.

Costo amortizado y método del interés efectivo

11.15 El **costo amortizado de un activo financiero o un pasivo financiero** en cada **fecha de presentación** es el neto de los siguientes importes:

- (a) el importe al que se mide en el reconocimiento inicial el activo financiero o el pasivo financiero;
- (b) menos los reembolsos del principal;

- (c) más o menos la **amortización** acumulada utilizando el método del interés efectivo, de cualquier diferencia existente entre el importe en el reconocimiento inicial y el importe al vencimiento;
- (d) menos, en el caso de un activo financiero, cualquier reducción (reconocida directamente o mediante el uso de una cuenta correctora) por deterioro del valor o incobrabilidad.

Los activos financieros y los pasivos financieros que no tengan establecida una tasa de interés, que no estén relacionados con un acuerdo que constituye una transacción de financiación y que se clasifiquen como activos corrientes o pasivos corrientes se medirán inicialmente a un importe no descontado de acuerdo con el párrafo 11.13. Por lo tanto, el apartado (c) no se aplica a estos.

- 11.16 El método del interés efectivo es un método de cálculo del costo amortizado de un activo o un pasivo financiero (o de un grupo de activos financieros o pasivos financieros) y de distribución del **ingreso** por intereses o **gasto** por intereses a lo largo del periodo correspondiente. La **tasa de interés efectiva** es la tasa de descuento que iguala exactamente los flujos de efectivo por cobrar o por pagar estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento financiero o cuando sea adecuado, en un periodo más corto, con el **importe en libros** del activo financiero o pasivo financiero. La tasa de interés efectiva se determina sobre la base del importe en libros del activo financiero o pasivo financiero en el momento del reconocimiento inicial. Según el método del interés efectivo:
- (a) el costo amortizado de un activo (pasivo) financiero es el valor presente de los flujos de efectivo por cobros (pagos) futuros descontados a la tasa de interés efectiva; y
 - (b) el gasto (ingreso) por intereses en un periodo es igual al importe en libros del pasivo (activo) financiero al principio de un periodo multiplicado por la tasa de interés efectiva para el periodo.
- 11.17 Al calcular la tasa de interés efectiva, una entidad estimará los flujos de efectivo teniendo en cuenta todas las condiciones contractuales del instrumento financiero (por ejemplo, pagos anticipados, opciones de compra y similares) y pérdidas crediticias conocidas en las que se haya incurrido, pero no tendrá en cuenta las posibles pérdidas crediticias esperadas futuras en las que no se haya incurrido todavía.
- 11.18 Al calcular la tasa de interés efectiva, una entidad amortizará cualquier comisión relacionada, cargas financieras pagadas o recibidas (por ejemplo, “puntos”), costos de transacción y otras primas o descuentos a lo largo de la vida esperada del instrumento, excepto en los casos que siguen. La entidad utilizará un periodo más corto si ese es el periodo al que se refieren las comisiones, cargas financieras pagadas o recibidas, costos de transacción, primas o descuentos. Este será el caso cuando la variable con la que se relacionan las comisiones, las cargas financieras pagadas o recibidas, los costos de transacción, las primas o los descuentos, se ajuste a las tasas del mercado antes del vencimiento esperado del instrumento. En este caso, el periodo de amortización adecuado es el periodo hasta la siguiente fecha de revisión.
- 11.19 Para activos y pasivos financieros a tasa de interés variable, la reestimación periódica de los flujos de efectivo para reflejar cambios en las tasas de interés de mercado altera la tasa de interés efectiva. Si se reconoce inicialmente un activo o un pasivo financiero a tasa de interés variable por un importe igual al principal por cobrar o por pagar al vencimiento, la nueva estimación de los pagos por intereses futuros no tiene, normalmente, efecto significativo en el importe en libros del activo o pasivo.
- 11.20 Si una entidad revisa sus estimaciones de pagos o cobros, ajustará el importe en libros del activo financiero o pasivo financiero (o grupos de instrumentos financieros) para reflejar los flujos de efectivo reales y estimados ya revisados. La entidad volverá a calcular el importe en libros computando el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados, utilizando la tasa de interés efectiva original del instrumento financiero. La entidad reconocerá el ajuste como ingreso o gasto en el resultado en la fecha de la revisión.

Ejemplo de determinación del costo amortizado para un préstamo a cinco años utilizando el método del interés efectivo

El 1 de enero de 20X0, una entidad adquiere un bono por 900 u. m., incurriendo en unos costos de transacción de 50 u. m.^(a) Los intereses de 40 u. m. se cobran anualmente, al final del periodo, durante los cinco años siguientes (31 de diciembre de 20X0—31 de diciembre de 20X4).

A 31 de diciembre de 20X4, el bono tiene un rescate obligatorio de 1.100 u. m.

Año	Importe en libros al principio del periodo	Ingresos por intereses al 6,9584%*	Entrada de efectivo	Importe en libros al final del periodo
	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.
20X0	950,00	66,11	(40,00)	976,11

Ejemplo de determinación del costo amortizado para un préstamo a cinco años utilizando el método del interés efectivo				
20X1	976,11	67,92	(40,00)	1.004,03
20X2	1.004,03	69,86	(40,00)	1.033,89
20X3	1.033,89	71,94	(40,00)	1.065,83
20X4	1.065,83	74,17	(40,00)	1.100,00
			(1.100,00)	—
* La tasa de interés efectiva de 6,9584 por cien es la tasa que descuenta los flujos de efectivo esperados del bono al importe en libros inicial:				
$40 \div (1,069584)^1 + 40 \div (1,069584)^2 + 40 \div (1,069584)^3 + 40 \div (1,069584)^4 + 1.140 \div (1,069584)^5 = 950$				
(a)	En esta publicación, los importes monetarios se denominan en “unidades monetarias” (u. m.).			

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

Reconocimiento

- 11.21 Al final de cada periodo sobre el que se informa, una entidad evaluará si existe evidencia objetiva de deterioro de cualquier activo financiero que se mida al costo o al costo amortizado. Cuando exista evidencia objetiva de deterioro del valor, la entidad reconocerá inmediatamente una pérdida por deterioro del valor en resultados.
- 11.22 La evidencia objetiva de que un activo financiero o un grupo de activos está deteriorado incluye información observable que requiera la atención del tenedor del activo respecto a los siguientes sucesos que causan la pérdida:
- (a) dificultades financieras significativas del emisor o del obligado;
 - (b) infracciones del contrato, tales como incumplimientos o moras en los pagos de los intereses o del principal;
 - (c) el acreedor, por razones económicas o legales relacionadas con dificultades financieras del deudor, otorga a éste concesiones que no le habría otorgado en otras circunstancias;
 - (d) pase a ser **probable** que el deudor entre en quiebra o en otra forma de reorganización financiera; o
 - (e) los datos observables que indican que ha habido una disminución medible en los flujos futuros de efectivo estimados de un grupo de activos financieros desde su reconocimiento inicial, aunque la disminución no pueda todavía identificarse con activos financieros individuales incluidos en el grupo, tales como condiciones económicas adversas nacionales o locales o cambios adversos en las condiciones del sector industrial.
- 11.23 Otros factores también pueden constituir una prueba de deterioro de valor, como los cambios significativos con un efecto adverso que hayan tenido lugar en el entorno tecnológico, de mercado, económico o legal en el que opera el deudor o el emisor.
- 11.24 Una entidad evaluará el deterioro del valor de los siguientes activos financieros de forma individual:
- (a) todos los instrumentos de patrimonio con independencia de su significatividad; y
 - (b) otros activos financieros que son significativos individualmente.

Una entidad evaluará otros activos financieros por deterioro del valor individualmente o agrupados sobre la base de características similares de riesgo crediticio.

Medición

- 11.25 Una entidad medirá una pérdida por deterioro del valor de los siguientes activos financieros medidos al costo o costo amortizado de la siguiente forma:

- (a) Para un activo financiero medido al costo amortizado de acuerdo con el párrafo 11.14(a), la pérdida por deterioro es la diferencia entre el importe en libros del activo y el valor presente de los flujos de efectivo futuros estimados, descontados utilizando la tasa de interés efectiva original del activo. Si este activo financiero tiene una tasa de interés variable, la tasa de descuento para medir cualquier pérdida por deterioro de valor será la tasa de interés efectiva actual, determinada según el contrato.
- (b) Para un activo financiero medido al costo menos el deterioro del valor de acuerdo con los párrafos 11.14(b) y 11.14(c)(ii), la pérdida por deterioro es la diferencia entre el importe en libros del activo y la mejor estimación (que necesariamente tendrá que ser una aproximación) del importe (que podría ser cero) que la entidad recibiría por el activo si se vendiera en la fecha sobre la que se informa.

Reversión

- 11.26 Si, en periodos posteriores, el importe de una pérdida por deterioro del valor disminuye y la disminución puede relacionarse objetivamente con un hecho ocurrido con posterioridad al reconocimiento del deterioro (tal como una mejora en la calificación crediticia del deudor), la entidad revertirá la pérdida por deterioro reconocida con anterioridad, ya sea directamente o mediante el ajuste de una cuenta correctora. La reversión no dará lugar a un importe en libros del activo financiero (neto de cualquier cuenta correctora) que exceda al importe en libros que habría tenido si anteriormente no se hubiese reconocido la pérdida por deterioro del valor. La entidad reconocerá el importe de la reversión en los resultados inmediatamente.
- 11.27 [Eliminado]
- 11.28 [Eliminado]
- 11.29 [Eliminado]
- 11.30 [Eliminado]
- 11.31 [Eliminado]
- 11.32 [Eliminado]

Baja en cuentas de un activo financiero

- 11.33 Una entidad dará de baja en cuentas un activo financiero solo cuando, bien:
- (a) expiren o se liquiden los derechos contractuales sobre los flujos de efectivo del activo financiero;
 - (b) la entidad transfiera sustancialmente a terceros todos los riesgos y recompensas de la propiedad del activo financiero; o
 - (c) la entidad, a pesar de haber conservado algunos riesgos y ventajas inherentes a la propiedad significativos, ha transferido el control del activo a otra parte, y éste tiene la capacidad práctica de vender el activo en su integridad a una tercera parte no relacionada y es capaz de ejercer esa capacidad unilateralmente y sin necesidad de imponer restricciones adicionales sobre la transferencia—en este caso, la entidad:
 - (i) dará de baja en cuentas el activo; y
 - (ii) reconocerá por separado cualesquiera derechos y obligaciones conservados o creados en la transferencia.

El importe en libros del activo transferido deberá distribuirse entre los derechos u obligaciones conservados y transferidos sobre la base de sus valores razonables relativos en la fecha de la transferencia. Los derechos y obligaciones de nueva creación deberán medirse al valor razonable en esa fecha. Cualquier diferencia entre la contraprestación recibida y el importe reconocido y dado de baja en cuentas de acuerdo con este párrafo deberá ser reconocido en resultados en el periodo de la transferencia.
- 11.34 Si una transferencia no da lugar a una baja en cuentas porque la entidad ha conservado riesgos y ventajas significativos inherentes a la propiedad del activo transferido, la entidad continuará reconociendo el activo transferido en su integridad, y reconocerá un pasivo financiero por la contraprestación recibida. El activo y pasivo no deberá compensarse. En periodos posteriores, la entidad reconocerá cualquier ingreso por el activo transferido y cualquier gasto incurrido por el pasivo financiero.
- 11.35 Si un transferidor otorgase garantías distintas del efectivo (tales como instrumentos de deuda o de patrimonio) al receptor de la transferencia, la contabilización de la garantía por ambas partes dependerá de si la segunda

tiene el derecho a vender o volver a pignorar la garantía y de si la primera ha incurrido en incumplimiento. Ambos contabilizarán la garantía colateral de la siguiente forma:

- (a) si el receptor de la transferencia tiene, por contrato o costumbre, el derecho de vender o volver a pignorar la garantía, el transferidor reclasificará ese activo en su **estado de situación financiera** (por ejemplo, como un activo prestado, un instrumento de patrimonio pignorado o una cuenta por cobrar recomprada) de forma separadamente de otros activos;
- (b) si el receptor de la transferencia vendiera la garantía pignorada, reconocerá los ingresos procedentes de la venta y un pasivo medido a su valor razonable por su obligación de devolver la garantía;
- (c) si el transferidor incumpliese de acuerdo con los términos del contrato y dejase de estar capacitado para rescatar la garantía colateral, la dará de baja en cuentas y el receptor de la transferencia la reconocerá como su activo medido inicialmente al valor razonable, o, si ya la hubiera vendido, dará de baja su obligación de devolver la garantía; y
- (d) excepto por lo dispuesto en el apartado (c), el transferidor continuará registrando la garantía colateral como su activo y el receptor de la transferencia no reconocerá la garantía colateral como un activo.

Ejemplo—transferencia que cumple las condiciones para la baja en cuentas

Una entidad vende un grupo de sus cuentas por cobrar a un banco por un importe inferior a su importe nominal. La entidad continúa gestionando los cobros procedentes de los deudores en nombre del banco, incluyendo el envío mensual de estados, y el banco paga a la entidad una comisión a tasa de mercado por la administración de las cuentas por cobrar. La entidad está obligada a remitir puntualmente al banco todos los importes cobrados, pero no tiene una obligación con el banco si los deudores se retrasan en el pago o no pagan. En este caso, la entidad ha transferido al banco sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad de las cuentas por cobrar. Por consiguiente, elimina las cuentas por cobrar de su estado de situación financiera (es decir, las da de baja en cuentas) y no muestra ningún pasivo por los importes recibidos del banco. La entidad reconoce una pérdida calculada como la diferencia entre el importe en libros de las cuentas por cobrar en el momento de la venta y el importe recibido del banco. La entidad reconoce un pasivo en la medida en que ha cobrado los fondos de los deudores, pero no los ha remitido todavía al banco.

Ejemplo—transferencia que no cumple las condiciones para la baja en cuentas

Los hechos son los mismos que los del ejemplo anterior, excepto porque la entidad ha acordado volver a comprarle al banco las cuentas por cobrar del deudor cuyo principal o intereses hayan vencido hace más de 120 días. En este caso, la entidad ha conservado el riesgo de que los deudores se retrasen en el pago o no paguen—un riesgo significativo con respecto a las cuentas por cobrar. Por consiguiente, la entidad no trata las cuentas por cobrar como si se hubiesen vendido al banco y no las da de baja en cuentas. En su lugar, trata los importes obtenidos del banco como un préstamo garantizado por las cuentas por cobrar. La entidad continúa reconociendo las cuentas por cobrar como un activo hasta que se hayan cobrado o dado de baja por incobrables.

Baja en cuentas de un pasivo financiero

- 11.36 Una entidad solo dará de baja en cuentas un pasivo financiero (o una parte de un pasivo financiero) cuando se haya extinguido—esto es, cuando la obligación especificada en el contrato haya sido pagada, cancelada o haya expirado.
- 11.37 Si un prestamista y un prestatario intercambian instrumentos financieros con condiciones sustancialmente diferentes, las entidades contabilizarán la transacción como una cancelación del pasivo financiero original y el reconocimiento de uno nuevo. Similarmente, una entidad contabilizará una modificación sustancial de las condiciones de un pasivo financiero existente o de una parte de él (sea atribuible o no a las dificultades financieras del deudor) como una cancelación del pasivo financiero original y el reconocimiento de uno nuevo.

- 11.38 La entidad reconocerá en los resultados cualquier diferencia entre el importe en libros del pasivo financiero (o de una parte del pasivo financiero) cancelado o transferido a un tercero y la contraprestación pagada, incluyendo cualquier activo transferido que sea diferente del efectivo o el pasivo asumido.

Información a revelar

- 11.39 La siguiente información a revelar hace referencia a la información a revelar para pasivos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados. Las entidades que solo tienen instrumentos financieros básicos (y, por lo tanto, no aplican la Parte II de la Sección 11) no tendrán ningún pasivo financiero medido al valor razonable con cambios en resultados y, por lo tanto, no necesitarán revelar esta información.

Información a revelar sobre las políticas contables de instrumentos financieros

- 11.40 De acuerdo con el párrafo 8.5, una entidad revelará la información **material o con importancia relativa** sobre la política contable. La información sobre la **base (o bases) de medición** de los instrumentos financieros utilizada al preparar los estados financieros se espera que sea información sobre políticas contables material o con importancia relativa.

Estado de situación financiera—categorías de activos financieros y pasivos financieros

- 11.41 Una entidad revelará los importes en libros de cada una de las siguientes categorías de activos financieros y pasivos financieros en la fecha sobre la que se informa, en total, en el estado de situación financiera o en las notas:
- (a) activos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados (párrafo 11.14(c)(i) y párrafo 11.54);
 - (b) activos financieros que son instrumentos de deuda medidos al costo amortizado [párrafo 11.14(a)];
 - (c) activos financieros que son instrumentos de patrimonio medidos al costo menos deterioro del valor (párrafo 11.14(c)(ii) y párrafo 11.54);
 - (d) pasivos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados (párrafo 11.54);
 - (e) pasivos financieros medidos al costo amortizado [párrafo 11.14(a)]; y
 - (f) compromisos de préstamo medidos al costo menos deterioro del valor [párrafo 11.14(b)].
- 11.42 Una entidad revelará información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar la significatividad que los instrumentos financieros suponen para su **situación financiera** y su **rendimiento financiero**. Por ejemplo, para las deudas a largo plazo, esta información normalmente incluiría los plazos y condiciones del instrumento de deuda (tal como la tasa de interés, vencimiento, plazos de reembolso y restricciones que el instrumento de deuda impone a la entidad).
- 11.43 Una entidad revelará un análisis de la antigüedad, por referencia a la fecha de vencimiento, de las cuentas por cobrar comerciales y otros activos financieros medidos al costo amortizado en la fecha de presentación, mostrando por separado:
- (a) el costo amortizado de los activos financieros antes de ajustar cualquier reducción (directa o mediante una cuenta correctora) por deterioro o incobrabilidad [véase el párrafo 11.15(d)]; y
 - (b) cualquier reducción (directa o mediante una cuenta correctora) por deterioro o incobrabilidad [véase el párrafo 11.15(d)].
- 11.43A Una entidad revelará un análisis de vencimiento para los pasivos financieros por categoría [véase el párrafo 11.41(d) y (e)]. El análisis de vencimiento incluirá los vencimientos contractuales restantes. Los importes contractuales revelados en el análisis de vencimiento son los flujos de efectivo contractuales no descontados.
- 11.43B Al preparar la información a revelar en los párrafos 11.43 y 11.43A, una entidad utilizará los intervalos de tiempo que considere más útiles. Por ejemplo, para el párrafo 11.43 los intervalos de tiempo podrían ser:
- (a) hasta un mes;
 - (b) más de un mes y no más de tres meses;
 - (c) más de tres meses y no más de un año;

- (d) a más de un año y no más de cinco años; y
 - (e) más de cinco años.
- 11.44 Si una **medida** fiable del valor razonable deja de estar disponible, o no está disponible sin esfuerzo o costo desproporcionado cuando se proporciona esta exención para los instrumentos financieros que se requeriría en otro caso que se midiera a valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con esta Norma, la entidad revelará ese hecho, el importe en libros de los instrumentos financieros, y, si se ha usado la exención por esfuerzo o costo desproporcionado, las razones por las que una medición fiable del valor razonable involucraría un esfuerzo o costo desproporcionado.

Activos financieros transferidos que no cumplen los requisitos para ser dados de baja

- 11.45 Si una entidad ha transferido activos financieros a una tercera parte en una transacción que no cumple las condiciones para la baja en cuentas (véanse los párrafos 11.33 a 11.35), la entidad revelará para cada clase de estos activos financieros:
- (a) la naturaleza de los activos;
 - (b) la naturaleza de los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad a los que la entidad continúe expuesta; y
 - (c) el importe en libros de los activos o de cualesquiera pasivos asociados que la entidad continúe reconociendo.

Garantía

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

Incumplimientos y otras infracciones de préstamos por pagar

- 11.47 En el caso de los **préstamos por pagar** reconocidos en la fecha de presentación para los que exista una infracción de los términos o un incumplimiento de las condiciones del principal, los intereses, el fondo de amortización para cancelación de deudas o el reembolso que no se haya subsanado en la fecha de presentación, la entidad revelará lo siguiente:
- (a) detalles de esa infracción o incumplimiento;
 - (b) el importe en libros de los préstamos por pagar relacionados en la fecha de presentación; y
 - (c) si la infracción o incumplimiento ha sido corregido o si se han renegociado las condiciones de los préstamos por pagar antes de la fecha de autorización para emisión de los estados financieros.

Partidas de ingresos, gastos, ganancias o pérdidas

- 11.48 Una entidad revelará las siguientes partidas de ingresos, gastos, ganancias o pérdidas:
- (a) ingresos, gastos, ganancias o pérdidas, incluidos los cambios al valor razonable reconocidos en:
 - (i) activos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados;
 - (ii) pasivos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados;
 - (iii) activos financieros medidos al costo amortizado; y
 - (iv) pasivos financieros medidos al costo amortizado.
 - (b) ingresos por intereses totales y los gastos por intereses totales (calculados utilizando el método del interés efectivo) por activos financieros y pasivos financieros que no se miden al valor razonable con cambios en resultados; y
 - (c) el importe de las pérdidas por deterioro de valor para cada clase de activo financiero.

Parte II de la Sección 11

Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros

Alcance de la Parte II de la Sección 11

- 11.49 Parte II de la Sección 11 se aplica a todos los instrumentos financieros excepto a los siguientes:
- (a) los cubiertos por la Parte I de la Sección 11.
 - (b) las inversiones en **subsidiarias**, y **asociadas** y **acuerdos conjuntos** que se contabilicen de acuerdo con la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados*, la Sección 14 *Inversiones en Asociadas* o la Sección 15 *Inversiones en Acuerdos Conjuntos*.
 - (c) los derechos y obligaciones de los empleadores procedentes de planes de **beneficios a los empleados** (véase la Sección 28 *Beneficios a los Empleados*).
 - (d) los derechos procedentes de **contratos de seguro** a menos que el contrato de seguro pudiera dar lugar a una pérdida a cualquiera de las partes como consecuencia de condiciones contractuales que no tienen relación con:
 - (i) cambios en el riesgo asegurado;
 - (ii) cambios en las tasas de cambio en moneda extranjera; o
 - (iii) un incumplimiento por parte de una de las contrapartes.
 - (e) instrumentos financieros que cumplan la definición de patrimonio propio de la entidad, incluyendo el componente de patrimonio de **instrumentos financieros compuestos** emitidos por la entidad (véase la Sección 22 *Pasivos y Patrimonio*).
 - (f) **arrendamientos** dentro del alcance de la Sección 20 *Arrendamientos*. Por lo tanto, la Parte II de la Sección 11 se aplica a los arrendamientos que podrían dar lugar a una pérdida para el arrendador o el arrendatario como resultado de los términos contractuales que no están relacionados:
 - (i) cambios en el precio de los **activos** arrendados;
 - (ii) cambios en las tasas de cambio en moneda extranjera;
 - (iii) cambios en los pagos de arrendamiento basados en las tasas de interés variables del mercado; o
 - (iv) un incumplimiento por parte de una de las contrapartes.
 - (g) los requerimientos de medición no se aplican a contratos de contraprestación contingente en una **combinación de negocios** (véase la Sección 19 *Combinaciones de negocios y Plusvalía*) cuyo valor razonable no pueda ser medido de forma fiable sin un costo o esfuerzo desproporcionado en la fecha de adquisición (véase el párrafo 19.27).
 - (h) los instrumentos financieros, contratos y obligaciones bajo **transacciones con pagos basados en acciones** a los que se aplica la Sección 26 *Pagos basados en Acciones*.
 - (i) los activos que se reembolsan contabilizados de acuerdo con la Sección 21 *Provisiones y Contingencias* (véase el párrafo 21.9).
 - (j) derechos y obligaciones dentro del alcance de la Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* que son instrumentos financieros, excepto para las cuentas comerciales por cobrar que no se contabilizan de acuerdo con la Parte I de la Sección 11.
 - (k) **contratos de garantía financiera** emitidos a título gratuito cuando el deudor especificado es otra entidad del **grupo** (véase el párrafo 21.1A). La Parte II de la Sección 11 es de aplicación a otros contratos de garantía financiera emitidos.
- 11.50 La mayoría de los contratos para la compra o venta de una partida no financiera, tales como materias primas cotizadas, **inventarios, propiedades, planta y equipo** se excluyen de esta sección porque no son activos financieros. Sin embargo, la Parte II de la Sección 11 esta sección se aplica a todos los contratos que imponen riesgos al comprador o vendedor que no son típicos de los contratos de compra o venta de elementos no financieros. Por ejemplo, la Parte II de la Sección 11 esta sección se aplica a todos los contratos que puedan dar lugar a una pérdida para el comprador o el vendedor como consecuencia de las condiciones del contrato que no están relacionadas con cambios en el precio de partidas no financieras, cambios en tasas de cambio en moneda extranjera, o un incumplimiento por parte de una de las contrapartes.

- 11.51 Además de los contratos descritos en el párrafo 11.50, la Parte II de la Sección 11 se aplica a los contratos de compra o venta de elementos no financieros si el contrato puede liquidarse por su importe neto en **efectivo** u otro instrumento financiero, o mediante el intercambio de instrumentos financieros como si se tratara de instrumentos financieros, con la siguiente excepción: los contratos que se celebraron y se mantienen con el fin de recibir o entregar un elemento no financiero de acuerdo con los requerimientos de compra, venta o utilización previstos por la entidad no son instrumentos financieros a efectos de la Sección 11.

Reconocimiento inicial de activos financieros y pasivos financieros

- 11.52 Una entidad solo reconocerá un activo financiero o un pasivo financiero cuando se convierta en una parte de las condiciones contractuales del instrumento.

Medición inicial

- 11.53 Cuando se reconoce inicialmente un activo financiero o pasivo financiero, una entidad lo medirá por su **valor razonable**, que es normalmente el precio de transacción.

Medición posterior

- 11.54 Al final de cada **periodo sobre el que se informa**, una entidad medirá todos los instrumentos financieros que queden dentro del alcance de la Parte II de la Sección 11 al valor razonable y reconocerá los cambios en el valor razonable en el **resultado del periodo**, excepto en el caso de:
- (a) que algunos cambios en el valor razonable de los **instrumentos de cobertura** en una relación de cobertura designada deban reconocerse inicialmente en **otro resultado integral** según el párrafo 11.69; y
 - (b) instrumentos de **patrimonio sin cotización pública** y cuyo valor razonable no pueda medirse de otra forma con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado, así como los contratos vinculados con tales instrumentos que, en el caso de ejercerse, darán lugar a la entrega de tales instrumentos, los cuales deberán medirse al costo menos deterioros de valor.
- 11.55 Los **dividendos** se reconocerán en el resultado del periodo solo cuando:
- (a) se establezca el derecho de la entidad a recibir el pago;
 - (b) sea **probable** que la entidad reciba los beneficios económicos asociados con el dividendo; y
 - (c) el importe del dividendo pueda ser medido de forma fiable.
- 11.56 Si la medida fiable del valor razonable ya no está disponible sin esfuerzo o costo desproporcionado para un instrumento de patrimonio, o contrato vinculado a este instrumento que si se ejerciera daría lugar a la entrega de esos instrumentos sin cotización pública pero medidos al valor razonable con cambios en resultados, su valor razonable en la última fecha en la que se midió el instrumento con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado se tratará como el costo del instrumento. La entidad medirá el instrumento a este importe de costo menos deterioro de valor, hasta que sea capaz de determinar una medida fiable del valor razonable sin esfuerzo o costo desproporcionado.

Valor razonable

- 11.57 Una entidad aplicará la guía sobre el valor razonable de la Sección 12 a las mediciones del valor razonable de acuerdo con la Sección 11.
- 11.58 El valor razonable de un pasivo financiero que es exigible a la vista no es inferior al importe pagadero a la vista, descontado desde la primera fecha en que se podría requerir el pago del importe.

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

- 11.59 Una entidad aplicará las guías sobre deterioro del valor de los párrafos 11.21 a 11.26 a los activos financieros medidos al costo menos el deterioro del valor de acuerdo con la Parte II de la Sección 11.

Baja en cuentas de un activo financiero o un pasivo financiero

- 11.60 Una entidad aplicará los requerimientos para la **baja en cuentas** de los párrafos 11.33 a 11.38 a los activos financieros y los pasivos financieros a los que se aplica la Sección 11.

Contabilidad de coberturas

- 11.61 Si se cumplen los criterios especificados, una entidad puede designar una relación de cobertura entre un instrumento de cobertura y una **partida cubierta** de forma que se cumplan las condiciones para la contabilidad de coberturas. La contabilidad de coberturas permite que se reconozcan en resultados al mismo tiempo la ganancia o pérdida en el instrumento de cobertura y en la partida cubierta.
- 11.62 Para cumplir las condiciones para la contabilidad de coberturas, una entidad cumplirá todas las condiciones siguientes:
- (a) la entidad designará y documentará las relaciones de cobertura de forma que el riesgo que se cubre, la partida cubierta y el instrumento de cobertura estén claramente identificados y el riesgo en la partida cubierta es el riesgo que se cubre con el instrumento de cobertura.
 - (b) el riesgo cubierto es uno de los riesgos especificados en el párrafo 11.63.
 - (c) el instrumento de cobertura es como se especifica en el párrafo 11.64.
 - (d) la entidad espera que el instrumento de cobertura sea altamente efectivo en compensar el riesgo cubierto designado. La **eficacia de una cobertura** es el grado en el que los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo de la partida cubierta que son directamente atribuibles al riesgo cubierto se compensen con los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo del instrumento de cobertura.
- 11.63 Esta Norma permite la contabilidad de coberturas solo para los siguientes riesgos:
- (a) riesgo de tasa de interés de un instrumento de deuda medido a su costo amortizado;
 - (b) riesgo de tasa de cambio en moneda extranjera o de tasa de interés en un **compromiso firme** o en una **transacción prevista altamente probable**;
 - (c) riesgo de precio de una materia prima cotizada que una entidad mantiene o en un compromiso firme o una transacción prevista altamente probable de comprar o vender una materia prima cotizada; y
 - (d) riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera en una inversión neta en un **negocio en el extranjero**.

El riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera de un instrumento de deuda medido al costo amortizado no se ha incluido en la lista porque la contabilidad de coberturas no tendría ningún efecto significativo sobre los **estados financieros**. Las cuentas, pagarés y préstamos por cobrar y por pagar básicos se miden habitualmente al costo amortizado [véase el párrafo 11.5(d)]. Esto incluiría las cuentas por pagar denominadas en una moneda extranjera. El párrafo 30.10 requiere que cualquier cambio en el **importe en libros** de la cuenta por pagar debido a un cambio en la tasa de cambio se reconozca en resultados. Por lo tanto, tanto el cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura (la permuta financiera de divisas) como el cambio en el importe en libros de la cuenta por pagar relativa al cambio en la tasa de cambio se reconocerían en resultados y deberían compensarse entre sí excepto en lo que respecta a la diferencia entre la tasa de contado (a la que se mide el **pasivo**) y la tasa a plazo (a la que se mide la permuta).

- 11.64 Esta Norma solo permite la contabilidad de coberturas si el instrumento de cobertura cumple todos los plazos y condiciones siguientes:
- (a) es una permuta de tasa de interés, una permuta financiera de diferencias de cambio, contrato de intercambio a término de moneda extranjera o un contrato a término de cambio de materia prima cotizada que se espera que sea altamente efectivo para compensar un riesgo identificado en el párrafo 11.63 que se designa como riesgo cubierto;
 - (b) involucra una parte externa a la **entidad que informa** (es decir, externa al **grupo**, segmento o entidad individual que informa).
 - (c) su **importe nocional** es igual al importe designado del principal o al importe nocional de la partida cubierta;
 - (d) tiene una fecha de vencimiento especificada no posterior a:
 - (i) el vencimiento del instrumento financiero cubierto;

- (ii) la liquidación esperada del compromiso de compra o venta de la materia prima cotizada; o
 - (iii) la ocurrencia de la muy altamente probable transacción de moneda extranjera prevista o de la transacción con una materia prima cotizada que se cubre.
- (e) no tiene pago anticipado, terminación anticipada o características ampliadas.

Cobertura del riesgo de tasas de interés fijas de un instrumento financiero reconocido o riesgo de precio de materias primas cotizadas de una materia prima cotizada en poder de la entidad

- 11.65 Si se cumplen las condiciones del párrafo 11.62 y el riesgo cubierto es la exposición a una tasa de interés fija de un instrumento de deuda medido al costo amortizado o el riesgo de precio de la materia prima cotizada que se posee, la entidad:
- (a) reconocerá el instrumento de cobertura como un activo o pasivo y el cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura en resultados; y
 - (b) reconocerá el cambio en el valor razonable de la partida cubierta relacionada con el riesgo cubierto en resultados y como un ajuste al importe en libros de la partida cubierta.
- 11.66 Si el riesgo cubierto es el riesgo de la tasa de interés fijo de un instrumento de deuda medido al costo amortizado, la entidad reconocerá la liquidación neta en efectivo periódica sobre la permuta de tasa de interés que es el instrumento de cobertura en resultados en el periodo en que se acumula (o devenga) la liquidación neta.
- 11.67 Normalmente, la entidad interrumpirá la contabilidad de coberturas especificada en el párrafo 11.65 si:
- (a) el instrumento de cobertura expirase, fuese vendido o resuelto;
 - (b) la cobertura dejase de cumplir las condiciones especificadas en el párrafo 11.62 para la contabilidad de coberturas; o
 - (c) la entidad revocase la designación.
- 11.68 Si la contabilidad de coberturas se interrumpe y la partida cubierta es un activo o un pasivo registrado al costo amortizado que no ha sido dado de baja en cuentas, cualesquiera ganancias o pérdidas reconocidas como ajustes en el importe en libros de la partida cubierta se amortizará en el resultado utilizando el **método del interés efectivo** a lo largo de la vida restante de la partida cubierta.

Cobertura del riesgo de tasas de interés variable de un instrumento financiero reconocido, del riesgo de tasa de cambio de moneda extranjera o del riesgo de precio de materia prima cotizada en un compromiso firme o en una transacción prevista altamente probable, o de una inversión neta en un negocio en el extranjero

- 11.69 Si las condiciones del párrafo 11.62 se cumplen y el riesgo cubierto es:
- (a) el riesgo de tasa de interés variable de un instrumento de deuda medido a costo amortizado;
 - (b) el riesgo de moneda extranjera en un compromiso firme o en una transacción prevista altamente probable;
 - (c) el riesgo de precio de materias primas cotizadas en un compromiso firme o en una transacción prevista altamente probable; o
 - (d) el riesgo de tasa de cambio de moneda extranjera en una inversión neta en un negocio en el extranjero,

la entidad deberá reconocer en otro resultado integral la parte del cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura que fue eficaz en la compensación del cambio en el valor razonable o flujos de efectivo esperados de la partida cubierta. La entidad reconocerá en el resultado del periodo en cada periodo cualquier exceso (en términos absolutos) del cambio acumulado en el valor razonable del instrumento de cobertura sobre el cambio acumulado en el valor razonable de los flujos de efectivo esperados de la partida cubierta desde el comienzo de la cobertura (denominado algunas veces ineficacia de cobertura). La ganancia o pérdida en la cobertura reconocida en el otro resultado integral se reclasificará en resultados cuando la partida cubierta se reconozca

en el resultado del periodo, sujeto a los requerimientos del párrafo 11.71. Sin embargo, el importe acumulado de cualquier diferencia de cambio que esté relacionada con una cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero reconocida en otro resultado integral no se reclasificará al resultado del periodo en el momento de la disposición o disposición parcial del negocio en el extranjero.

- 11.70 Si el riesgo cubierto es el riesgo de la tasa de interés variable de un instrumento de deuda medido al costo amortizado, la entidad reconocerá posteriormente en resultados la liquidación neta en efectivo periódica de la permuta de tasa de interés que es el instrumento de cobertura en el periodo en que se acumula (o devenga) la liquidación neta.
- 11.71 Normalmente, la entidad discontinuará de forma prospectiva la contabilidad de coberturas especificada en el párrafo 11.69 si:
- (a) el instrumento de cobertura expirase, fuese vendido o resuelto;
 - (b) la cobertura dejase de cumplir los criterios del párrafo 11.62 para la contabilidad de coberturas;
 - (c) en una cobertura de una transacción prevista, la referida transacción ya no es altamente probable; o
 - (d) la entidad revocase la designación.

Si ya no se espera que ocurra la transacción prevista o si el instrumento de deuda cubierto medido al costo amortizado se da de baja en cuentas, cualquier ganancia o pérdida en el instrumento de cobertura que haya sido reconocida directamente en el otro resultado integral se reclasificará al resultado del periodo.

Información a revelar

- 11.72 Una entidad que aplique la Parte II de la Sección 11 hará todas las revelaciones requeridas en la Parte I de la Sección 11 incorporando en esa información a revelar los instrumentos financieros que están dentro del alcance de la Parte II de la Sección 11, así como los que están dentro del alcance de la Parte I de la Sección 11. Además, si la entidad utiliza contabilidad de coberturas, revelará la información adicional de los párrafos 11.73 a 11.75.
- 11.73 Una entidad revelará la siguiente información de forma separada para coberturas de cada uno de los cuatro tipos de riesgo descritos en el párrafo 11.63:
- (a) una descripción de la cobertura;
 - (b) una descripción de los instrumentos financieros designados como instrumentos de cobertura y de sus valores razonables en la **fecha de presentación**; y
 - (c) la naturaleza de los riesgos cubiertos, incluyendo una descripción de la partida cubierta.
- 11.74 Si una entidad utiliza la contabilidad de coberturas para una cobertura de riesgo de tasa de interés fijo o de precio de una materia prima cotizada que posea (párrafos 11.65 a 11.68), revelará lo siguiente:
- (a) el importe del cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura reconocido en el resultado del periodo; y
 - (b) el importe del cambio en el valor razonable de la partida cubierta reconocido en el resultado del periodo.
- 11.75 Si una entidad utiliza la contabilidad de coberturas para una cobertura de riesgo de tasa de interés variable, riesgo de tasa de cambio, riesgo de precio de materia prima cotizada en un compromiso en firme o transacción prevista altamente probable, o inversión neta en un negocio en el extranjero (párrafos 11.69 a 11.71), revelará lo siguiente:
- (a) los periodos en los que se espera que se produzcan los flujos de efectivo y cuándo se espera que afecten al resultado;
 - (b) una descripción de las transacciones previstas para las que se haya utilizado anteriormente la contabilidad de coberturas, pero cuya ocurrencia ya no se espere;
 - (c) el importe del cambio en el valor razonable del instrumento de cobertura que se reconoció en otro resultado integral durante el periodo (párrafo 11.69);
 - (d) el importe reclasificado al resultado del periodo (párrafos 11.69 y 11.71); y
 - (e) el importe de cualquier exceso del cambio acumulado en el valor razonable del instrumento de cobertura sobre el cambio acumulado en el valor razonable de los flujos de efectivo esperados que se reconoció en el resultado del periodo (párrafo 11.69).

Sección 12

Medición del Valor Razonable

Alcance de esta sección

- 12.1 Esta sección se aplica cuando otra sección requiere o permite medir el **valor razonable** o revelar información sobre las mediciones del valor razonable, excepto:
- (a) **transacciones con pagos basados en acciones** que queden dentro del alcance de la Sección 26 *Pagos basados en Acciones*; y
 - (b) las transacciones de arrendamiento dentro del alcance de la Sección 20 *Arrendamientos*.
- 12.2 La información a revelar requerida por esta Norma no se requiere para:
- (a) **activos del plan** medidos a valor razonable de acuerdo con la Sección 28 *Beneficios a los Empleados*;
 - (b) **activos** para los que el **importe recuperable** es el valor razonable menos los costos de disposición de acuerdo con la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*.

Medición

Objetivo de la medición del valor razonable

- 12.3 El objetivo de una medición del valor razonable es estimar el precio al que tendría lugar una **transacción ordenada** (no una transacción forzada) para vender un activo o transferir un **pasivo entre participantes del mercado** en la fecha de medición bajo las condiciones actuales del mercado (un precio de salida en la fecha de medición).

Principios de medición

- 12.4 El valor razonable es el precio que se recibiría por vender un activo o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes de mercado, en la fecha de la medición. El valor razonable es una medición basada en el mercado, no una medición específica de la entidad. Una entidad medirá el valor razonable utilizando los mismos supuestos que los participantes en el mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo. La intención de la entidad de mantener el activo o liquidar el pasivo no es relevante.
- 12.5 Una entidad tendrá en cuenta las características del activo o pasivo al medir el valor razonable, de la misma forma en que los participantes del mercado las tendrían en cuenta al fijar el precio de dicho activo o pasivo en la fecha de la medición. Dichas características incluyen:
- (a) la condición y localización del activo; y
 - (b) restricciones, si las hubiera, sobre la venta o uso del activo.
- 12.6 Una entidad asumirá que la transacción de venta del activo o transferencia del pasivo tiene lugar:
- (a) en el **mercado principal** del activo o pasivo; o
 - (b) en ausencia de un mercado principal, en el **mercado más ventajoso** para el activo o pasivo.
- 12.7 La entidad debe tener acceso al mercado principal (o más ventajoso) en la fecha de la medición. En ausencia de evidencia en contrario, una entidad asumirá que el mercado en el que la entidad realizaría normalmente una transacción de venta del activo o transferencia del pasivo será el mercado principal o, en ausencia de un mercado principal, el mercado más ventajoso. Incluso si no existe un mercado observable, la entidad asumirá que tiene lugar una transacción en la fecha de medición que le sirva de base para estimar el valor razonable.
- 12.8 Una entidad ignorará los **costos de transacción** cuando utilice el precio en el mercado principal (o más ventajoso) para medir el valor razonable del activo o pasivo. Los costos de transacción no son una característica de un activo o un pasivo; más bien, son específicos de una transacción.
- 12.9 Si la localización es una característica del activo, una entidad ajustará el precio en el mercado principal (o más ventajoso) por los costos, si los hubiera, en los que se incurriría para transportar el activo desde su localización actual hasta ese mercado.

Máximo y mejor uso de los activos no financieros

- 12.10 Al realizar una medición a valor razonable de un activo no financiero una entidad tendrá en cuenta la capacidad del participante de mercado para generar beneficios económicos mediante la utilización del activo para su **máximo y mejor uso** o mediante la venta de éste a otro participante de mercado que utilizaría el activo para su máximo y mejor uso.
- 12.11 El máximo y mejor uso de un activo no financiero tendrá en cuenta la utilización del activo que sea físicamente posible, legalmente permisible y financieramente factible de la forma siguiente:
- (a) un uso que es físicamente posible tendrá en cuenta las características físicas del activo que los participantes del mercado tendrían en cuenta al fijar el precio del activo (por ejemplo, localización o dimensión de una propiedad);
 - (b) un uso legalmente permitido tiene en cuenta cualquier restricción legal sobre el uso del activo que los participantes en el mercado tendrían en cuenta a la hora de fijar el precio del activo (por ejemplo, las regulaciones de urbanismo aplicables a una propiedad); y
 - (c) un uso financieramente viable tiene en cuenta si dicho uso genera los **ingresos o flujos de efectivo** adecuados que los participantes en el mercado requerirían de una inversión en ese activo destinado a tal uso.
- 12.12 Una entidad asumirá que el uso presente por parte de una entidad de un activo no financiero es el máximo y mejor, a menos que el mercado u otros factores sugieran que un uso diferente por los participantes del mercado maximizaría el valor del activo.
- 12.13 Si un activo no financiero proporciona el máximo valor a los participantes en el mercado a través de su uso en combinación con otros activos (y pasivos), una entidad asumirá que el activo se utilizaría con esos otros activos (y pasivos) y que esos otros activos (y pasivos) estarían disponibles para los participantes en el mercado. Una entidad hará los supuestos congruentes sobre el mayor y mejor uso de un activo no financiero para todos los activos (para los que el mayor y mejor uso es relevante) con los que se utilizaría el activo.

Técnicas de valoración

- 12.14 Si no se puede observar el precio de un activo o pasivo idéntico, una entidad medirá el valor razonable utilizando otra técnica de valoración. La entidad utilizará una técnica de valoración que sea apropiada en las circunstancias y para la cual haya suficientes datos disponibles para medir el valor razonable. La entidad maximizará el uso de **datos de entrada observables** relevantes y minimizará el uso de **datos de entrada no observables**.
- 12.15 Tres enfoques de valoración ampliamente utilizados son el enfoque de mercado, el enfoque del costo y el enfoque del ingreso. Una entidad utilizará enfoques de valoración congruentes con uno o más de esos enfoques:
- (a) *el enfoque de mercado* utiliza como dato de entrada los precios y otra información relevante generada por transacciones de mercado que implican activos, pasivos o un grupo de activos y pasivos idénticos o, similares, tales como un **negocio**. Por ejemplo, algunas técnicas de valoración coherentes con el enfoque de mercado utilizan a menudo múltiplos de mercado procedentes de un conjunto de comparables.
 - (b) *el enfoque del costo* calcula el importe que se requeriría actualmente para reemplazar la capacidad de servicio de un activo (a menudo denominado "costo de reemplazo actual").
 - (c) *el enfoque del ingreso* convierte los importes futuros (por ejemplo, flujos de efectivo o ingresos y **gastos**) en un único importe actual (es decir, descontado). Las técnicas de valoración que utilizan el enfoque del ingreso incluyen:
 - (i) técnicas de **valor presente**;
 - (ii) modelos de valoración de opciones; y
 - (iii) el método del exceso de ganancias de varios periodos, que se utiliza para medir el valor razonable de algunos **activos intangibles**.
- 12.16 Una entidad contabilizará las revisiones resultantes de un cambio en la técnica de valoración, o de una modificación en su aplicación, como un cambio en la **estimación contable** en la Sección 10. Sin embargo, una entidad no está obligada a aplicar los requerimientos de información en la Sección 10 para un cambio en la estimación contable resultante de una modificación en una técnica de valoración o en su aplicación.
- 12.17 Un activo o un pasivo medido a valor razonable puede tener un precio de oferta y un precio de demanda (por ejemplo, un dato de entrada de un mercado de intermediarios). De ser así, una entidad medirá el valor

razonable del activo o pasivo utilizando el precio dentro del diferencial entre el precio de compra y el de venta que sea más representativo del valor razonable en las circunstancias. La entidad utilizará este precio para medir el valor razonable independientemente de cómo clasifique la entidad los datos de entrada dentro de la jerarquía del valor razonable (es decir, Nivel 1, Nivel 2 o Nivel 3, véanse los párrafos 12.22 a 12.27). Una entidad puede, pero no está obligada a, utilizar los precios de oferta para las posiciones de activos y los precios de demanda para las posiciones de pasivos. Esta sección no impide que una entidad utilice precios de mercado medios u otras convenciones de precios, dentro de un diferencial de oferta-demanda, que son utilizados por los participantes del mercado como un recurso práctico para las mediciones del valor razonable.

Medición fiable del valor razonable

- 12.18 Se esperaría que una técnica de valoración lleve a una **medición fiable** del valor razonable si:
- (a) la técnica refleja de forma razonable la forma en que el mercado podría esperarse que fijase el precio del activo; y
 - (b) los datos de entrada de la técnica representen razonablemente las expectativas del mercado y midan los factores de riesgo y rentabilidad inherentes al activo.
- 12.19 El valor razonable de las inversiones en activos que no tengan un precio de mercado cotizado en un **mercado activo** se puede medir con fiabilidad si:
- (a) la variabilidad en el rango de mediciones del valor razonable no es significativa para ese activo; o
 - (b) las probabilidades de las diversas mediciones dentro del rango puedan evaluarse y utilizarse razonablemente para estimar el valor razonable.
- 12.20 La variabilidad en el rango de mediciones razonables del valor razonable de activos que no tienen un precio de mercado cotizado no sea significativa en numerosas situaciones. Normalmente, una entidad puede estimar el valor razonable de un activo adquirido de un tercero. Sin embargo, si el rango de medidas razonables del valor razonable es significativo y las probabilidades de las diversas medidas no pueden evaluarse razonablemente, entonces no hay disponible una medida fiable del valor razonable.
- 12.21 Si ya no se dispone de una medición fiable del valor razonable de un activo que se mide por su valor razonable [o no está disponible sin un costo o esfuerzo desproporcionado cuando se establece una exención por costo o esfuerzo desproporcionado; por ejemplo, véanse los párrafos 11.14(c) y 11.54(b)], una entidad utilizará en su lugar su **importe en libros** en la última fecha en que el activo pudo medirse de forma fiable como su nuevo costo. La entidad medirá el activo a este importe de costo menos **deterioro de valor** hasta que se encuentre disponible una medida fiable del valor razonable (o pase a estar disponible sin un esfuerzo o costo desproporcionado cuando se proporciona esta exención).

Jerarquía del valor razonable

- 12.22 Para lograr congruencia y comparabilidad en las mediciones del valor razonable y la información relacionada, una entidad aplicará una jerarquía de valor razonable, clasificando en tres niveles (Nivel 1, Nivel 2 y Nivel 3) los datos de entrada de las técnicas de valoración utilizadas para medir el valor razonable. Esta jerarquía de valor razonable otorga la máxima prioridad a los precios cotizados sin ajustar en mercados activos para activos o pasivos idénticos (datos de Nivel 1) y la prioridad más baja a los datos de entrada no observables (datos de Nivel 3). En algunos casos, una entidad puede clasificar los datos de entrada utilizados para medir el valor razonable de un activo o un pasivo dentro de diferentes niveles de la jerarquía de valor razonable. En estos casos, una entidad clasificará toda la medición del valor razonable al nivel del dato de entrada de nivel más bajo que sea significativo para toda la medición.

Datos de entrada de Nivel 1

- 12.23 Los datos de entrada de Nivel 1 son precios cotizados sin ajustar en mercados activos para activos o pasivos idénticos a los que la entidad puede acceder en la fecha de medición. Un precio cotizado en un mercado activo proporciona la evidencia más fiable del valor razonable. Una entidad utilizará un precio cotizado en un mercado activo para medir el valor razonable siempre que dicho precio esté disponible.
- 12.24 Si una entidad mantiene una posición en un único activo o pasivo (incluida una posición que comprenda muchos activos o pasivos idénticos, como una tenencia de **instrumentos financieros**) y el activo o pasivo se negocia en un mercado activo, la entidad medirá el valor razonable del activo o pasivo multiplicando el precio de cotización del activo o pasivo individual por la cantidad que mantiene. La medición del valor razonable del activo o pasivo se clasificará dentro del Nivel 1.

Datos de entrada de Nivel 2

- 12.25 Los datos de entrada de Nivel 2 son datos de entrada observables directa o indirectamente—distintos de los precios cotizados incluidos en el Nivel 1—para el activo o pasivo. Los datos de entrada de Nivel 2 incluyen:
- (a) precios cotizados en mercados activos para activos o pasivos que son similares al activo o pasivo.
 - (b) precios cotizados en mercados que no son actuales para activos o pasivos que son similares o idénticos al activo o pasivo.
 - (c) datos de entrada observables que no sean precios cotizados para el activo o pasivo, por ejemplo:
 - (i) tasas de interés y curvas de rendimiento observables en intervalos cotizados comúnmente;
 - (ii) volatilidades implícitas; y
 - (iii) diferenciales de crédito.
 - (d) datos de entrada corroborados por el mercado.
- 12.26 Si una entidad ajusta una variable de Nivel 2 de una manera que es significativa para toda la medición y utiliza variables no observables significativas, la entidad podría necesitar categorizar la medición del valor razonable dentro del Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable.

Datos de entrada de Nivel 3

- 12.27 Los datos de entrada de Nivel 3 son datos de entrada no observables para el activo o pasivo. Una entidad desarrollará datos de entrada no observables utilizando la mejor información disponible en esas circunstancias, que puede incluir datos propios de la entidad. Al desarrollar los datos de entrada no observables, se permite que una entidad comience con sus propios datos, pero ajustará estos datos si la información razonablemente disponible indica que otros participantes del mercado utilizarían datos diferentes o hay algo particular de la entidad que no está disponible para otros participantes del mercado (por ejemplo, una sinergia específica de la entidad). Una entidad no necesita realizar esfuerzos exhaustivos para obtener información sobre las suposiciones de los participantes en el mercado. Sin embargo, la entidad tendrá en cuenta toda la información sobre las suposiciones de los participantes en el mercado que esté razonablemente disponible.

Información a revelar

- 12.28 Una entidad revelará para cada **clase de activos** y pasivos medidos al valor razonable en el **estado de situación financiera** después del **reconocimiento** inicial:
- (a) el importe en libros al final del **periodo sobre el que se informa**;
 - (b) el nivel de la jerarquía del valor razonable dentro del cual se clasifican las mediciones del valor razonable en su totalidad (Nivel 1, Nivel 2 o Nivel 3); y
 - (c) una descripción de la técnica (o técnicas) de valoración que la entidad ha utilizado para las mediciones del valor razonable, ya sean recurrentes o no recurrentes, clasificadas en el Nivel 2 y Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, así como los datos utilizados en la medición del valor razonable.
- 12.29 Para las mediciones del valor razonable recurrentes clasificadas en el Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, una entidad revelará las ganancias o pérdidas totales del periodo reconocidas en:
- (a) el **resultado del periodo**, y las partidas del resultado del periodo en las que se reconocen esas ganancias o pérdidas; y
 - (b) el **otro resultado integral**, y las partidas del otro resultado integral en las que se reconocen esas ganancias o pérdidas.
- 12.30 Una entidad determinará las clases adecuadas de activos y pasivos sobre la base de:
- (a) la naturaleza, características y riesgos del activo o pasivo; y
 - (b) el nivel de la jerarquía del valor razonable dentro del que se clasifica la medición del valor razonable.
- 12.31 Una clase de activos y pasivos, a menudo, requerirá mayor desglose que el correspondiente a partidas presentadas en el estado de situación financiera; en este caso, una entidad revelará información suficiente para permitir la conciliación con las partidas presentadas en las partidas del estado de situación financiera.

12.32 Una entidad presentará la información a revelar de tipo cuantitativo requerida por los párrafos 12.28 a 12.31 en forma de tabla, a menos que sea más útil otro formato.

Sección 13 Inventarios

Alcance de esta sección

- 13.1 Esta sección establece los principios para el reconocimiento y medición de los **inventarios**. Los inventarios son **activos**:
- (a) poseídos para ser vendidos en el curso normal del negocio;
 - (b) en proceso de producción con vistas a esa venta; o
 - (c) en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios.
- 13.2 Esta sección se aplica a todos los inventarios, excepto a:
- (a) [eliminado]
 - (b) **instrumentos financieros** (véase la Sección 11 *Instrumentos Financieros*); y
 - (c) los **activos biológicos** relacionados con la **actividad agrícola y productos agrícolas** en el punto de cosecha o recolección (véase la Sección 34 *Actividades Especiales*).
- 13.2A Los requerimientos de información de esta sección se aplican a los activos con derecho a devolución clasificados como existencias [véase el párrafo 23A.24(c)]. Los activos con derecho a devolución se reconocen y miden de acuerdo con los párrafos 23A.23 a 23A.29 y no de acuerdo con esta sección.
- 13.3 Esta sección no se aplica a la medición de los inventarios mantenidos por:
- (a) productores de productos agrícolas y forestales, de productos agrícolas tras la cosecha o recolección y de minerales y productos minerales, en la medida en que se midan por su **valor razonable menos el costo de venta con cambios en resultados**; o
 - (b) intermediarios que comercian con materias primas cotizadas, que midan sus inventarios al valor razonable menos costos de venta, con cambios en resultados.

Medición de los inventarios

- 13.4 Una entidad medirá los inventarios al importe menor entre el costo y el precio de venta estimado menos los costos de terminación y venta.

Costo de los inventarios

- 13.5 Una entidad incluirá en el costo de los inventarios todos los costos de compra, costos de transformación y otros costos incurridos para darles su condición y ubicación actuales.

Costos de adquisición

- 13.6 El costo de adquisición de los inventarios comprenderá el precio de compra, los aranceles de importación y otros impuestos (que no sean recuperables posteriormente de las autoridades fiscales) y transporte, manejo y otros costos directamente atribuibles a la adquisición de bienes, materiales y servicios. Los descuentos comerciales, las rebajas y otras partidas similares se deducirán para determinar el costo de adquisición.
- 13.7 Una entidad puede adquirir inventarios con pago aplazado. En algunos casos, el acuerdo contiene de hecho un elemento de financiación implícito, por ejemplo, una diferencia entre el precio de compra para condiciones normales de crédito y el importe de pago aplazado. En estos casos, la diferencia se reconocerá como **gasto** por intereses a lo largo del periodo de financiación y no se añadirá al costo de los inventarios.

Costos de transformación

- 13.8 Los costos de transformación de los inventarios comprenderán aquellos costos directamente relacionados con las unidades producidas, tales como la mano de obra directa. También comprenderán una parte, calculada de forma sistemática, de los costos indirectos de producción, variables o fijos, en los que se haya incurrido para transformar las materias primas en productos terminados. Son costos indirectos fijos de producción los que permanecen relativamente constantes, con independencia del volumen de producción, tales como la **depreciación** y mantenimiento de los edificios y equipos de la fábrica, así como el costo de gestión y administración de la planta. Son costos indirectos variables los que varían directamente, o casi directamente, con el volumen de producción obtenida, tales como los materiales y la mano de obra indirecta.

Distribución de los costos indirectos de producción

- 13.9 Una entidad distribuirá los costos indirectos fijos de producción entre los costos de transformación sobre la base de la capacidad normal de los medios de producción. Capacidad normal es la producción que se espera conseguir en circunstancias normales, considerando el promedio de varios periodos o temporadas, y teniendo en cuenta la pérdida de capacidad que resulta de las operaciones previstas de mantenimiento. Puede usarse el nivel real de producción siempre que se aproxime a la capacidad normal. La cantidad de costo indirecto fijo distribuido a cada unidad de producción no se incrementará como consecuencia de un nivel bajo de producción, ni por la existencia de capacidad ociosa. Los costos indirectos no distribuidos se reconocerán como gastos del periodo en que han sido incurridos. En periodos de producción anormalmente alta, la cantidad de costo indirecto distribuido a cada unidad de producción se disminuirá, de manera que no se valoren los inventarios por encima del costo. Los costos indirectos variables se distribuirán, a cada unidad de producción, sobre la base del nivel real de uso de los medios de producción.

Producción conjunta y subproductos

- 13.10 El proceso de producción puede dar lugar a la fabricación simultánea de más de un producto. Este es el caso, por ejemplo, de la producción conjunta o de la producción de productos principales junto a subproductos. Cuando los costos de las materias primas o los costos de transformación de cada producto no sean identificables por separado, una entidad los distribuirá entre los productos utilizando bases coherentes y racionales. La distribución puede basarse, por ejemplo, en el valor de ventas relativo de cada producto ya sea como producción en curso, en el momento en que los productos comienzan a poder identificarse por separado, o cuando se complete el proceso productivo. La mayoría de los subproductos, por su propia naturaleza, no poseen un valor material o con importancia relativa. Cuando este sea el caso, la entidad los medirá al precio de venta, menos el costo de terminación y venta, deduciendo este importe del costo del producto principal. Como resultado de esta distribución, el **importe en libros** del producto principal no resultará **significativamente** diferente de su costo.

Otros costos incluidos en los inventarios

- 13.11 Una entidad incluirá otros costos en el costo de los inventarios solo en la medida en que se haya incurrido en ellos para dar a los mismos su condición y ubicación actuales.
- 13.12 Una entidad que aplica el párrafo 11.65(b) ajusta el importe en libros de una materia prima cotizada (**partida cubierta**) mantenida por el cambio en el **valor razonable** de la partida cubierta relacionada con el riesgo cubierto.

Costos excluidos de los inventarios

- 13.13 Son ejemplos de costos excluidos del costo de los inventarios, y por tanto reconocidos como gastos del periodo en el que se incurren, los siguientes:
- (a) las cantidades anormales de desperdicio de materiales, mano de obra u otros costos de producción;
 - (b) costos de almacenamiento, a menos que sean necesarios durante el proceso productivo, previos a un proceso de elaboración ulterior;
 - (c) los costos indirectos de administración que no hayan contribuido a dar a los inventarios su condición y ubicación actuales; y

- (d) los costos de venta.
- 13.14 [Eliminado]

Costo de los productos agrícolas recolectados de activos biológicos

- 13.15 La Sección 34 requiere que los inventarios que comprenden productos agrícolas, que una entidad haya cosechado o recolectado de sus activos biológicos, deben medirse, en el momento de su **reconocimiento** inicial, por su valor razonable menos los costos estimados de venta en el punto de su cosecha o recolección. Éste pasará a ser el costo de los inventarios en esa fecha, para la aplicación de esta sección.

Técnicas de medición del costo, tales como el costo estándar, el método de los minoristas y el precio de compra más reciente

- 13.16 Una entidad puede utilizar técnicas tales como el método del costo estándar, el método de los minoristas o el precio de compra más reciente para medir el costo de los inventarios, si los resultados se aproximan al costo. Los costos estándares se establecerán a partir de niveles normales de consumo de materias primas, suministros, mano de obra, eficiencia y utilización de la capacidad. En este caso, las condiciones de cálculo se revisarán de forma regular y, si es preciso, se cambiarán los estándares siempre y cuando esas condiciones hayan variado. El método de los minoristas mide el costo reduciendo el precio de venta del inventario por un porcentaje apropiado de margen bruto.

Fórmulas de cálculo del costo

- 13.17 Una entidad medirá el costo de los inventarios de partidas que no son habitualmente intercambiables y de los bienes y servicios producidos y segregados para proyectos específicos, utilizando identificación específica de sus costos individuales.
- 13.18 Una entidad medirá el costo de los inventarios, distintos de los tratados en el párrafo 13.17, utilizando los métodos de primera entrada primera salida (FIFO) o costo promedio ponderado. Una entidad utilizará la misma fórmula de costo para todos los inventarios que tengan una naturaleza y uso similares. Para los inventarios con una naturaleza o uso diferente, puede estar justificada la utilización de fórmulas de costo también diferentes. El método última entrada primera salida (LIFO) no está permitido en esta Normas.

Deterioro del valor de los inventarios

- 13.19 Los párrafos 27.2 a 27.4 requieren que una entidad evalúe al final de cada **periodo sobre el que se informa** si los inventarios están deteriorados, es decir, si el importe en libros no es totalmente recuperable (por ejemplo, por daños, obsolescencia o precios de venta decrecientes). Si una partida (o grupos de partidas) de inventario está deteriorada esos párrafos requieren que la entidad mida el inventario a su precio de venta menos los costos de terminación y venta y que reconozca una pérdida por **deterioro de valor**. Los mencionados párrafos requieren también, en algunas circunstancias, la reversión del deterioro anterior.

Reconocimiento como un gasto

- 13.20 Cuando los inventarios se vendan, la entidad reconocerá el importe en libros de éstos como un gasto en el periodo en el que se reconozcan los correspondientes **ingresos de actividades ordinarias**.
- 13.21 El costo de ciertos inventarios puede ser incorporado a otras cuentas de activo, por ejemplo, los inventarios que se emplean como componentes de los trabajos realizados, por la entidad, para los elementos de propiedades, planta y equipo de propia construcción. Los inventarios distribuidos a otro activo de esta forma se contabilizan posteriormente de acuerdo con la sección de esta Norma aplicable a ese tipo de activo.

Información a revelar

- 13.22 Una entidad revelará la siguiente información:

- (a) las **políticas contables** adoptadas para la medición de los inventarios, incluyendo la fórmula del costo utilizada;
- (b) el importe total en libros de los inventarios, y los importes parciales según la **clasificación** que resulte apropiada para la entidad;
- (c) el importe de los inventarios reconocido como gasto durante el periodo;
- (d) las pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en el resultado de acuerdo con la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*; y
- (e) el importe en libros total de los inventarios pignorados en garantía del cumplimiento de **pasivos**.

Sección 14

Inversiones en Asociadas

Alcance de esta sección

- 14.1 Esta sección se aplicará a la contabilización de las **asociadas** en **estados financieros consolidados** y en los **estados financieros** de un inversor que no es una **controladora** pero tiene una inversión en una o más asociadas. El párrafo 9.26 establece los requerimientos para la contabilización de asociadas en **estados financieros separados**.

Definición de asociadas

- 14.2 Una asociada es una entidad sobre la que el inversor tiene una influencia significativa.
- 14.3 Influencia significativa es el poder de intervenir en las decisiones de política financiera y de operación de la asociada, sin llegar a tener el **control** ni el **control conjunto** de ésta:
- (a) si un inversor mantiene, directa o indirectamente (por ejemplo, a través de subsidiarias), el 20 por ciento o más del poder de voto en la asociada, se supone que tiene influencia significativa, a menos que pueda demostrarse claramente que tal influencia no existe;
 - (b) a la inversa, si un inversor mantiene, directa o indirectamente (por ejemplo, a través de subsidiarias), menos del 20 por ciento del poder de voto en la asociada, se supone que no tiene influencia significativa, a menos que pueda demostrarse claramente que tal influencia existe; y
 - (c) la existencia de otro inversor que posea una participación mayoritaria o sustancial no impide que un inversor tenga influencia significativa.

Medición—elección de política contable

- 14.4 Un inversor contabilizará todas sus inversiones en asociadas utilizando una de las siguientes opciones:
- (a) el modelo de costo del párrafo 14.5;
 - (b) el método de la participación del párrafo 14.8; o
 - (c) el modelo del **valor razonable** del párrafo 14.9.

Modelo del costo

- 14.5 Un inversor medirá sus inversiones en asociadas, distintas de aquellas para las que hay un precio de cotización publicado (véase el párrafo 14.7) al costo menos las **pérdidas por deterioro del valor** acumuladas reconocidas de acuerdo con la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*.
- 14.6 El inversor reconocerá los dividendos y otras distribuciones recibidas procedentes de la inversión como **ingresos**, sin tener en cuenta si las distribuciones proceden de ganancias acumuladas de la asociada surgidas antes o después de la fecha de adquisición.
- 14.7 Un inversor medirá sus inversiones en asociadas para las que hay un precio de cotización publicado mediante el modelo del valor razonable (véase el párrafo 14.9).

Método de la participación

- 14.8 Según el método de la participación, una inversión en patrimonio se reconocerá inicialmente al precio de la transacción (incluyendo los **costos de transacción**) y se ajustará posteriormente para reflejar la participación del inversor tanto en el **resultado del periodo** como en **otro resultado integral** de la asociada:
- (a) *distribuciones y otros ajustes al importe en libros*. Las distribuciones recibidas de la asociada reducirán el **importe en libros** de la inversión. Podrían también requerirse ajustes al importe en libros como consecuencia de cambios en el patrimonio de la asociada que surjan de partidas de otro resultado integral.

- (b) *derechos de voto potenciales.* Aunque se tienen en cuenta los derechos de voto potenciales al decidir si se existe influencia significativa, un inversor medirá su participación en los resultados del periodo y otro resultado integral de la asociada y su participación en los cambios del patrimonio de la asociada en función de las participaciones en la propiedad actuales. Esas mediciones no reflejarán el posible ejercicio o facultad de conversión de los derechos de voto potenciales.
- (c) *plusvalía implícita y ajustes del valor razonable.* En el momento de la adquisición de la inversión en una asociada, un inversor contabilizará cualquier diferencia (tanto si es positiva como si fuera negativa) entre el costo de adquisición y la participación del inversor en los valores razonables de los **activos** identificables netos de la asociada, de acuerdo con los párrafos 19.22 a 19.24 y 19.34. Un inversor ajustará su participación en las pérdidas o ganancias de la asociada después de la adquisición, para contabilizar la **depreciación** o **amortización** adicional de los activos depreciables o amortizables (incluyendo la **plusvalía**) de la asociada, calculadas sobre la base del exceso de sus valores razonables con respecto a sus importes en libros en el momento de adquirir la inversión.
- (d) *deterioro del valor.* Si existen indicios de que la inversión en una asociada puede haberse deteriorado, el inversor comprobará el deterioro de valor de todo el importe en libros de la inversión—incluidos los **instrumentos financieros** que, en esencia, formen parte de la inversión neta del inversor en la asociada, de acuerdo con la Sección 27, como un único activo. Un instrumento financiero cuya liquidación no está prevista ni es probable que se produzca en un futuro previsible es, en esencia, parte de la inversión neta del inversor (por ejemplo, esto puede incluir acciones preferentes o cuentas por cobrar o préstamos a largo plazo). Un inversor deberá aplicar la Sección 11 a cualquier instrumento financiero de este tipo antes de aplicar este párrafo o el párrafo 14.8(h). No se comprobará por separado el deterioro del valor de cualquier plusvalía que se haya incluido como parte del importe en libros de la inversión en la asociada, sino que formará parte de la comprobación de deterioro del valor de la inversión en su conjunto.
- (e) *transacciones del inversor con asociadas.* El inversor eliminará las ganancias y pérdidas no realizadas procedentes de las transacciones ascendentes (de la asociada al inversor) y descendentes (del inversor a la asociada) en función de la participación en la propiedad del inversor en la asociada. Las pérdidas no realizadas en estas transacciones pueden proporcionar evidencia de un deterioro del valor del activo transferido.
- (f) *fecha de los estados financieros de la asociada.* Al aplicar el método de la participación, el inversor utilizará los estados financieros de la asociada en la misma fecha que los estados financieros del inversor a menos que resulte **impracticable**. Si fuera impracticable, el inversor utilizará los estados financieros más recientes disponibles de la asociada, realizando ajustes para reflejar los efectos de las transacciones o sucesos significativos ocurridos entre los finales del periodo contable sobre el que se informa.
- (g) *políticas contables de la asociada.* Si la asociada aplica **políticas contables** que difieren de las del inversor, el inversor ajustará los estados financieros de la asociada para reflejar las políticas contables del inversor a fin de aplicar el método de la participación, a menos que resulte impracticable.
- (h) *pérdidas por encima de la inversión.* Si una participación de un inversor en las pérdidas de la asociada iguala o excede al importe en libros de su inversión en ésta, dejará de reconocer su participación en las pérdidas adicionales. La inversión en una asociada es el importe en libros de la inversión determinado mediante el método de la participación, junto con cualquier instrumento financiero que, en esencia, forme parte de la inversión neta del inversor en la asociada [véase el párrafo 14.8(d)] Una vez que la participación del inversor se reduzca a cero, éste reconocerá las pérdidas adicionales mediante una **provisión** (véase la Sección 21 *Provisiones y Contingencias*) solo en la medida en que el inversor haya incurrido en **obligaciones implícitas** o legales o haya efectuado pagos en nombre de la asociada. Si la asociada presentara ganancias con posterioridad, el inversor volverá a reconocer su participación en esas ganancias solo después de que su participación en ellas iguale a su participación en las pérdidas no reconocidas.
- (i) *discontinuación del método de la participación.* Un inversor dejará de aplicar el método de la participación a partir de la fecha en que cese de tener una influencia significativa.
- (i) si la asociada pasa a ser una subsidiaria o una **entidad controlada de forma conjunta un negocio conjunto**, el inversor procederá a medir de nuevo la participación en el patrimonio que mantenía anteriormente al valor razonable y reconocerá las pérdidas o ganancias resultantes, si las hubiere, en el resultado del periodo.
- (ii) si un inversor pierde influencia significativa sobre una asociada como resultado de una disposición completa o parcial de su inversión, dará de baja en cuentas a la asociada y

reconocerá en los resultados la diferencia entre, por una parte, la suma de los importes recibidos más el valor razonable de cualquier participación conservada y, por otra, el importe en libros de la inversión en la asociada incluyendo la plusvalía en la fecha en la que se pierde la influencia significativa. A partir de entonces, el inversor contabilizará cualquier participación retenida mediante el uso de la Sección 11 *Instrumentos Financieros*.

- (iii) si un inversor pierde influencia significativa por motivos distintos de una disposición parcial de su inversión el importe en libros de la inversión en esa fecha como una nueva base de costo y contabilizará las inversiones utilizando la Sección 11.

Modelo del valor razonable

- 14.9 Cuando se reconoce una inversión en una asociada inicialmente, un inversor la medirá al precio de la transacción. El precio de transacción excluye los costos de transacción.
- 14.10 En cada **fecha de presentación**, un inversor medirá sus inversiones en asociadas al valor razonable, con cambios en el valor razonable reconocidos en los resultados, utilizando la guía de medición del valor razonable de la Sección 12 *Medición del Valor Razonable*. Un inversor que utilice el modelo del valor razonable utilizará el modelo del costo para cualquier inversión en una asociada cuyo valor razonable no pueda medirse de forma fiable sin costos o esfuerzos desproporcionados.

Presentación de los estados financieros

- 14.11 Un inversor clasificará las inversiones en asociadas como activos no corrientes.

Información a revelar

- 14.12 Una entidad revelará la siguiente información:
 - (a) su **política contable** para inversiones en asociadas;
 - (b) el importe en libros de las inversiones en asociadas [véase el párrafo 4.2(j)]; y
 - (c) el valor razonable de su inversión en una asociada si se cotiza un precio de mercado para la inversión y la entidad contabiliza la asociada utilizando el método de la participación.
- 14.13 Para las inversiones en asociadas contabilizadas utilizando por el método del costo, un inversor revelará el importe de los dividendos y otras distribuciones reconocidas como ingresos.
- 14.14 Para inversiones en asociadas contabilizadas utilizando por el método de la participación, un inversor revelará por separado su participación en los resultados del periodo y su participación en las **operaciones discontinuadas**.
- 14.15 Para las inversiones en asociadas contabilizadas utilizando por el modelo del valor razonable, un inversor revelará la información requerida por la Sección 12. Si un inversor aplica la exención por esfuerzo o costo desproporcionado del párrafo 14.10 a cualquier asociada, revelará ese hecho, las razones por las que la medición del valor razonable involucraría un esfuerzo o costo desproporcionado y el importe en libros de las inversiones en asociadas contabilizadas según el modelo del costo.

Sección 15

Acuerdos Conjuntos

Alcance de esta sección

- 15.1 Esta sección se aplicará a la contabilización de los **acuerdos conjuntos** en **estados financieros consolidados** y en los **estados financieros** de un inversor que no es una **controladora** pero tiene en una o más acuerdos conjuntos. Esta sección también establece los requerimientos para una parte que participa en un **acuerdo conjunto**, pero no tiene control conjunto sobre él. El párrafo 9.26 establece los requerimientos para contabilizar una **entidad controlada conjuntamente** en los **estados financieros separados**.

Definición de acuerdos conjuntos

- 15.2 Un acuerdo conjunto es un acuerdo mediante el cual dos o más partes mantienen control conjunto. Control conjunto es el reparto del **control** contractualmente decidido de un acuerdo, que existe solo cuando las decisiones sobre las **actividades relevantes** requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control.
- 15.2A Una entidad que es una parte de un acuerdo evaluará si el acuerdo contractual otorga a todas las partes, o a un grupo de ellas, control del acuerdo de forma colectiva. Todas las partes, o un grupo de ellas, controlan el acuerdo de forma colectiva cuando deben actuar conjuntamente para dirigir las actividades que afectan de forma significativa a los rendimientos del acuerdo (es decir, las actividades relevantes). Una vez ha sido determinado que todas las partes, o un grupo de ellas, controlan el acuerdo de forma colectiva, existe control conjunto solo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren del consentimiento unánime de las partes que controlan el acuerdo de forma colectiva.
- 15.3 Los acuerdos conjuntos pueden tomar la forma de operaciones controladas de forma conjunta **activos** controlados de forma conjunta o entidades controladas de forma conjunta.

Operaciones controladas de forma conjunta

- 15.4 El funcionamiento de algunos acuerdos conjuntos implica la utilización de los activos y otros recursos de las partes participes que de un acuerdo conjunto, en lugar de la creación de una sociedad, asociación u otra entidad, o de una estructura financiera independiente de las propias partes participantes. Cada una de las partes participantes utilizará sus **propiedades, planta y equipo** y llevará sus propios **inventarios**. También incurrirá en sus propios **gastos y pasivos**, obteniendo su propia financiación, que formará parte de sus propias obligaciones. Las actividades del acuerdo conjunto podrán llevarse a cabo por los empleados de la parte que participa, al tiempo que realizan actividades similares para ésta. El acuerdo del negocio conjunto suele establecer un medio por el cual los **ingresos de actividades ordinarias** de la venta del producto conjunto y cualquier gasto que sea común a las partes debe ser compartido entre ellas.
- 15.5 Con respecto a sus participaciones en operaciones controladas de forma conjunta, la parte reconocerá en sus estados financieros:
- (a) los activos que controla y los pasivos en los que incurre; y
 - (b) los gastos en que incurre y su participación en los ingresos de actividades ordinarias obtenidos de la venta de bienes o prestación de servicios por el acuerdo conjunto.

Activos controlados de forma conjunta

- 15.6 Algunos acuerdos conjuntos implican el control conjunto, y a menudo también la propiedad conjunta, de las partes sobre uno o más activos aportados o adquiridos para cumplir con los propósitos de dicho acuerdo conjunto y dedicados a los propósitos de un acuerdo conjunto.
- 15.7 Con respecto a su participación en un activo controlado de forma conjunta, la parte reconocerá en sus estados financieros:
- (a) su participación en los activos controlados de forma conjunta, clasificados de acuerdo con su naturaleza;

- (b) cualquier pasivo en que haya incurrido;
- (c) su parte de los pasivos en los que haya incurrido conjuntamente con las otras partes, en relación con el acuerdo conjunto;
- (d) cualquier ingreso de actividades ordinarias procedente de la venta o el uso de su porción de los resultados del acuerdo conjunto, junto con su porción de cualquier gasto incurrido por el acuerdo conjunto; y
- (e) cualquier gasto en que haya incurrido en relación con su participación en el acuerdo conjunto.

Entidades controladas de forma conjunta

- 15.8 Una entidad controlada de forma conjunta es un acuerdo conjunto que implica la creación de una sociedad por acciones, una asociación con fines empresariales u otro tipo de entidad, en la que cada parte adquiere una participación. La entidad opera de la misma manera que otras entidades, excepto que un acuerdo entre las partes establece el control conjunto.

Medición—elección de política contable

- 15.9 Una parte que tenga control conjunto contabilizará todas sus inversiones en entidades controladas conjuntamente utilizando una de las siguientes alternativas:
- (a) el modelo de costo del párrafo 15.10;
 - (b) el método de la participación del párrafo 15.13; o
 - (c) el modelo del **valor razonable** del párrafo 15.14.

Modelo del costo

- 15.10 Una parte que tenga control conjunto medirá sus inversiones en entidades controladas de forma conjunta, distintas de aquellas para las que exista una cotización pública (véase el párrafo 15.12) al costo menos las pérdidas por **deterioro del valor** acumuladas, reconocidas de acuerdo con la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*.
- 15.11 La parte que tiene el control conjunto reconocerá las distribuciones recibidas procedentes de la inversión como ingresos, sin tener en cuenta si dichas distribuciones proceden de las ganancias acumuladas por la entidad controlada de forma conjunta surgidas antes o después de la fecha de adquisición.
- 15.12 Al aplicar el modelo del costo del párrafo 15.10, una parte que tiene control conjunto medirá sus inversiones en entidades controladas de forma conjunta para las que haya un precio de cotización publicado utilizando el modelo del valor razonable (véase el párrafo 15.14).

Método de la participación

- 15.13 Una parte que tiene el control conjunto medirá sus inversiones en entidades controladas de forma conjunta usando el método de la participación siguiendo los procedimientos del párrafo 14.8 (sustituyendo en los párrafos que hacen referencia a “influencia significativa” por “control conjunto”).

Modelo del valor razonable

- 15.14 Cuando se reconoce inicialmente una inversión en una entidad controlada de forma conjunta, una parte que tiene control conjunto medirá al precio de la transacción. El precio de transacción excluye los **costos de transacción**.
- 15.15 En cada **fecha de presentación**, una parte que tenga control conjunto medirá sus inversiones en entidades controladas conjuntamente a su valor razonable, reconociendo los cambios en el valor razonable en el **resultado del periodo**, utilizando la guía de medición del valor razonable de la Sección 12 *Medición del Valor Razonable*. Cuando una parte emplee el modelo del valor razonable, utilizará el modelo del costo para cualquier inversión en una entidad controlada de forma conjunta cuyo valor razonable no pueda medirse de forma fiable sin costos o esfuerzos desproporcionados.

Transacciones entre una parte del acuerdo conjunto con control conjunto y un acuerdo conjunto

- 15.16 Cuando una parte del acuerdo conjunto, que tiene control conjunto, aporta o vende activos a un acuerdo conjunto, **reconocerá** la ganancia o pérdida de la transacción reflejando la esencia de la transacción. Mientras los activos sean retenidos por el acuerdo conjunto, y siempre que una de las partes del acuerdo conjunto haya transferido los riesgos y beneficios significativos de la propiedad, dicha parte reconocerá solo la parte de la ganancia o pérdida que sea atribuible a las participaciones de las otras partes. La parte reconocerá el importe total de cualquier pérdida cuando la contribución o venta proporcione evidencia de una pérdida por deterioro de valor.
- 15.17 Cuando una parte del acuerdo conjunto que tiene control conjunto compra activos de un acuerdo conjunto, dicha parte no reconocerá su participación en los resultados del acuerdo conjunto de la transacción hasta que revenda los activos a una parte independiente. Una parte del acuerdo conjunto reconocerá su participación en las pérdidas resultantes de estas transacciones de la misma manera que los resultados del periodo, excepto que las pérdidas se reconocerán inmediatamente cuando representen una pérdida por deterioro de valor.

Si una parte no tiene control conjunto

- 15.18 Una parte que participa en una entidad controlada de forma conjunta, pero no tiene control conjunto sobre ella, contabilizará su participación en el acuerdo con arreglo a la Sección 11 *Instrumentos Financieros*, a menos que tenga una influencia significativa sobre la entidad controlada de forma conjunta, en cuyo caso contabilizará la participación en el acuerdo con arreglo a la Sección 14 *Inversiones en Asociadas*.
- 15.18A Una parte que participe en una operación controlada de forma conjunta, pero no tenga control conjunto sobre ella, contabilizará su participación en el acuerdo con arreglo al párrafo 15.5.
- 15.18B Una parte que participe en activos controlados de forma conjunta, pero sin tener control conjunto sobre ellos, contabilizará su participación en el acuerdo con arreglo al párrafo 15.7.

Información a revelar

- 15.19 Una entidad revelará la siguiente información:
- (a) la **política contable** que utiliza para reconocer sus inversiones en entidades controladas de forma conjunta;
 - (b) el **importe en libros** de las inversiones en entidades controladas de forma conjunta [véase el párrafo 4.2(k)];
 - (c) el valor razonable de su inversión en una entidad controlada de forma conjunta, si se cotiza un precio de mercado para la inversión y la entidad contabilice la entidad controlada de forma conjunta utilizando el método de la participación; y
 - (d) el importe agregado de sus compromisos relacionados con entidades controladas de forma conjunta, incluida su participación en los compromisos en los que se haya incurrido conjuntamente con otras partes.
- 15.20 Para las entidades controladas conjuntamente contabilizadas utilizando el método de la participación, la parte que tenga control conjunto también revelará la información requerida en el párrafo 14.14 para las inversiones contabilizadas por el método de la participación.
- 15.21 Para las entidades controladas de forma conjunta contabilizadas utilizando el modelo del valor razonable, una parte que tenga el control conjunto revelará la información requerida en la Sección 12. Si una parte aplica la exención por esfuerzo o costo desproporcionado del párrafo 15.15 para cualquiera de las entidades controladas de forma conjunta, revelará ese hecho, las razones por las que la medición del valor razonable implicaría un esfuerzo o costo desproporcionado y el valor en libros de las inversiones en entidades controladas de forma conjunta contabilizadas según el modelo del costo.

Sección 16

Propiedades de Inversión

Alcance de esta sección

- 16.1 Esta sección se aplicará a la contabilidad de inversiones en terrenos o edificios que cumplen la definición de **propiedades de inversión** del párrafo 16.2, así como a ciertas participaciones en propiedades mantenidas por un arrendatario, dentro de un acuerdo de **arrendamiento operativo** (véase el párrafo 16.3), que se tratan como si fueran propiedades de inversión. Solo las propiedades de inversión cuyo **valor razonable** se pueda medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado, y en un contexto de negocio en marcha, se contabilizarán de acuerdo con esta sección por su valor razonable con **cambios en resultados**. Todas las demás propiedades de inversión se contabilizarán utilizando el modelo de costo-depreciación-deterioro del valor de la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo*, y quedarán dentro del alcance de la Sección 17, a menos que pase a estar disponible una **medida** fiable del valor razonable y se espere que dicho valor razonable será medible con fiabilidad en un contexto de negocio en marcha.

Definición y reconocimiento inicial de las propiedades de inversión

- 16.2 Las propiedades de inversión son propiedades (terrenos o edificios, o partes de un edificio, o ambos) que se mantienen por el dueño o el arrendatario bajo un **arrendamiento financiero** para obtener rentas, plusvalías o ambas, y no para:
- (a) su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o
 - (b) su venta en el curso ordinario de las operaciones.
- 16.3 Una participación en una propiedad, que se mantenga por un arrendatario dentro de un acuerdo de arrendamiento operativo, se podrá clasificar y contabilizar como propiedad de inversión utilizando esta sección si, y solo si, la propiedad cumpliera, de otra forma, la definición de las propiedades de inversión, y el arrendatario pudiera medir el valor razonable participación en la propiedad sin costo o esfuerzo desproporcionado, en un contexto de negocio en marcha. Esta clasificación alternativa estará disponible para cada una de las propiedades por separado.
- 16.3A Una entidad utilizará su juicio para determinar si la adquisición de una propiedad de inversión es la adquisición de un **activo** o de un grupo de activos, o una **combinación de negocios** dentro del alcance de la Sección 19 *Combinaciones de Negocios*. La determinación de si una transacción específica cumple la definición de una combinación de negocios como se define en la Sección 19 e incluye una propiedad de inversión como se define en esta sección requiere la aplicación separada de ambas secciones.
- 16.4 En las propiedades de uso mixto se separará entre propiedades de inversión y **propiedades, planta y equipo**. Sin embargo, si el valor razonable del componente de propiedades de inversión no se puede medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado, se contabilizará la propiedad en su totalidad como propiedades, planta y equipo, de acuerdo con la Sección 17.

Medición en el reconocimiento inicial

- 16.5 Una entidad medirá las propiedades de inversión por su costo en el **reconocimiento** inicial. El costo de una propiedad de inversión comprada comprende su precio de compra y cualquier gasto directamente atribuible, tal como honorarios legales y de intermediación, impuestos por la transferencia de propiedad y otros **costos de transacción**. Si el pago se aplaza más allá de los términos normales de crédito, el costo es el **valor presente** de todos los pagos futuros. Una entidad determinará el costo de las propiedades de inversión construidas por ella misma de acuerdo con los párrafos 17.10 a 17.14.
- 16.6 El costo inicial de la participación en una propiedad, mantenida en régimen de **arrendamiento** y clasificada como propiedades de inversión, será el establecido para los arrendamientos financieros en el párrafo 20.9, incluso si el arrendamiento se clasificaría en otro caso como un arrendamiento operativo en caso de que estuviese dentro del alcance de la Sección 20 *Arrendamientos*. En otras palabras, el activo se reconoce por el importe menor entre el valor razonable de la propiedad y el valor presente de los **pagos mínimos por arrendamiento**. Un importe equivalente se reconoce como **pasivo** de acuerdo con el párrafo 20.9.

Medición posterior al reconocimiento

- 16.7 Las propiedades de inversión cuyo valor razonable se puede medir de manera fiable sin costo o esfuerzo desproporcionado, se medirán al valor razonable en cada **fecha sobre la que se informa**, reconociendo en resultados los cambios en el valor razonable. Si una participación en una propiedad mantenida bajo arrendamiento se clasifica como propiedades de inversión, la partida contabilizada por su valor razonable será esa participación y no la propiedad subyacente. La Sección 12 *Medición del Valor Razonable* proporciona una guía para determinar el valor razonable. Una entidad contabilizará todas las demás propiedades de inversión utilizando el modelo de costos de la Sección 17.

Transferencias

- 16.8 Cuando ya no esté disponible una medición fiable del valor razonable sin un costo o esfuerzo desproporcionado, para un elemento de propiedades de inversión que se mide utilizando el modelo del valor razonable, la entidad contabilizará a partir de ese momento esa partida de acuerdo con la Sección 17, hasta que vuelva a estar disponible una medición fiable del valor razonable. Según la Sección 17, el **importe en libros** de la propiedad de inversión en dicha fecha se convierte en su costo. El párrafo 16.10(c)(iii) requiere revelar información sobre este cambio. Se trata de un cambio de circunstancias y no de un cambio de política contable.
- 16.9 Aparte de lo requerido en el párrafo 16.8, una entidad deberá transferir una propiedad a, o desde, la categoría de propiedad de inversión solo cuando haya un cambio de uso. Un cambio de uso ocurre cuando la propiedad cumple, o deja de cumplir, la definición de propiedades de inversión y existe evidencia del cambio de uso.

Información a revelar

- 16.10 Una entidad revelará la siguiente información para todas las propiedades de inversión contabilizadas por el valor razonable con cambios en resultados (párrafo 16.7):
- (a) [eliminado]
 - (b) La medida en que el valor razonable de las propiedades de inversión (como han sido medidas o reveladas en los estados financieros) está basado en una tasación hecha por un tasador independiente, de reconocida cualificación profesional y con suficiente experiencia reciente en la zona y categoría de la propiedad de inversión objeto de valoración. Si no hubiera tenido lugar dicha forma de valoración, se revelará este hecho.
 - (c) La existencia e importe de las restricciones a la realización de las propiedades de inversión, al cobro de los **ingresos** derivados de las mismas o de los recursos obtenidos por su disposición.
 - (d) Las obligaciones contractuales para adquisición, construcción o desarrollo de propiedades de inversión, o por concepto de reparaciones, mantenimiento o mejoras de las mismas.
 - (e) Una conciliación entre el importe en libros de las propiedades de inversión al inicio y al final del periodo, que muestre por separado lo siguiente:
 - (i) adiciones, revelando por separado las procedentes de adquisiciones a través de combinaciones de negocios;
 - (ii) pérdidas o ganancias netas de los ajustes al valor razonable;
 - (iii) las transferencias hacia y desde las propiedades de inversión contabilizadas al costo menos la **depreciación** y **deterioro de valor** (véase el párrafo 16.8);
 - (iv) los traspasos hacia o desde **inventarios**, y propiedades ocupadas por el propietario; y
 - (v) otros cambios.
- No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.
- 16.11 De acuerdo con la Sección 20, el dueño de propiedades de inversión proporcionará información a revelar del arrendador sobre arrendamientos en los que haya participado. Una entidad que mantenga propiedades de inversión en arrendamiento financiero u operativo proporcionará la información a revelar del arrendatario para los arrendamientos financieros, así como la información a revelar del arrendador para los arrendamientos operativos en los que haya participado.

Sección 17

Propiedades, Planta y Equipo

Alcance de esta sección

- 17.1 Esta sección se aplica a la contabilidad de las **propiedades, planta y equipo** y a la contabilidad de las **propiedades de inversión** cuyo **valor razonable** no puede medirse de forma continua, de una manera fiable sin costos o esfuerzos desproporcionados. La Sección 16 *Propiedades de Inversión* se aplicará a propiedades de inversión cuyo valor razonable se puede medir con fiabilidad sin costo o esfuerzo desproporcionado.
- 17.2 Propiedades, planta y equipo son **activos** tangibles que:
- (a) posee una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y
 - (b) se esperan usar durante más de un periodo.
- 17.3 Las propiedades, planta y equipo no incluyen:
- (a) **activos biológicos** relacionados con la **actividad agrícola** (véase la Sección 34 *Actividades Especializadas*). Sin embargo, esta sección se aplica a las **plantas productoras** que, en el **reconocimiento** inicial, pueden medirse, tanto inicialmente como de forma continuada, por separado del producto que contienen sin un costo ni esfuerzo desproporcionado. Esta sección se aplica a dichas plantas productoras, pero no al producto que contienen.
 - (b) los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

Reconocimiento

- 17.4 Una entidad reconocerá el costo de un elemento de propiedades, planta y equipo como un activo si, y solo si:
- (a) es **probable** que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y
 - (b) el costo del elemento puede medirse con fiabilidad.
- 17.5 Partidas tales como las piezas de repuesto, equipos de reserva y equipos auxiliares se reconocerán de acuerdo con esta sección cuando cumplan con la definición de propiedades, planta y equipo. En otro caso, estos elementos se clasificarán como **inventarios**.
- 17.6 Ciertos componentes de algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden requerir su reemplazo a intervalos regulares (por ejemplo, el techo de un edificio). Una entidad añadirá el costo de reemplazar componentes de tales elementos al **importe en libros** de un elemento de propiedades, planta y equipo cuando se incurra en ese costo, si se espera que el componente reemplazado proporcione beneficios futuros adicionales a la entidad. El importe en libros de estos componentes sustituidos se **dará de baja** en cuentas de acuerdo con los párrafos 17.27 a 17.30, independientemente de si los elementos sustituidos han sido depreciados por separado o no. Si no fuera practicable para la entidad determinar el importe en libros del elemento sustituido, podrá utilizar el costo de la sustitución como indicativo de cuál era el costo del elemento sustituido en el momento en el que fue adquirido o construido. El párrafo 17.16 establece que, si los principales componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo tienen patrones significativamente diferentes de consumo de beneficios económicos, una entidad distribuirá el costo inicial del activo entre sus componentes principales y **depreciará** estos componentes por separado a lo largo de su **vida útil**.
- 17.7 Una condición para que algunos elementos de propiedades, planta y equipo continúen operando, (por ejemplo, un autobús) puede ser la realización periódica de inspecciones generales en busca de defectos, independientemente de que algunas partes del elemento sean sustituidas o no. Cuando se realice una inspección general, su costo se reconocerá en el importe en libros del elemento de propiedades, planta y equipo como una sustitución, si se satisfacen las condiciones para su reconocimiento. Se dará de baja cualquier importe en libros que se conserve del costo de una inspección previa importante (distinto de los componentes físicos). Esto se hará con independencia de que el costo de la inspección previa importante fuera identificado en la transacción en la cual se adquirió o se construyó el elemento. Si fuera necesario, puede utilizarse el costo estimado de una inspección similar futura como indicador de cuál fue el costo del componente de inspección existente cuando la partida fue adquirida o construida.

- 17.8 Los terrenos y los edificios son activos separables, y una entidad los contabilizará por separado, incluso si hubieran sido adquiridos de forma conjunta.

Medición en el momento del reconocimiento

- 17.9 Una entidad medirá un elemento de propiedades, planta y equipo por su costo en el momento del reconocimiento inicial.

Componentes del costo

- 17.10 El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende todo lo siguiente:
- (a) el precio de adquisición, que incluye los honorarios legales y de intermediación, los aranceles de importación y los impuestos no recuperables, después de deducir los descuentos comerciales y las rebajas.
 - (b) todos los costos directamente atribuibles a la ubicación del activo en el lugar y en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Estos costos pueden incluir los costos de preparación del emplazamiento, los costos de entrega y manipulación inicial, los de instalación y montaje y los de comprobación de que el activo funciona adecuadamente.
 - (c) la estimación inicial de los costos de desmantelamiento o retiro del elemento, así como la rehabilitación del lugar sobre el que se asienta, la obligación en que incurre una entidad cuando adquiere el elemento o como consecuencia de haber utilizado dicho elemento durante un determinado periodo, con propósitos distintos al de producción de inventarios durante tal periodo.
- 17.11 Los siguientes costos no son costos de un elemento de propiedades, planta y equipo, de forma que una entidad los reconocerá como **gastos** cuando se incurra en ellos:
- (a) costos de apertura de una nueva instalación productiva;
 - (b) los costos de introducción de un nuevo producto o servicio (incluyendo los costos de actividades publicitarias y promocionales);
 - (c) los costos de apertura del negocio en una nueva localización o dirigirlo a un nuevo segmento de clientela (incluyendo los costos de formación del personal);
 - (d) los costos de administración y otros costos indirectos generales; y
 - (e) los **costos por préstamos** (véase la Sección 25 *Costos por Préstamos*).
- 17.12 Los **ingresos** y gastos asociados con las operaciones accesorias durante la construcción o desarrollo de un elemento de propiedades, planta y equipo se reconocerán en los **resultados del periodo** si esas operaciones no son necesarias para ubicar el activo en su lugar y condiciones de funcionamiento previstos.

Medición del costo

- 17.13 El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo será el precio equivalente en efectivo en la fecha de reconocimiento. Si el pago se aplaza más allá de los términos normales de crédito, el costo es el **valor presente** de todos los pagos futuros.

Permutas de activos

- 17.14 Un elemento de propiedades, planta y equipo puede haber sido adquirido a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios. Una entidad medirá el costo del activo adquirido por su valor razonable, a menos que (a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial, o (b) ni el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado puedan medirse con fiabilidad. En tales casos, el costo del activo se medirá por el valor en libros del activo entregado.

Medición posterior al reconocimiento inicial

- 17.15 La entidad elegirá como política contable el modelo del costo del párrafo 17.15A o el modelo de revaluación del párrafo 17.15B, y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una misma clase de propiedades, planta y equipo. Una entidad aplicará el modelo del costo a propiedades de inversión cuyo valor razonable no puede medirse con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado. Una entidad reconocerá

los costos del mantenimiento diario de un elemento de propiedad, planta y equipo en los resultados del periodo en el que incurra en dichos costos.

Modelo del costo

- 17.15A Una entidad medirá un elemento de propiedades, planta y equipo tras su reconocimiento inicial al costo menos la **depreciación** acumulada y cualesquiera **pérdidas por deterioro del valor** acumuladas.

Modelo de revaluación

- 17.15B Una entidad medirá un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad por su valor revaluado, que es su valor razonable, en el momento de la revaluación, menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor posteriores. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera de **forma material o con importancia relativa** del que podría determinarse utilizando el valor razonable al final del **periodo sobre el que se informa**. La Sección 12 *Medición del Valor Razonable* proporciona una guía para determinar el valor razonable. Si se revalúa un elemento de propiedades, planta y equipo, todos los elementos de propiedades, planta y equipo a los que pertenezca ese activo se revaluarán también.
- 17.15C Si se incrementa el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, dicho aumento se reconocerá en **otro resultado integral** y acumulado en el **patrimonio** en una cuenta de superávit de revaluación. Sin embargo, el incremento se reconocerá en el resultado del periodo en la medida en que sea una reversión de un decremento por una revaluación del mismo activo reconocido anteriormente en el resultado del periodo.
- 17.15D Cuando se reduzca el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, dicha disminución se reconocerá en el resultado del periodo. Sin embargo, la disminución se reconocerá en otro resultado integral en la medida en que existiera saldo acreedor en el superávit de revaluación en relación con ese activo. La disminución reconocida en otro resultado integral reduce el importe acumulado en el patrimonio contra la cuenta de superávit de revaluación.

Depreciación

- 17.16 Si los principales componentes de un elemento de propiedades, planta y equipo tienen patrones significativamente diferentes de consumo de beneficios económicos, una entidad distribuirá el costo inicial del activo entre sus componentes principales y depreciará cada uno de estos componentes por separado a lo largo de su vida útil. Otros activos se depreciarán a lo largo de sus vidas útiles como activos individuales. Con algunas excepciones, tales como minas, canteras y vertederos, los terrenos tienen una vida ilimitada y, por tanto, no se deprecian.
- 17.17 El cargo por depreciación para cada periodo se reconocerá en el resultado, a menos que otra sección de esta Norma requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo. Por ejemplo, la depreciación de una propiedad, planta y equipo de manufactura se incluirá en los costos de los inventarios (véase la Sección 13 *Inventarios*).

Importe depreciable y periodo de depreciación

- 17.18 Una entidad distribuirá el **importe depreciable** de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil.
- 17.19 Factores tales como un cambio en el uso del activo, un desgaste significativo inesperado, avances tecnológicos y cambios en los precios de mercado podrían indicar que ha cambiado el **valor residual** o la vida útil de un activo desde la **fecha de presentación** anual más reciente. En presencia de estos indicadores, una entidad revisará sus estimaciones anteriores y, si las expectativas actuales son diferentes, modificará el valor residual, el método de depreciación o la vida útil. La entidad contabilizará el cambio en el valor residual, el método de depreciación o la vida útil como un cambio de **estimación contable**, de acuerdo con la Sección 10 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.
- 17.20 La depreciación de un activo comenzará cuando esté disponible para su uso, esto es, cuando se encuentre en la ubicación y en las condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia. La depreciación de un activo cesa cuando se da de baja en cuentas. La depreciación no cesará cuando el activo esté sin utilizar o se haya retirado del uso activo, a menos que se encuentre depreciado por completo. Sin embargo, si se

utilizan métodos de depreciación en función del uso, el cargo por depreciación podría ser nulo cuando no tenga lugar ninguna actividad de producción.

- 17.21 Para determinar la vida útil de un activo, una entidad deberá considerar todos los factores siguientes:
- (a) la utilización prevista del activo. El uso se evalúa por referencia a la capacidad o al producto físico que se espere de él.
 - (b) el desgaste físico esperado, que dependerá de factores operativos tales como el número de turnos de trabajo en los que se utilizará el activo, el programa de reparaciones y mantenimiento, y el grado de cuidado y conservación mientras el activo no está siendo utilizado.
 - (c) la obsolescencia técnica o comercial procedente de los cambios o mejoras en la producción, o de los cambios en la demanda del mercado de los productos o servicios que se obtienen con el activo. Las reducciones futuras esperadas en el precio de venta de un artículo que fue producido utilizando un activo podrían indicar la expectativa de obsolescencia técnica o comercial del activo.
 - (d) los límites legales o restricciones similares sobre el uso del activo, tales como las fechas de caducidad de los contratos de **arrendamiento** relacionados.

Método de depreciación

- 17.22 Una entidad seleccionará un método de depreciación que refleje el patrón con arreglo al cual espera consumir los beneficios económicos futuros del activo. Los métodos posibles de depreciación incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y los métodos basados en el uso, como, por ejemplo, el método de las unidades de producción. No es apropiado un método de depreciación que se base en los **ingresos de actividades ordinarias** generado por una actividad que incluye el uso de un activo.
- 17.23 Si existe alguna indicación de que se ha producido un cambio significativo, desde la última fecha sobre la que se informa, en el patrón con arreglo al cual una entidad espera consumir los beneficios económicos futuros de un activo anual, dicha entidad revisará su método de depreciación presente y, si las expectativas actuales son diferentes, cambiará dicho método de depreciación para reflejar el nuevo patrón. La entidad contabilizará este cambio como un cambio de estimación contable, de acuerdo con la Sección 10.

Deterioro del valor

Medición y reconocimiento del deterioro del valor

- 17.24 En cada fecha sobre la que se informa, una entidad aplicará la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos* para determinar si un elemento o grupo de elementos de propiedades, planta y equipo ha visto deteriorado su valor y, en tal caso, cómo reconocer y medir la pérdida por deterioro de valor. En dicha sección se explica cuándo y cómo ha de proceder una entidad para revisar el importe en libros de sus activos, cómo ha de determinar el **importe recuperable** de un activo y cuándo ha de reconocer o revertir una pérdida por deterioro en su valor.

Compensación por deterioro del valor

- 17.25 Una entidad incluirá en resultados las compensaciones procedentes de terceros, por elementos de propiedades, planta y equipo que hubieran experimentado un deterioro del valor, se hubieran perdido o abandonado, solo cuando tales compensaciones sean exigibles.

Propiedades, planta y equipo mantenidos para la venta

- 17.26 El párrafo 27.9(f) establece que un plan para la disposición de un activo antes de la fecha esperada anteriormente es un indicador de deterioro del valor que desencadena el cálculo del importe recuperable del activo a efectos de determinar si ha visto deteriorado su valor.

Baja en cuentas

- 17.27 Una entidad dará de baja en cuentas un elemento de propiedades, planta y equipo:
- (a) por su disposición; o

- (b) cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición.
- 17.28 Una entidad reconocerá la ganancia o pérdida por la **baja en cuentas** de un elemento de propiedades, planta y equipo en el resultado del periodo en que el elemento sea dado de baja en cuentas (a menos que la Sección 20 *Arrendamientos* requiera otra cosa en caso de venta con arrendamiento posterior). La entidad no clasificará estas ganancias como ingresos de actividades ordinarias.
- 17.29 La fecha de disposición de una partida es la fecha en que el destinatario obtiene el control de esa partida de acuerdo con los requerimientos de los párrafos 23.57 a 23.61 para determinar cuándo se cumple un compromiso. La Sección 20 se aplicará a la disposición por venta con arrendamiento posterior.
- 17.30 Una entidad determinará la ganancia o pérdida procedente de la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo, como la diferencia entre el producto neto de la disposición, si lo hubiera, y el importe en libros del elemento.

Información a revelar

- 17.31 Una entidad revelará la siguiente información para cada clase de propiedades, planta y equipo determinada de acuerdo con el párrafo 4.11(a) y de forma separada las propiedades de inversión registradas al costo menos la depreciación y deterioro de valor acumulados:
 - (a) las bases de medición utilizadas para determinar el importe bruto en libros;
 - (b) los métodos de depreciación utilizados;
 - (c) las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas;
 - (d) el importe bruto en libros y la depreciación acumulada (agregada con pérdidas por deterioro del valor acumuladas), al principio y final del periodo sobre el que se informa; y
 - (e) una conciliación entre los importes en libros al principio y al final del periodo sobre el que se informa, que muestre por separado:
 - (i) las adiciones;
 - (ii) las disposiciones;
 - (iii) las adquisiciones realizadas mediante **combinaciones de negocios**;
 - (iv) los incrementos o disminuciones, resultantes de las revaluaciones, de acuerdo con los párrafos 17.15B a 17.15D, así como las pérdidas por deterioro del valor reconocidas, o revertidas en otro resultado integral, en función de lo establecido en la Sección 27;
 - (v) las transferencias hacia y desde las inversiones inmobiliarias contabilizadas al valor razonable con cambios en los resultados (véase el párrafo 16.8);
 - (vi) las pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en el resultado de acuerdo con la Sección 27;
 - (vii) la depreciación; y
 - (viii) otros cambios.

No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.
- 17.32 La entidad revelará también:
 - (a) la existencia y los importes en libros de las propiedades, planta y equipo sobre los que la entidad tiene una titularidad restringida o que están pignorados como garantía de **pasivos**;
 - (b) el importe de los compromisos contractuales para la adquisición de propiedades, planta y equipo; y
 - (c) si una entidad tiene propiedades de inversión cuyo valor razonable no puede medirse con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado, revelará ese hecho y las razones por las que la medición del valor razonable involucraría un esfuerzo o costo desproporcionado para los elementos de propiedades de inversión.
- 17.33 Si los elementos propiedades, planta y equipo se contabilizan por sus importes revaluados, la entidad revelará:
 - (a) la fecha efectiva de la revaluación;
 - (b) si se han utilizado los servicios de un tasador independiente;
 - (c) [eliminado]

- (d) para cada clase de propiedades, planta y equipo que se haya revaluado, el importe en libros al que se habría reconocido si se hubieran contabilizado según el modelo del costo; y
- (e) el superávit de revaluación, indicando los movimientos del periodo, así como cualquier restricción sobre la distribución de su saldo a los accionistas.

Sección 18

Activos Intangibles distintos de la Plusvalía

Alcance de esta sección

- 18.1 Esta sección se aplica a la contabilidad de todos los **activos intangibles** distintos de la **plusvalía** (véase la Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía*) y los activos intangibles que posee una entidad para su venta en el curso ordinario de los negocios (véase la Sección 13 *Inventarios* y la Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*).
- 18.2 Un activo intangible es un **activo** identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física. Un activo es identificable cuando:
- (a) es separable, es decir, es susceptible de ser separado o dividido de la entidad y vendido, transferido, explotado, arrendado o intercambiado, bien individualmente junto con un contrato, un activo o un **pasivo** relacionado; o
 - (b) surge de un contrato o de otros derechos legales, independientemente de si esos derechos son transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.
- 18.3 Esta sección no es de aplicación a lo siguiente:
- (a) **activos financieros; o**
 - (b) los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

Reconocimiento

Principio general para el reconocimiento de activos intangibles

- 18.4 Una entidad reconocerá un activo intangible como activo si, y solo si:
- (a) es **probable** que los beneficios económicos futuros esperados que se han atribuido al activo fluyan a la entidad;
 - (b) el costo o el valor del activo puede ser medido con fiabilidad; y
 - (c) el activo no es resultado del desembolso incurrido internamente en un elemento intangible.⁴
- 18.5 Una entidad evaluará la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros esperados utilizando hipótesis razonables y fundadas, que representen la mejor estimación de la gerencia de las condiciones económicas que existirán durante la **vida útil** del activo.
- 18.6 Una entidad utilizará su juicio para evaluar el grado de certidumbre asociado al flujo de beneficios económicos futuros que sea atribuible a la utilización del activo, sobre la base de la evidencia disponible en el momento del **reconocimiento** inicial, otorgando un peso mayor a la evidencia procedente de fuentes externas.
- 18.7 El criterio de reconocimiento de probabilidad del párrafo 18.4(a) siempre se considera satisfecho para los activos intangibles que se adquieren por separado.

Adquisición como parte de una combinación de negocios

- 18.8 Un activo intangible adquirido en una **combinación de negocios** se reconocerá a menos que su **valor razonable** no pueda medirse con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado en la fecha de adquisición.

Medición inicial

- 18.9 Una entidad medirá inicialmente un activo intangible al costo.

⁴ En este párrafo se utiliza el término “activo” de una manera que difiere en algunos aspectos de la definición del párrafo 2.44 y del Glosario. A efectos de esta sección, un activo es un recurso controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados, del que la entidad espera obtener, en el futuro, beneficios económicos.

Adquisición separada

- 18.10 El costo de un activo intangible adquirido de forma separada comprende:
- (a) su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio; y
 - (b) cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto.

Adquisición como parte de una combinación de negocios

- 18.11 Si un activo intangible se adquiere en una combinación de negocios, el costo de ese activo intangible es su valor razonable en la fecha de adquisición.

Adquisición mediante una subvención del gobierno

- 18.12 Si un activo intangible se adquirió mediante una **subvención del gobierno**, el costo de ese activo intangible es su valor razonable en la fecha en la que se recibe o es exigible la subvención, de acuerdo con la Sección 24 *Subvenciones del Gobierno*.

Permutas de activos

- 18.13 Un activo intangible puede haber sido adquirido a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios. Una entidad medirá el costo de este activo intangible por su valor razonable, a menos que (a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial, o (b) no puedan medirse con fiabilidad el valor razonable ni del activo recibido ni del activo entregado. En tales casos, el costo del activo se medirá por el **valor en libros** del activo entregado.

Otros activos intangibles generados internamente

- 18.14 Una entidad reconocerá el desembolso incurrido internamente en una partida intangible como un gasto, incluyendo todos los desembolsos para actividades de **investigación y desarrollo**, como un **gasto** cuando incurra en él, a menos que forme parte del costo de otro activo que cumpla los criterios de reconocimiento de esta Norma.
- 18.15 Como ejemplos de la aplicación del párrafo anterior, una entidad reconocerá los desembolsos en las siguientes partidas como un gasto, y no como un activo intangible:
- (a) generación interna de marcas, logotipos, sellos o denominaciones editoriales, listas de clientes u otras partidas que en esencia sean similares;
 - (b) actividades de establecimiento (por ejemplo, gastos de establecimiento), que incluyen costos de inicio de actividades, tales como costos legales y administrativos incurridos en la creación de una entidad con personalidad jurídica, desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación o negocio (es decir, costos de preapertura) y desembolsos de lanzamiento de nuevos productos o procesos (es decir, costos previos a la operación);
 - (c) actividades formativas;
 - (d) publicidad y otras actividades promocionales;
 - (e) reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de una entidad; y
 - (f) plusvalía generada internamente.
- 18.16 El párrafo 18.15 no impide reconocer los anticipos como activos, cuando el pago por los bienes o servicios se haya realizado con anterioridad a la entrega de los bienes o prestación de los servicios.

Los gastos de periodos anteriores no deben reconocerse como un activo

- 18.17 Los desembolsos sobre un activo intangible reconocidos inicialmente como gastos no se reconocerán en una fecha posterior como parte del costo de un activo.

Medición posterior al reconocimiento

- 18.18 Una entidad medirá los activos intangibles al costo menos cualquier **amortización** acumulada y cualquier **pérdida por deterioro de valor** acumulada. Los requerimientos para la amortización se establecen en esta sección. Los requerimientos para el reconocimiento del deterioro del valor se establecen en la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*.

Vida útil

- 18.19 A efectos de esta Norma, se considera que todos los activos intangibles tienen una vida útil finita. La vida útil de un activo intangible que surja de un derecho contractual o legal de otro tipo no excederá el periodo de esos derechos, pero puede ser inferior, dependiendo del periodo a lo largo del cual la entidad espera utilizar el activo. Si el derecho contractual o legal de otro tipo se hubiera fijado por un plazo limitado que puede ser renovado, la vida útil del activo intangible solo incluirá el periodo o periodos de renovación cuando exista evidencia que respalde la renovación por parte de la entidad sin un costo significativo.
- 18.20 Si la vida útil de un activo intangible no puede establecerse de forma fiable, la vida se determinará sobre la base de la mejor estimación de la gerencia, pero no superará los diez años.

Periodo y método de amortización

- 18.21 Una entidad distribuirá el **importe depreciable** de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil. El cargo por amortización de cada periodo se reconocerá como un gasto, a menos que otra sección de esta Norma requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo, tal como **inventarios o propiedades, planta y equipo**.
- 18.22 La amortización comenzará cuando el activo intangible esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que se pueda usar de la forma prevista por la gerencia. La amortización cesa cuando el activo se da de baja en cuentas. La entidad elegirá un método de amortización que refleje el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros derivados del activo. Si la entidad no puede determinar ese patrón de forma fiable, utilizará el método lineal de amortización.
- 18.22A Existe una presunción de que es inapropiado un método de amortización basado en los **ingresos de actividades ordinarias** generadas por una actividad que incluye el uso de un activo intangible. Sin embargo, una entidad puede refutar esta presunción y utilizar un método de amortización basado en los ingresos de actividades ordinarias que incluyan el uso de un activo intangible solo en circunstancias limitadas:
- (a) en el que el activo intangible se expresa como una **medida** de ingresos de actividades ordinarias (es decir, cuando los derechos sobre el uso de un activo intangible se especifican como una cantidad total fija de ingresos de actividades ordinarias a generar); o
 - (b) cuando se pueda demostrar que los ingresos de actividades ordinarias y el consumo de los beneficios económicos futuros del activo intangible están altamente correlacionados.

Valor residual

- 18.23 Una entidad supondrá que el **valor residual** de un activo intangible es cero a menos que:
- (a) haya un compromiso, por parte de un tercero, de comprar el activo al final de su vida útil; o
 - (b) exista un **mercado activo** para el activo y:
 - (i) pueda determinarse el valor residual con referencia a este mercado; y
 - (ii) sea probable que este mercado existirá al final de la vida útil del activo.

Revisión del periodo y del método de amortización

- 18.24 Factores tales como un cambio en cómo se usa un activo intangible, avances tecnológicos y cambios en los precios de mercado podrían indicar que ha cambiado el valor residual o la vida útil de un activo intangible desde la **fecha de presentación** correspondiente al periodo anual más reciente. Si estos indicadores están presentes, una entidad revisará sus estimaciones anteriores y, si las expectativas actuales son diferentes, modificará el valor residual, el método de amortización o la vida útil. La entidad contabilizará el cambio en el valor residual, el método de amortización o la vida útil como un cambio de **estimación contable**, de acuerdo con la Sección 10 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

Recuperación del importe en libros—pérdidas por deterioro del valor

- 18.25 Para determinar si se ha deteriorado el valor de un activo intangible, una entidad aplicará la Sección 27. En dicha sección se explica cuándo y cómo ha de proceder una entidad para revisar el importe en libros de sus activos, cómo ha de determinar el **importe recuperable** de un activo y cuándo ha de reconocer o revertir una pérdida por deterioro en su valor.

Retiros y disposiciones de activos intangibles

- 18.26 Una entidad dará de baja un activo intangible y reconocerá una ganancia o pérdida en el **resultado del periodo**:
- (a) por su disposición; o
 - (b) cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición.

Información a revelar

- 18.27 Una entidad revelará, para cada clase de activos intangibles, lo siguiente:
- (a) las vidas útiles o las tasas de amortización utilizadas;
 - (b) los métodos de amortización utilizados;
 - (c) el importe en libros bruto y cualquier amortización acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor), tanto al principio como al final de cada **periodo sobre el que se informa**;
 - (d) la partida o partidas, en el **estado de resultado integral** (y en el **estado de resultados**, si se presenta) en las que está incluida cualquier amortización de los activos intangibles;
 - (e) una conciliación entre los importes en libros al principio y al final del periodo sobre el que se informa, que muestre por separado:
 - (i) las adiciones;
 - (ii) las disposiciones;
 - (iii) las adquisiciones realizadas mediante combinaciones de negocios;
 - (iv) la amortización;
 - (v) las pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en el resultado de acuerdo con la Sección 27; y
 - (vi) otros cambios.
- No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.
- 18.28 Una entidad revelará también:
- (a) una descripción, el importe en libros y del periodo restante de amortización de cualquier activo intangible individual que sea **material o con importancia relativa** en los **estados financieros** de la entidad;
 - (b) para los activos intangibles adquiridos mediante una subvención del gobierno, y que hayan sido reconocidos inicialmente al valor razonable (véase el párrafo 18.12):
 - (i) el valor razonable por el que se han registrado inicialmente tales activos; y
 - (ii) sus importes en libros.
 - (c) la existencia e importes en libros de los activos intangibles a cuya titularidad la entidad tiene alguna restricción o que está pignorada como garantía de deudas; y
 - (d) el importe de los compromisos contractuales para la adquisición de activos intangibles.
- 18.29 Una entidad revelará el importe agregado de los desembolsos en investigación y desarrollo reconocido como un gasto durante el periodo (es decir, el importe de los desembolsos incurridos internamente en investigación y desarrollo que no se ha capitalizado como parte del costo de otro activo que cumple los criterios de reconocimiento de esta Norma).

Sección 19

Combinaciones de Negocios y Plusvalía

Alcance de esta sección

- 19.1 Esta sección se aplicará a una transacción u otro suceso que cumpla la definición de una **combinación de negocios**. Establece los requerimientos sobre cómo una **adquirente** reconoce y mide en sus estados financieros:
- (a) los **activos** identificables adquiridos, los **pasivos** asumidos y cualquier **participación no controladora** en la **adquirida**; y
 - (b) la **plusvalía** adquirida o una ganancia procedente de una compra en condiciones muy ventajosas.
- 19.2 Esta sección no se aplicará a:
- (a) combinaciones de entidades o **negocios** bajo **control** común. El control común significa que todas las entidades o negocios que se combinan están controlados, en última instancia, por una misma parte o partes, tanto antes como después de la combinación de negocios, y que ese control no es transitorio.
 - (b) formaciones de un **acuerdo conjunto** en los estados financieros del propio acuerdo conjunto.
 - (c) adquisiciones de un activo o de un grupo de activos que no constituya un negocio.

Identificación de una combinación de negocios

- 19.3 La entidad determinará si una operación u otro evento cumple la definición de combinación de negocios. Una combinación de negocios es una transacción u otro evento en el que una entidad (la adquirente) obtiene el control de uno o más negocios (la adquirida). Los párrafos 19A.1 a 19A.10 proporcionan guía sobre cómo determinar si la transacción u otro evento es una combinación de negocios. Si los activos adquiridos y los pasivos asumidos no constituyen un negocio, la **entidad que informa** contabilizará la transacción u otro suceso como una adquisición de activos.
- 19.4 Una adquirente puede obtener el control de una empresa adquirida de varias maneras—por ejemplo:
- (a) transfiriendo **efectivo, equivalentes al efectivo** u otros activos (incluyendo activos netos que constituyen un negocio);
 - (b) incurriendo en pasivos;
 - (c) emitiendo instrumentos de patrimonio; o
 - (d) proporcionando más de un tipo de contraprestación.
- 19.5 Una combinación de negocios puede estructurarse de varias maneras por razones legales, fiscales o de otro tipo. Ejemplos de estas estructuras incluyen transacciones u otros eventos en los que:
- (a) uno o más negocios se convierten en subsidiarias de una adquirente o los activos netos de uno o más negocios se fusionan legalmente en la adquirente;
 - (b) una entidad que se combina transfiere sus activos netos, o sus **propietarios** transfieren sus instrumentos de patrimonio, a otra entidad que se combina o a sus propietarios;
 - (c) todas las entidades que se combinan transfieren sus activos netos, o los propietarios de esas entidades transfieren sus participaciones en el patrimonio, a una nueva entidad constituida; o
 - (d) un grupo de anteriores propietarios de una de las entidades que se combinan obtiene el control de la entidad combinada.

Contabilidad de combinaciones de negocios y plusvalía

- 19.6 Una entidad contabilizará cada combinación de negocios mediante la aplicación del método de la adquisición.
- 19.7 Para la aplicación del método de adquisición, una entidad:
- (a) identificará a la adquirente;

- (b) identificará la fecha de adquisición;
- (c) reconocerá y medirá los activos identificables adquiridos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora en la entidad adquirida; y
- (d) reconocerá y medirá la plusvalía o una ganancia por compra a precio de ganga.

Identificación de la adquirente

- 19.8 En cada combinación de negocios, una de las entidades que se combinan deberá identificarse como la adquirente.
- 19.9 La Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados* se utilizará para identificar a la adquirente—es decir, para identificar la entidad que obtiene el control de otra entidad (la adquirida).
- 19.10 Si una entidad que aplica la Sección 9 no puede identificar claramente cuál de las entidades que se combinan es el adquirente, la entidad considerará los factores de los párrafos 19A.11 a 19A.15 para tomar esa determinación.

Identificación de la fecha de adquisición

- 19.11 La adquirente identificará la fecha de adquisición—que es aquella en la que la adquirente obtiene el control de la adquirida.

Reconocimiento y medición de los activos identificables adquiridos, las obligaciones asumidas y cualquier participación no controladora en la entidad adquirida

Principio de reconocimiento

- 19.12 A la fecha de adquisición, la adquirente reconocerá, por separado de la plusvalía, los activos identificables adquiridos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora en la adquirida—excepto como se especifica en los párrafos 19.16 a 19.21. Una entidad adquirente reconocerá los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos solo si:
- (a) cumplen con las definiciones de activos y pasivos de la Sección 2 *Conceptos y Principios Fundamentales* en la fecha de adquisición; y
 - (b) forman parte de lo que la entidad adquirente y la adquirida (o los antiguos propietarios de la adquirida) intercambiaron en la transacción de combinación de negocios, en lugar de ser el resultado de transacciones separadas (véase el párrafo 19.32). La adquirente y la adquirida podrían suscribir transacciones separadas antes o durante las negociaciones para la combinación de negocios que no forman parte de lo que se intercambia en la combinación de negocios. Estas transacciones separadas darán cuenta de acuerdo con las secciones aplicables de esta Norma.

Principio de medición

- 19.13 La adquirente medirá los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos a sus valores razonables en la fecha de su adquisición—excepto como se especifica en los párrafos 19.16 a 19.21.
- 19.14 Para cada combinación de negocios, la adquirente medirá en la fecha de adquisición cualquier participación no controladora en la adquirida por la parte proporcional de la participación no controladora en los importes reconocidos de los activos netos identificables de la adquirida.

Excepciones a los principios de reconocimiento y medición

- 19.15 Los párrafos 19.16 a 19.21 proporcionan excepciones a los principios de **reconocimiento** y medición establecidos en los párrafos 19.12 a 19.14 y especifican tanto las partidas para las que se proporcionan excepciones como la naturaleza de dichas excepciones.
- 19.16 Una adquirente reconocerá un **activo intangible** adquirido en una combinación de negocios si el activo cumple con los principios de reconocimiento establecidos en la Sección 18 *Activos Intangibles distintos de la Plusvalía* y el valor razonable del activo puede medirse de manera fiable sin costo o esfuerzo desproporcionado en la fecha de adquisición.

- 19.17 Si una adquirente asume un pasivo o un **pasivo contingente** en una combinación de negocios, y ese pasivo o pasivo contingente habría estado dentro del alcance de la Sección 21 *Provisiones y Contingencias* si la adquirente lo hubiera incurrido por separado, dicha adquirente aplicará el párrafo 21.6 para determinar si existe una obligación presente en la fecha de adquisición como resultado de eventos pasados.
- 19.18 La determinación de la existencia de una obligación presente, de acuerdo con el párrafo 19.17, dará lugar al reconocimiento de un pasivo contingente en la fecha de adquisición si:
- (a) la obligación presente cumple la definición de pasivo contingente de acuerdo con el párrafo 21.12; y
 - (b) el valor razonable del pasivo contingente puede medirse con fiabilidad.
- 19.19 Por lo tanto, la adquirente reconoce un pasivo contingente asumido en una combinación de negocios en la fecha de adquisición, incluso si no es **probable** que la adquirente deba transferir beneficios económicos para liquidar la obligación presente. La adquirente no aplica los requerimientos de reconocimiento de los párrafos 21.4(b) y 21.12 a un pasivo contingente asumido en una combinación de negocios.
- 19.20 Una adquirente reconocerá y medirá de acuerdo con la Sección 29 *Impuesto a las Ganancias* un **activo por impuestos diferidos** o un **pasivo por impuestos diferidos** que surja de los activos adquiridos y los pasivos asumidos en una combinación de negocios.
- 19.21 Una empresa adquirente reconocerá y medirá, de acuerdo con la Sección 28, *Beneficios a los Empleados*, un pasivo (o activo, si lo hubiera) relacionado con los acuerdos de **beneficios a los empleados** de la adquirida.

Reconocimiento y medición de la plusvalía o una ganancia por una compra en términos muy ventajosos

- 19.22 La adquirente reconocerá una plusvalía en la fecha de la adquisición medida como el exceso del apartado (a) sobre el (b) siguientes:
- (a) La suma de:
 - (i) la contraprestación transferida, medida de acuerdo con el párrafo 19.25;
 - (ii) el importe de cualquier participación no controladora en la adquirida, medida de acuerdo con el párrafo 19.14; y
 - (iii) el valor razonable en la fecha de adquisición de la participación en el patrimonio de la adquirida previamente mantenida por la adquirente en el caso de una combinación de negocios realizada por etapas (véanse los párrafos 19.29 y 19.30).
 - (b) el neto de los importes en la fecha de adquisición de los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos, medidos de acuerdo con los párrafos 19.13 a 19.21.

Compras en términos muy ventajosos

- 19.23 Ocasionalmente, una adquirente realizará una compra a precios muy ventajosos--una combinación de negocios en la que el importe del párrafo 19.22(b) exceda la suma de los importes especificados en el párrafo 19.22(a). Si queda un exceso después de la aplicación del párrafo 19.24 por parte de un adquirente, este reconocerá la ganancia resultante en el **resultado del periodo** en la fecha de adquisición. La ganancia se atribuirá a la adquirente.
- 19.24 Antes de reconocer una ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas, la adquirente reevaluará si ha identificado correctamente todos los activos adquiridos y todos los pasivos asumidos y reconocerá cualesquiera activos adicionales identificados en esta evaluación. A continuación, la entidad adquirente revisará los procedimientos utilizados para medir los importes que se requiere reconocer en la fecha de adquisición para:
- (a) los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos;
 - (b) la participación en el patrimonio de la adquirida que la adquirente poseía anteriormente, en el caso de una combinación de negocios realizada por etapas; y
 - (c) la contraprestación transferida.

Contraprestación transferida

- 19.25 Una entidad adquirente medirá la contraprestación transferida en una combinación de negocios al valor razonable. La adquirente calculará la contraprestación transferida como la suma de los valores razonables en

la fecha de adquisición de los activos transferidos por la adquirente, los pasivos incurridos por la adquirente con los antiguos propietarios de la adquirida y los instrumentos patrimonio emitidos por la adquirente. Ejemplos de contraprestación incluyen efectivo, otros activos, un negocio o una subsidiaria de la adquirente, contraprestación contingente, instrumentos patrimonio ordinarios o preferentes, opciones y certificados para compra de acciones (warrants).

Contraprestación contingente

- 19.26 La contraprestación que una adquirente transfiere a cambio de la adquirida incluye cualquier activo o pasivo que proceda de un acuerdo de contraprestación contingente (véase el párrafo 19.25). La adquirente reconocerá el valor razonable en la fecha de adquisición de la contraprestación contingente como parte de la contraprestación transferida a cambio de la adquirida si el valor razonable de la contraprestación contingente puede medirse de forma fiable sin costo ni esfuerzo desproporcionado.
- 19.27 Si la entidad adquirente no puede medir de forma fiable el valor razonable de la contraprestación contingente en la fecha de adquisición sin incurrir en un costo ni esfuerzo desproporcionado, medirá la contraprestación contingente en la fecha de adquisición utilizando el importe más probable de la contraprestación. Posteriormente, la entidad adquirente no volverá a evaluar si la medición del valor razonable de la contraprestación contingente implica un costo ni esfuerzo desproporcionado [véase el párrafo 19.37(b)].
- 19.28 La entidad adquirente aplicará la Sección 22, *Pasivos y Patrimonio*, para clasificar una obligación de pagar una contraprestación contingente que sea un **instrumento financiero** como un **pasivo financiero** o como **patrimonio**. Una entidad adquirente clasificará un derecho a la devolución de una contraprestación previamente transferida como un activo. Los párrafos 19.36 y 19.37 establecen los requerimientos para la contabilización de la contraprestación contingente.

Una combinación de negocios realizada por etapas

- 19.29 Algunas veces, una adquirente obtiene el control de una adquirida en la que tenía una participación en el patrimonio inmediatamente antes de la fecha de la adquisición. En este caso, la adquirente volverá a valorar su participación en el patrimonio previamente mantenido en la adquirida a su valor razonable en la fecha de adquisición y reconocerá la ganancia o pérdida resultante, si la hubiera, en el resultado del periodo.
- 19.30 Cuando una parte de un acuerdo conjunto obtiene el control de un negocio que es una operación controlada conjuntamente o un activo controlado conjuntamente inmediatamente antes de la fecha de adquisición, la transacción es una combinación de negocios realizada por etapas (una adquisición por etapas). La adquirente aplicará los requerimientos para una combinación de negocios lograda en etapas de acuerdo con el párrafo 19.29, incluyendo la revaluación de toda su participación previamente mantenida en la operación o el activo controlado conjuntamente.

Periodo de medición

- 19.31 Si la contabilidad inicial de una adquirente para una combinación de negocios está incompleta al final del **periodo sobre el que se informa** en el que la combinación ocurre, la adquirente reconocerá en sus **estados financieros** los importes provisionales de las partidas cuya contabilización está incompleta. En el plazo de doce meses a partir de la fecha de adquisición, la entidad adquirente ajustará retroactivamente los importes provisionales que haya reconocido como activos y pasivos, y reconocerá cualquier incorporación de activos y pasivos, para reflejar la nueva información que haya obtenido sobre cualquier hecho y circunstancia de relevancia que existiera en la fecha de adquisición. Cualquier ajuste afecta a la plusvalía adquirida o a cualquier ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas. Una vez transcurridos más de doce meses desde la fecha de adquisición, la entidad adquirente reconocerá los ajustes en la contabilización inicial de una combinación de negocios solo si corrige un **error** de acuerdo con la Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores*.

Costos relacionados con la adquisición

- 19.32 Son costos relacionados con la adquisición aquellos en que incurre una adquirente para llevar a cabo una combinación de negocios. La entidad adquirente contabilizará los costos relacionados con la adquisición por separado de la combinación de negocios, como gastos en los periodos en que se incurra en los costos y se reciban los servicios, con dos excepciones: la entidad adquirente reconocerá el costo de emisión de deuda de acuerdo con la Sección 11 *Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros* y el costo de emisión de títulos de capital de acuerdo con la Sección 22.

Medición posterior y contabilización

- 19.33 Después del reconocimiento inicial, una adquirente aplicará las secciones aplicables de esta Norma a los activos adquiridos, los pasivos asumidos o incurridos y los instrumentos de patrimonio emitidos en una combinación de negocios. Después del reconocimiento inicial, los párrafos 19.34 a 19.37 se aplican a:
- (a) la plusvalía;
 - (b) pasivos contingentes reconocidos en la fecha de la adquisición; y
 - (c) contraprestación contingente.

Plusvalía

- 19.34 Después de que una adquirente reconozca inicialmente la plusvalía adquirida en una combinación de negocios, dicha adquirente la medirá al costo menos la **amortización** acumulada y las **pérdidas por deterioro** de valor acumuladas. La adquirente aplicará:
- (a) los párrafos 18.19 a 18.24 para la amortización de la plusvalía. Si la adquirente no puede establecer de manera fiable la **vida útil** de la plusvalía, utilizará su mejor estimación de la vida útil, pero dicha estimación no excederá de diez años.
 - (b) la Sección 27 *Deterioro de Valor de Activos* para reconocer y medir cualquier deterioro de valor de la plusvalía.

Pasivos contingentes

- 19.35 Después de que una adquirente reconozca inicialmente un pasivo contingente en una combinación de negocios y hasta que el pasivo se liquide, cancele o expire, deberá valorar el pasivo al mayor de:
- (a) el importe que la adquirente habría reconocido de acuerdo con la Sección 21; o
 - (b) el importe que la adquirente reconoció inicialmente menos, si procede, el importe acumulado de los **ingresos** reconocidos de acuerdo con los principios de la Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*.

Contraprestación contingente

- 19.36 Los cambios resultantes de eventos posteriores a la fecha de adquisición (como cumplir un objetivo de ganancias, alcanzar un precio de acción específico o alcanzar un hito en un proyecto de **investigación y desarrollo**) no son ajustes del periodo de medición, excepto los cambios en el importe de la contraprestación contingente que son ajustes del periodo de medición de acuerdo con el párrafo 19.31. Una adquirente contabilizará los cambios en el importe de la contraprestación contingente que no sean ajustes del periodo de medición de acuerdo con el párrafo 19.37.
- 19.37 Si la contraprestación contingente es:
- (a) clasificada como patrimonio, la adquirente no volverá a medir esa contraprestación contingente y contabilizará su liquidación posterior dentro del patrimonio.
 - (b) otras contraprestaciones contingentes:
 - (i) cuyo valor razonable pueda medirse de forma fiable sin un costo o esfuerzo desproporcionado en la fecha de adquisición, la adquirente medirá esa contraprestación contingente a su valor razonable en cada **fecha de presentación** de informes y reconocerá en resultados cualquier cambio en el valor razonable.
 - (ii) cuyo valor razonable no pueda medirse de forma fiable sin un costo ni esfuerzo desproporcionado en la fecha de adquisición (véase el párrafo 19.27)—la entidad adquirente revisará esa contraprestación contingente en cada fecha de presentación y la ajustará para reflejar la estimación actual del importe más probable de la contraprestación contingente en esa fecha de presentación. La entidad adquirente reconocerá en el resultado del ejercicio cualquier ajuste de los importes que haya reconocido previamente

Información a revelar

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

- 19.38 Para cada combinación de negocios que ocurra durante el periodo sobre el que se informa, la adquirente revelará:
- (a) el nombre y una descripción de la adquirida;
 - (b) la fecha de adquisición;
 - (c) el porcentaje de instrumentos de—patrimonio con derecho a voto adquiridos;
 - (d) el valor razonable en la fecha de adquisición del total de la contraprestación transferida y una descripción de los componentes de dicha contraprestación (como efectivo, instrumentos de patrimonio e instrumentos de deuda);
 - (e) para los acuerdos de contraprestación contingente:
 - (i) el importe reconocido en la fecha de la adquisición;
 - (ii) una descripción de los acuerdos y la base para determinar el importe del pago; y
 - (iii) si procede, el hecho de que la adquirente no pueda medir de forma fiable el valor razonable de la contraprestación contingente en la fecha de adquisición sin incurrir en un costo ni esfuerzo desproporcionado (véase el párrafo 19.27) y las razones por las que supondría un costo ni esfuerzo desproporcionado;
 - (f) los importes reconocidos en la fecha de adquisición para cada clase de activos y pasivos de la adquirida;
 - (g) para una compra a precios muy ventajosos, el importe de cualquier ganancia reconocida en el resultado del periodo de acuerdo con el párrafo 19.23 y la partida en el estado del resultado integral (y en el **estado de resultados**, si se presenta) en la que se reconoce la ganancia;
 - (h) una descripción cualitativa de los factores que componen la plusvalía reconocida, por ejemplo, las sinergias esperadas de la combinación de las operaciones de la adquirida y la adquirente, o los activos intangibles no reconocidos de acuerdo con el párrafo 19.16; y
 - (i) la información requerida por el párrafo 21.15 para cada pasivo contingente que la adquirente no reconozca de acuerdo con el párrafo 19.18 (porque su valor razonable no puede medirse de forma fiable).

Para todas las combinaciones de negocios

- 19.39 Una adquirente revelará las vidas útiles utilizadas para amortizar la plusvalía y una conciliación del **importe en libros** de la plusvalía al inicio y al final del periodo sobre el que se informa. La adquirente revelará por separado:
- (a) la plusvalía adicional que haya reconocido durante el periodo sobre el que se informa, derivada de nuevas combinaciones de negocios;
 - (b) las pérdidas por deterioro que haya reconocido durante el periodo sobre el que se informa, de acuerdo con la Sección 27;
 - (c) la plusvalía relacionada con negocios previamente adquiridos que la adquirente haya dado de baja en cuentas durante el periodo sobre el que se informa; y
 - (d) otros cambios.
- 19.40 La conciliación establecida en el párrafo 19.39 no necesita ser presentada para periodos anteriores.

Para periodos sobre los que se informa después de la fecha de adquisición

- 19.41 Para cada periodo sobre el que se informa después de la fecha de adquisición hasta que la entidad cobre, venda o pierda de otro modo el derecho a un activo de contraprestación contingente, o hasta que la entidad liquide un pasivo de contraprestación contingente o el pasivo se cancele o expire, la entidad revelará para cada combinación de negocios **material o con importancia relativa** y en conjunto para las combinaciones

de negocios que sean individualmente no materiales o sin importancia relativa, pero colectivamente significativas:

- (a) cualquier cambio en los importes reconocidos de la contraprestación contingente, incluidas las diferencias que surjan en el momento de la liquidación; y
- (b) las técnicas de valoración y los datos de entrada clave del modelo que la adquirente utilizó para medir la contraprestación contingente.

Apéndice de la Sección 19 Guía de aplicación

Este Apéndice es una parte integral de la Sección 19.

Definición de un negocio (aplicación del párrafo 19.3)

- 19A.1 Un negocio es un conjunto integrado de actividades y activos susceptibles de ser dirigidos y gestionados con el propósito de proporcionar bienes o servicios a clientes, que producen ingresos por inversiones (tales como dividendos o intereses) u otros ingresos procedentes de actividades ordinarias. Un negocio consiste en insumos y procesos aplicados a estos insumos que tienen la capacidad de contribuir a la creación de productos. Estos son los tres elementos de un negocio y sus definiciones:
- (a) un *insumo* es todo recurso económico que elabora productos, o tiene la capacidad de contribuir a la creación de productos si se les aplican uno o más procesos. Ejemplos de insumos incluyen empleados, activos no corrientes, propiedad intelectual y la capacidad de obtener acceso a los materiales o derechos necesarios.
 - (b) un *proceso* es todo sistema, norma, protocolo, convención o regla que, aplicado a un insumo o insumos, elabora productos o tiene la capacidad de elaborar contribuir a la creación de productos. Ejemplos de procesos incluyen los procesos de gestión estratégica, de operación y de gestión de recursos.
 - (c) un *producto* es el resultado de los insumos y los procesos aplicados a esos insumos que proporcionan bienes o servicios a los clientes, generan ingresos de inversión o generan otros ingresos de actividades ordinarias.

Prueba opcional para identificar la concentración de valor razonable

- 19A.2 El párrafo 19A.3 establece una prueba de concentración opcional para una evaluación simplificada de si un conjunto adquirido de actividades y activos es un negocio. Una entidad puede elegir si aplicar la prueba para cada transacción u otro evento. Si la prueba de concentración:
- (a) se cumple, queda determinado que el conjunto de actividades y activos no es un negocio y no es necesaria ninguna evaluación adicional; o
 - (b) no se cumple (o si la entidad decide no aplicar la prueba), la entidad realiza la evaluación establecida en los párrafos 19A.4 a 19A.10.
- 19A.3 Cuando la prueba de concentración se cumple, significa que se determina que un conjunto adquirido de actividades y activos no es un negocio, ya que sustancialmente todo el valor razonable de los activos brutos adquiridos se concentra en un único activo identificable o grupo de activos identificables similares. A efectos de la prueba de concentración:
- (a) los activos brutos adquiridos excluyen el efectivo y los equivalentes de efectivo, los activos por impuestos diferidos y la plusvalía resultante de los efectos de los pasivos por impuestos diferidos;
 - (b) el valor razonable de los activos brutos adquiridos incluye cualquier contraprestación transferida (más la participación proporcional de las participaciones no controladoras en los importes reconocidos de los activos netos identificables de la adquirida y el valor razonable de cualquier participación mantenida previamente) en exceso;
 - (c) un solo activo identificable incluye cualquier activo o grupo de activos que se reconocería y mediría como un solo activo identificable en una combinación de;
 - (d) Si un activo tangible está unido a otro activo tangible y no puede retirarse físicamente ni usarse por separado de él sin incurrir en un costo significativo o una disminución significativa de la utilidad o el valor razonable de cualesquiera de los activos (por ejemplo, terrenos y edificios), esos activos se considerarán un único activo identificable; y
 - (e) la naturaleza de cada activo identificable y las características de riesgo (los riesgos asociados con la gestión y creación de resultados de los activos) se consideran para evaluar si los activos son similares.

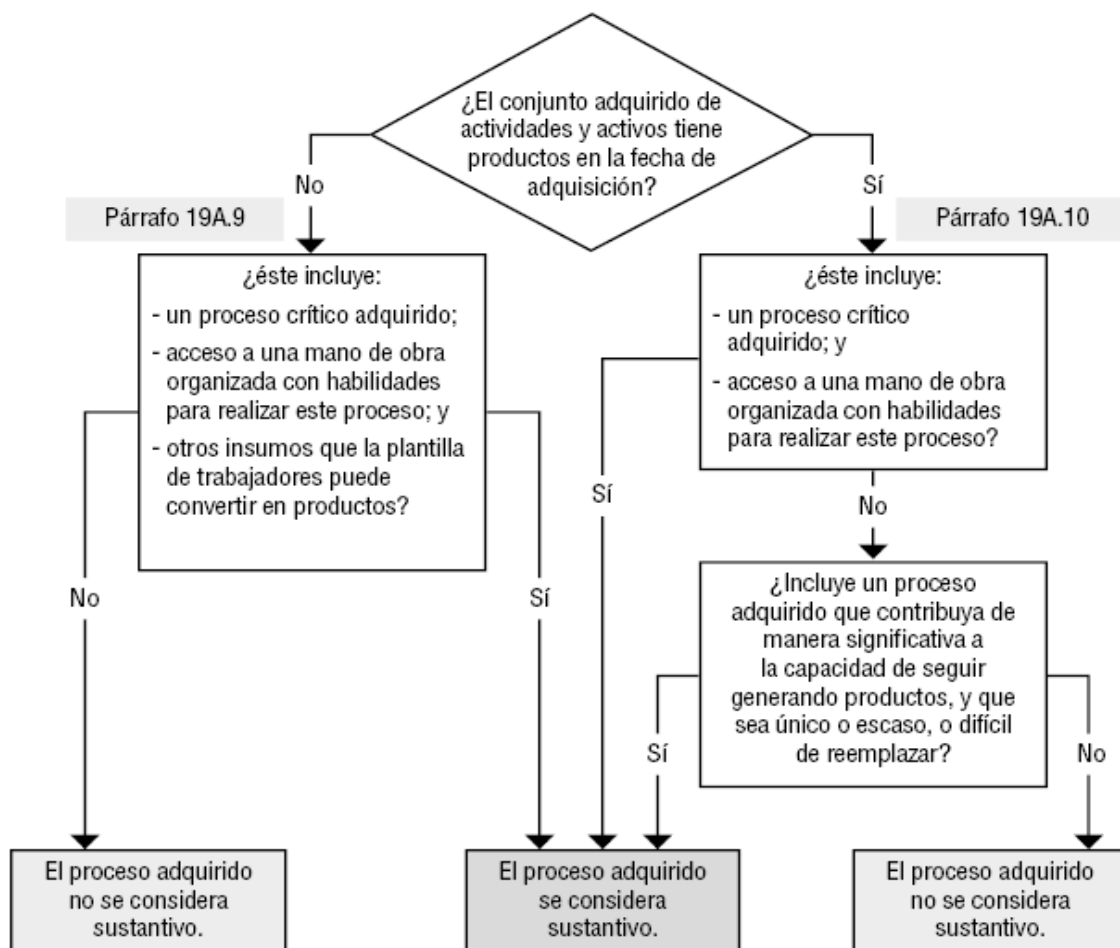
Elementos de un negocio

- 19A.4 Aunque los negocios suelen tener productos, un conjunto integrado de actividades y activos puede no tener productos y seguir siendo considerado un negocio. Si un conjunto integrado de actividades y activos tiene dos elementos esenciales (los datos de entrada y los procesos aplicados a esos datos de entrada), puede ser llevado a cabo y gestionado para los fines identificados en la definición de negocio. Un negocio no necesita incluir todos los insumos o procesos que el vendedor utilizó para operar ese negocio. Sin embargo, para ser considerado un negocio, un conjunto integrado de actividades y activos incluye, como mínimo, un insumo y un proceso sustantivo, de manera que juntos contribuyan de forma significativa a la capacidad de elaborar productos. Los párrafos 19A.7 a 19A.10 especifican cómo evaluar si un proceso es esencial.
- 19A.5 Si un conjunto adquirido de actividades y activos tiene productos, la continuación de los **ingresos** de actividades ordinarias no demuestra por sí sola que la adquirente haya adquirido tanto datos de entrada como un proceso sustantivo.
- 19A.6 La determinación de si un conjunto particular de actividades y activos constituye un negocio se basa en si el conjunto integrado puede ser llevado a cabo y gestionado como un negocio por un participante en el mercado. No es relevante si un vendedor operó el conjunto como un negocio o si una adquirente tiene la intención de operar el conjunto como un negocio.

Evaluación de si un proceso adquirido es sustantivo

- 19A.7 Los párrafos 19A.8 a 19A.10 explican cómo evaluar si un proceso adquirido es sustantivo dependiendo de si el conjunto adquirido de actividades y activos no tiene productos (párrafo 19A.9) o tiene productos (párrafo 19A.10). La Figura 19.1 resume cómo una entidad evalúa si un proceso adquirido es sustantivo.

Figura 19.1—Cómo una entidad evalúa si un proceso adquirido es sustantivo



- 19A.8 Un ejemplo de un conjunto adquirido de actividades y activos que no tiene productos en la fecha de la adquisición es una entidad en su etapa inicial que no ha comenzado a generar ingresos de actividades ordinarias. Si un conjunto adquirido de actividades y activos genera ingresos de actividades ordinarias en la fecha de adquisición, se considera que tiene resultados en esa fecha. El conjunto adquirido tiene resultados incluso si posteriormente ya no generará ingresos de actividades ordinarias de clientes externos—por ejemplo, porque resultará integrado por un eventual adquirente.
- 19A.9 Si un conjunto de actividades y activos no tiene productos en la fecha de la adquisición, un proceso adquirido (o grupo de procesos) se considera sustantivo solo si:
- (a) es fundamental respecto a la capacidad de desarrollar o convertir un insumo o insumos adquiridos en productos; y
 - (b) los insumos adquiridos incluyen acceso a una plantilla de trabajadores organizada que tiene la necesaria formación conocimiento o experiencia para realizar esos procesos (o grupo de procesos) y otros insumos que la plantilla de trabajadores organizada podría desarrollar o convertir en productos. Esos otros insumos podrían incluir:
 - (i) propiedad intelectual que podría usarse para desarrollar un bien o servicio;
 - (ii) otros recursos económicos—por ejemplo, tecnología o bienes inmuebles—que podrían desarrollarse para crear productos; o
 - (iii) derechos a obtener acceso a los materiales necesarios o derechos que permitan la creación de productos futuros.
- 19A.10 Si un conjunto de actividades y activos tiene productos en la fecha de la adquisición, un proceso adquirido (o grupo de procesos) se considera sustantivo si, al aplicarlo a un insumo o insumos adquiridos:
- (a) es fundamental respecto a la capacidad de continuar elaborando productos, y los productos adquiridos incluyen el acceso a una plantilla de trabajadores organizada con la necesaria formación, conocimiento o experiencia para realizar ese proceso (o grupo de procesos); o
 - (b) contribuye de forma significativa a la capacidad de continuar elaborando productos y:
 - (i) se considera único o escaso; o
 - (ii) no puede sustituirse sin costo, esfuerzo, o retraso significativo en la capacidad de continuar elaborando productos.

Identificación de la adquirente (aplicación de los párrafos 19.8 a 19.10)

- 19A.11 En una combinación de negocios efectuada principalmente mediante la transferencia de efectivo u otros activos o incurriendo en pasivos, la adquirente será generalmente la entidad que transfiere el efectivo u otros activos o que incurre en los pasivos.
- 19A.12 En una combinación de negocios efectuada principalmente por intercambio de instrumentos de patrimonio, la adquirente será generalmente la entidad que emita sus instrumentos de patrimonio. Una entidad considera otros hechos y circunstancias pertinentes para identificar a la adquirente en una combinación de negocios efectuada mediante el intercambio de instrumentos de patrimonio. Por ejemplo, la adquirente suele ser la entidad, de entre las que se combinan:
- (a) cuyos propietarios, como grupo, retienen o reciben después de la combinación de negocios la mayor parte de los derechos de voto en la entidad combinada;
 - (b) cuyo único propietario o grupo organizado de propietarios tenga la mayor participación minoritaria de voto en la entidad combinada, si ningún otro propietario o grupo organizado de propietarios tiene una participación de voto significativa;
 - (c) cuyos propietarios tienen la capacidad de elegir, nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de gobernanza entidad combinada;
 - (d) cuya (anterior) gerencia domina la alta gerencia de la entidad combinada; o
 - (e) que paga una prima sobre el valor razonable previo a la combinación de los instrumentos de patrimonio de la otra entidad o entidades que se combinan.
- 19A.13 La adquirente es generalmente la entidad que se combina cuyo tamaño (medido, por ejemplo en forma de activos, ingresos de actividades ordinarias o beneficios) es significativamente mayor que el de la otra u otras entidades que se combinan.

- 19A.14 En una combinación de negocios que involucre a más de dos entidades, una entidad identifica a la adquirente considerando, entre otras cosas, cuál de las entidades que se combinan inició la combinación y el tamaño relativo de las entidades que se combinan.
- 19A.15 Una nueva entidad formada para llevar a cabo una combinación de negocios no es necesariamente la adquirente. Si se forma una nueva entidad para emitir instrumentos de patrimonio con el fin de efectuar una combinación de negocios, una de las entidades que se combinan y que existía antes de la combinación de negocios es la adquirente, de acuerdo con el párrafo 19.10 y la guía de los párrafos 19A.11 a 19A.14. Por el contrario, una nueva entidad que transfiere efectivo u otros activos o incurre en pasivos como contraprestación puede ser la adquirente.

Sección 20 Arrendamientos

Alcance de esta sección

- 20.1 Esta sección trata la contabilización de todos los **arrendamientos**, distintos de:
- (a) los arrendamientos para la exploración o uso de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares (véase la Sección 34 *Actividades Especializadas*);
 - (b) los acuerdos de licencia para productos como películas, grabaciones en vídeo, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos de autor (véase la Sección 18 *Activos Intangibles distintos a la Plusvalía*);
 - (c) medición de los inmuebles mantenidos por arrendatarios que se contabilicen como **propiedades de inversión** y la medición de las propiedades de inversión suministradas por arrendadores bajo **arrendamientos operativos** (véase la Sección 16 *Propiedades de Inversión*);
 - (d) la medición de **activos biológicos** mantenidos por arrendatarios bajo **arrendamientos financieros** y activos biológicos suministrados por arrendadores bajo arrendamientos operativos (véase la Sección 34);
 - (e) los arrendamientos que pueden dar lugar a una pérdida para el arrendador o el arrendatario como consecuencia de cláusulas contractuales que no estén relacionadas con cambios en el precio del **activo** arrendado, con variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera, con cambios en los pagos por arrendamiento basados en tasas de interés de mercado variable o con incumplimientos por una de las contrapartes (véase el párrafo 11.49(f)); y
 - (f) los arrendamientos operativos que son onerosos.
- 20.2 Esta sección se aplicará a los acuerdos que transfieren el derecho de uso de activos, incluso en el caso de que el arrendador quede obligado a suministrar servicios de cierta importancia en relación con la operación o el mantenimiento de estos activos. Esta sección no se aplicará a los acuerdos que tienen la naturaleza de contratos de servicios, pero no transfieren el derecho a utilizar activos desde una de las contrapartes a la otra.
- 20.3 Ciertos acuerdos, tales como algunos de subcontratación, los contratos de telecomunicaciones que proporcionan derechos sobre capacidad y los contratos de compra obligatoria, no toman la forma legal de un arrendamiento, pero transmiten derechos de utilización de activos a cambio de pagos. Estos acuerdos son en esencia arrendamientos de activos y deben contabilizarse según lo establecido en esta sección.

Clasificación de los arrendamientos

- 20.4 Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando transfiera sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad. Un arrendamiento se clasificará como operativo si no transfiera sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad.
- 20.5 Si un arrendamiento es un arrendamiento financiero u operativo depende de la esencia de la transacción y no de la forma del contrato. Ejemplos de situaciones que, individualmente o en combinación, normalmente llevarían a clasificar un arrendamiento como financiero son:
- (a) el arrendamiento transfiere la propiedad del activo al arrendatario a la finalización de su plazo;
 - (b) el arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente inferior al **valor razonable** en el momento en que la opción sea ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevea con razonable certeza que tal opción será ejercida;
 - (c) el plazo del arrendamiento es por la mayor parte de la vida económica del activo, incluso si no se transfiere la propiedad;
 - (d) al inicio del arrendamiento, el **valor presente** de los **pagos mínimos por el arrendamiento** es, al menos, equivalente a la práctica totalidad del valor razonable del activo objeto de la operación; y
 - (e) los activos arrendados son de una naturaleza tan especializada que sólo el arrendatario tiene la posibilidad de usarlos sin realizar en ellos modificaciones importantes.
- 20.6 Otros indicadores de situaciones que podrían llevar, por sí solas o de forma conjunta con otras, a la clasificación de un arrendamiento como de carácter financiero, son las siguientes:

- (a) si el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento, y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación fueran asumidas por el arrendatario;
 - (b) las ganancias o pérdidas por la fluctuación del **valor residual** del activo arrendado se acumulan o devengan para el arrendatario (por ejemplo, en forma de una rebaja en el alquiler equivalente a la mayor parte de los recursos procedentes de ventas al final del arrendamiento); y
 - (c) el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo periodo, con unos pagos por arrendamiento que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.
- 20.7 Los ejemplos e indicadores contenidos en los párrafos 20.5 y 20.6 no son siempre concluyentes. Si resulta claro, por otras características, que el arrendamiento no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad, se clasificará como operativo. Por ejemplo, este podría ser el caso si, al término del arrendamiento, se transfiere la propiedad del activo al arrendatario por un pago variable que sea igual a su valor razonable en ese momento, o si existen cuotas contingentes como consecuencia de las cuales el arrendatario no tiene sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad.
- 20.8 La clasificación de un arrendamiento se hace al inicio del mismo y no se cambia durante su plazo de vigencia, salvo que el arrendatario y el arrendador acuerden cambiar las cláusulas del arrendamiento (distintas de la simple renovación del mismo), en cuyo caso la clasificación del arrendamiento deberá ser evaluada nuevamente.

Estados financieros de los arrendatarios—arrendamientos financieros

Reconocimiento inicial

- 20.9 Al comienzo del plazo del arrendamiento financiero, un arrendatario reconocerá sus derechos de uso y obligaciones bajo el arrendamiento financiero como activos y **pasivos** en su **estado de situación financiera** por el importe igual al valor razonable del bien arrendado, o al valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, si éste fuera menor, determinados al inicio del arrendamiento. Cualquier costo directo inicial del arrendatario (costos incrementales que se atribuyen directamente a la negociación y acuerdo del arrendamiento) se añadirá al importe reconocido como activo.
- 20.10 El valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento debe calcularse utilizando la **tasa de interés implícita en el arrendamiento**. Si no se puede determinar, se usará la **tasa de interés incremental de los préstamos del arrendatario**.

Medición posterior

- 20.11 Un arrendatario repartirá los pagos mínimos del arrendamiento entre las cargas financieras y la reducción de la deuda pendiente utilizando el **método del interés efectivo** (véanse los párrafos 11.15 a 11.20). El arrendatario distribuirá la carga financiera a cada periodo a lo largo del plazo del arrendamiento, de manera que se obtenga una tasa de interés constante en cada periodo, sobre el saldo de la deuda pendiente de amortizar. Un arrendatario cargará las cuotas contingentes como **gastos** en los periodos en los que se incurran.
- 20.12 Un arrendatario depreciará un activo arrendado bajo un arrendamiento financiero de acuerdo con la sección correspondiente de esta Norma para ese tipo de activo, por ejemplo, la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo* o la Sección 18. Si no existiese certeza razonable de que el arrendatario obtendrá la propiedad al término del plazo del arrendamiento, el activo será depreciado totalmente a lo largo de su **vida útil** o en el plazo del arrendamiento, según cuál sea menor. Un arrendatario también evaluará en cada **fecha sobre la que se informa** si se ha deteriorado el valor de un activo arrendado mediante un arrendamiento financiero (véase la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*).

Información a revelar

- 20.13 Un arrendatario revelará la siguiente información sobre los arrendamientos financieros:
- (a) para cada **clase de activos**, el **importe** neto en libros al final del **periodo sobre el que se informa**;
 - (b) el total de pagos mínimos futuros del arrendamiento al final del periodo sobre el que se informa, para cada uno de los siguientes periodos:
 - (i) hasta un año;
 - (ii) a más de un año y no más de cinco años; y
 - (iii) más de cinco años.

- (c) una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos incluyendo, por ejemplo, información sobre cuotas contingentes, opciones de renovación o adquisición y cláusulas de revisión, subarrendamientos y restricciones impuestas por los acuerdos de arrendamiento.
- 20.14 Además, los requerimientos de información a revelar sobre activos de acuerdo con las Secciones 17, 18, 27 y 34 aplican a los arrendatarios de activos arrendados bajo arrendamientos financieros.

Estados financieros de los arrendatarios—arrendamientos operativos

Reconocimiento y medición

- 20.15 Un arrendatario reconocerá los pagos por arrendamientos bajo arrendamientos operativos (excluyendo los costos por servicios tales como seguros o mantenimiento) como un gasto a lo largo del periodo de arrendamiento de forma lineal a menos que:
- (a) otra base sistemática sea más representativa del patrón que siguen en el tiempo los beneficios del usuario, incluso si los pagos no se realizan sobre esa base; o
- (b) los pagos al arrendador se estructuran para incrementarse en línea con la inflación general esperada (basada en índices o estadísticas publicadas) para compensar los incrementos del costo por inflación esperados del arrendador.

Si los pagos al arrendador varían debido a factores distintos de la inflación general, la condición (b) no se cumplirá.

Ejemplo de aplicación del párrafo 20.15(b):

X opera en una jurisdicción en la que la previsión de consenso de los bancos locales es que el índice de nivel de general precios, que publica el gobierno, se incrementará en una media del 10 por ciento anual durante los próximos cinco años.

X arrienda a Y espacio para oficinas bajo arrendamiento operativo para cinco años.

Los pagos del arrendamiento se estructuran para reflejar la inflación general anual esperada del 10 por ciento a lo largo del plazo de cinco años del arrendamiento de la siguiente forma

Año 1	100.000 u. m.
Año 2	110.000 u. m.
Año 3	121.000 u. m.
Año 4	133.000 u. m.
Año 5	146.000 u. m.

X reconoce un gasto por arrendamiento anual igual a los importes debidos al arrendador.

Si los pagos crecientes no se estructuran con claridad para compensar al arrendador por los incrementos del costo por inflación esperados basados en los índices o estadísticas publicadas, X reconoce el gasto por arrendamiento anual de forma lineal: 122.000 u.m. cada año (suma de las cantidades por pagar en virtud del arrendamiento dividida por cinco años).

Información a revelar

- 20.16 Un arrendatario revelará la siguiente información para los arrendamientos operativos:
- (a) el total de pagos futuros mínimos del arrendamiento, bajo contratos de arrendamiento operativo no cancelables para cada uno de los siguientes periodos:
- (i) hasta un año;
- (ii) a más de un año y no más de cinco años; y
- (iii) más de cinco años.
- (b) los pagos por arrendamiento reconocidos como un gasto; y
- (c) una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos incluyendo, por ejemplo, información sobre cuotas contingentes, opciones de renovación o adquisición y cláusulas de revisión, subarrendamientos y restricciones impuestas por los acuerdos de arrendamiento.

Estados financieros de los arrendatarios—arrendamientos financieros

Reconocimiento inicial y medición

- 20.17 Un arrendador reconocerá en su estado de situación financiera los activos que mantengan en arrendamientos financieros, y los presentará como una partida por cobrar, por un importe igual al de la **inversión neta en el arrendamiento**. La inversión neta en el arrendamiento es la **inversión bruta en el arrendamiento** del arrendador descontada a la tasa de interés implícita en el arrendamiento. La inversión bruta en el arrendamiento es la suma de:
- (a) los pagos mínimos a recibir por el arrendador por el arrendamiento financiero; y
 - (b) cualquier valor residual no garantizado que corresponda al arrendador.
- 20.18 Para arrendamientos financieros distintos de los que involucran a un fabricante o distribuidor que también es arrendador, los costos directos iniciales (costos que son incrementales y directamente imputables a la negociación y contratación de un arrendamiento) se incluirán en la medición inicial de los derechos de cobro por el arrendamiento financiero, y reducirán el importe de **ingresos** reconocidos a lo largo del plazo de arrendamiento.

Medición posterior

- 20.19 El **reconocimiento** de los ingresos financieros se basará en una pauta que refleje, en cada uno de los periodos, una tasa de rendimiento constante sobre la **inversión financiera neta** que el arrendador ha realizado en el arrendamiento financiero. Los pagos del arrendamiento relativos al periodo, excluidos los costos por servicios, se aplicarán contra la inversión bruta en el arrendamiento, para reducir tanto el principal como los ingresos financieros no ganados. Si hubiera una indicación de que ha cambiado significativamente el valor residual no garantizado estimado, utilizado al calcular la inversión bruta del arrendador en el arrendamiento, se revisará la distribución del ingreso a lo largo del plazo del arrendamiento, y cualquier reducción respecto a los importes acumulados (devengados) se reconocerá inmediatamente en **resultados del periodo**.

Fabricantes o distribuidores que son también arrendadores

- 20.20 Los fabricantes o distribuidores ofrecen a menudo a sus clientes la posibilidad de comprar o alquilar un activo. Un arrendamiento financiero de un activo, cuando el fabricante o distribuidor es también arrendador, dará lugar a dos tipos de resultados:
- (a) el resultado del periodo equivalente al resultado que se obtendría de la venta en firme del activo objeto de arrendamiento, a precios de mercado, reflejando los descuentos por volumen o comerciales aplicables; y
 - (b) la ganancia financiera a lo largo del plazo del arrendamiento.
- 20.21 El **ingreso de actividades ordinarias** por venta registrado al comienzo del plazo del arrendamiento financiero, por un arrendador que sea fabricante o distribuidor, es igual al valor razonable del activo o, si fuera menor, al valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, descontados a una tasa de interés de mercado. El costo de ventas reconocido al comienzo del plazo del arrendamiento es el costo, o el importe en libros si fuera diferente, del activo arrendado menos el valor presente del valor residual no garantizado. La diferencia entre el ingreso de actividades ordinarias y el costo de la venta es la ganancia en la venta, que se reconocerá como tal de acuerdo con las políticas seguidas por la entidad para las operaciones de venta directa.
- 20.22 Si se han aplicado tasas de interés artificialmente bajas, el resultado por la venta se limitará al que se hubiera obtenido de haber aplicado tasas de interés de mercado. Los costos incurridos por el fabricante o el distribuidor que sea también arrendador, y estén relacionados con la negociación o la contratación del arrendamiento, se reconocerán como un gasto cuando se reconozca el resultado en la venta.

Información a revelar

- 20.23 Un arrendador revelará la siguiente información para los arrendamientos financieros:
- (a) una conciliación entre la inversión bruta en el arrendamiento al final del periodo sobre el que se informa y el valor presente de los pagos mínimos por cobrar en esa misma fecha. Además, el arrendador revelará, al final del periodo sobre el que se informa, la inversión bruta en el arrendamiento y el valor presente de los pagos mínimos por cobrar en esa misma fecha, para cada uno de los siguientes plazos:

- (i) hasta un año;
- (ii) a más de un año y no más de cinco años; y
- (iii) más de cinco años.
- (b) los ingresos financieros no ganados.
- (c) el importe de los valores residuales no garantizados acumulables (o que se puedan devengar) a favor del arrendador.
- (d) la estimación de incobrables relativa a los pagos mínimos por el arrendamiento pendientes de cobro.
- (e) las cuotas contingentes reconocidas como ingresos en el periodo.
- (f) una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos del arrendador incluyendo, por ejemplo, información sobre cuotas contingentes, opciones de renovación o adquisición y cláusulas de escalación, subarrendamientos y restricciones impuestas por los acuerdos de arrendamiento.

Estados financieros de los arrendatarios—arrendamientos operativos

Reconocimiento y medición

- 20.24 Un arrendador presentará en su **estado de situación financiera** los activos sujetos a arrendamiento operativos de acuerdo con la naturaleza del activo.
- 20.25 Un arrendador reconocerá los ingresos por arrendamientos operativos (excluyendo los importes por servicios tales como seguros o mantenimiento) en los resultados sobre una base lineal a lo largo del plazo del arrendamiento, a menos que:
- (a) otra base sistemática sea representativa del patrón de tiempo de beneficios del arrendatario procedentes del activo arrendado, incluso si el cobro de los pagos no se realiza sobre esa base; o
 - (b) los pagos al arrendador se estructuran para incrementarse en línea con la inflación general esperada (basada en índices o estadísticas publicadas) para compensar los incrementos del costo por inflación esperados del arrendador.
- Si los pagos al arrendador varían de acuerdo con factores distintos de la inflación, la condición (b) no se cumplirá.
- 20.26 Un arrendador reconocerá como un gasto los costos, incluyendo la **depreciación**, incurridos para la obtención de ingresos por arrendamiento. La política de depreciación de los activos depreciables arrendados será coherente con la política normal de depreciación del arrendador para activos similares.
- 20.27 Un arrendador añadirá al importe en libros del activo arrendado cualesquiera costos directos iniciales incurridos en la negociación y contratación de un arrendamiento operativo y reconocerá estos costos como un gasto a lo largo del plazo de arrendamiento, sobre la misma base que los ingresos del arrendamiento.
- 20.28 Para determinar si el activo arrendado ha visto deteriorado su valor, el arrendador aplicará la Sección 27.
- 20.29 Un fabricante o distribuidor que sea también arrendador, no reconocerá ningún resultado por la venta en el momento de realizar un arrendamiento operativo, puesto que no es equivalente a una venta.

Información a revelar

- 20.30 Un arrendador revelará la siguiente información para los arrendamientos operativos:
- (a) Los pagos futuros mínimos del arrendamiento en arrendamientos operativos no cancelables, para cada uno de los siguientes periodos:
 - (i) hasta un año;
 - (ii) a más de un año y no más de cinco años; y
 - (iii) más de cinco años.
 - (b) las cuotas contingentes totales reconocidas como ingreso; y
 - (c) una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos del arrendador, incluyendo, por ejemplo, información sobre cuotas contingentes, opciones de renovación o adquisición y cláusulas de revisión, y restricciones impuestas por los acuerdos de arrendamiento.

- 20.31 Además, se aplicarán los requerimientos sobre información a revelar sobre activos de acuerdo con las Secciones 17, 18, 27 y 34 a los arrendadores por los activos suministrados en arrendamiento operativo.

Transacciones de venta con arrendamiento posterior

- 20.32 Una venta con arrendamiento posterior es una transacción que implica la enajenación de un activo y su posterior arrendamiento al vendedor. Las cuotas del arrendamiento y el precio de venta son usualmente interdependientes, puesto que se negocian simultáneamente. El tratamiento contable de una venta con arrendamiento posterior depende del tipo de arrendamiento.

Venta con arrendamiento posterior que da lugar a un arrendamiento financiero

- 20.33 Si una venta con arrendamiento posterior da lugar a un arrendamiento financiero, el arrendatario vendedor no reconocerá inmediatamente como ingreso cualquier exceso del producto de la venta sobre el importe en libros. En su lugar, el arrendatario vendedor diferirá este exceso y lo amortizará a lo largo del plazo del arrendamiento.

Venta con arrendamiento posterior que da lugar a un arrendamiento operativo

- 20.34 Si una venta con arrendamiento posterior da lugar a un arrendamiento operativo y está claro que la transacción se ha establecido a su valor razonable, el arrendatario vendedor reconocerá cualquier resultado inmediatamente. Si el precio de venta es inferior al valor razonable, el arrendatario vendedor reconocerá cualquier resultado inmediatamente, a menos que la pérdida se compense por pagos futuros de arrendamiento a precios inferiores de los de mercado. En ese caso el arrendatario vendedor diferirá y amortizará estas pérdidas en proporción a los pagos por arrendamiento, a lo largo del periodo en el que se espera utilizar el activo. Si el precio de venta es superior al valor razonable, el vendedor-arrendatario diferirá el exceso sobre el valor razonable y lo amortizará a lo largo del periodo en el que se espera utilizar el activo.

Información a revelar

- 20.35 Los requerimientos de información a revelar para arrendatarios y arrendadores se aplicarán igualmente a las ventas con arrendamiento posterior. La descripción requerida sobre los acuerdos sobre arrendamientos significativos incluye la descripción de las disposiciones únicas o no habituales de los acuerdos o términos de las transacciones de venta con arrendamiento posterior.

Sección 21

Provisiones y Contingencias

Alcance de esta sección

- 21.1 Esta sección se aplicará a todas las **provisiones** (es decir, pasivos de cuantía o vencimiento inciertos), **pasivos contingentes** y **activos contingentes**, excepto a las provisiones tratadas en otras secciones de esta Norma, que incluye disposiciones relacionadas con:⁵
- (a) **arrendamientos** (Sección 20 *Arrendamientos*). No obstante, esta sección trata los **arrendamientos operativos** que pasan a ser onerosos.
 - (b) **ingresos** de actividades ordinarias procedentes de **contratos** con **clientes** (Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*). No obstante, esta sección trata los contratos con clientes que se han convertido en onerosos.
 - (c) obligaciones por **beneficios a los empleados** (Sección 28 *Beneficios a los Empleados*).
 - (d) **impuesto a las ganancias** (Sección 29 *Impuesto a las Ganancias*).
 - (e) **contraprestación contingente** de una **adquiriente** en una **combinación de negocios** (Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía*).
- 21.1A Esta sección es de aplicación a los **contratos de garantía financiera** emitidos a título gratuito cuando el deudor especificado es otra entidad del **grupo**. Otros contratos de garantía financiera emitidos están incluidos en el ámbito de aplicación de la Parte II de la Sección 11 *Instrumentos Financieros*.
- 21.2 Los requerimientos de esta sección no se aplicarán a los **contratos pendientes de ejecución**, a menos que sean **contratos de onerosos**. Los contratos pendientes de ejecución son aquellos en los que las partes no han cumplido ninguna de las obligaciones a las que se comprometieron, o bien que ambas partes han ejecutado parcialmente, y en igual medida, sus obligaciones.
- 21.3 La palabra “provisión” se utiliza, en ocasiones, en el contexto de partidas tales como **depreciación**, deterioro del valor de **activos** y cuentas por cobrar incobrables. Estas situaciones son ajustes en el **importe en libros** de activos en lugar de un **reconocimiento** de pasivos y por ello no se tratan en esta sección.

Reconocimiento inicial

- 21.4 Una entidad solo reconocerá una provisión cuando:
- (a) una entidad tiene una obligación en la **fecha de presentación** como resultado de un suceso pasado;
 - (b) es **probable** (es decir, más posible que no) que se requiera a la entidad transferir beneficios económicos a la cancelación; y
 - (c) el importe de la obligación pueda ser estimado de forma fiable.
- 21.5 La entidad reconocerá la provisión como un pasivo en el **estado de situación financiera** y reconocerá el importe de la provisión como un **gasto**, a menos que otra sección de esta Norma requiera que se reconozcan los costos como parte del costo de un activo, tales como **inventarios** o **propiedades, planta y equipo**.
- 21.6 La condición del párrafo 21.4(a) (obligación en la fecha sobre la que se informa que surge de un suceso pasado) implica que la entidad no tiene otra alternativa más realista que liquidar la obligación. Esto puede ocurrir cuando la entidad tiene una obligación legal que puede ser exigida por ley, o cuando la entidad tiene una **obligación implícita** porque el suceso pasado (que puede ser una acción de la entidad) ha creado una expectativa válida ante terceros de que cumplirá con sus compromisos o responsabilidades. Las obligaciones que surgirán como consecuencia de las acciones futuras de la entidad (es decir, de la gestión futura) no satisfacen la condición del párrafo 21.4(a), con independencia de lo probable que sea su ocurrencia y aunque surjan de un contrato. Por ejemplo, por causas de tipo comercial o requerimientos legales, una entidad puede pretender o necesitar realizar desembolsos para operar de una manera determinada en el futuro (un ejemplo es la colocación de filtros de humos en un determinado tipo de fábrica). Puesto que la entidad puede evitar el desembolso futuro mediante actuaciones futuras, por ejemplo, cambiando su método de llevar a cabo la

⁵ En este párrafo se utiliza el término "pasivo" de una manera que difiere en algunos aspectos de la definición del párrafo 2.49 y del Glosario. A efectos de esta sección, un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.

fabricación o vendiendo la fábrica, no existe una obligación presente de realizar esos desembolsos y, por tanto, no reconocerá provisión alguna para ellos.

- 21.6A Una reestructuración es un programa planificado y controlado por la gerencia y que cambia significativamente el alcance de un negocio emprendido por una entidad o en la manera en que ese negocio se gestiona. Ejemplos de eventos que pueden entrar en la definición de reestructuración:
- (a) venta o terminación de una línea de negocio;
 - (b) el cierre de sedes empresariales en un país o región o el traslado de actividades de negocio de un país o región a otro;
 - (c) cambios en la estructura de gestión, por ejemplo, la eliminación de un nivel de gerencia; y
 - (d) reorganizaciones fundamentales que tengan un efecto material o con importancia relativa sobre la naturaleza y el enfoque de las operaciones de la entidad.
- 21.6B Una obligación implícita de reestructuración surge solo cuando una entidad:
- (a) Tiene un plan formal y detallado para reestructurar identificando, al menos:
 - (i) las actividades empresariales, o la parte de las mismas, implicadas;
 - (ii) las principales ubicaciones afectadas;
 - (iii) la ubicación la función y el número aproximado de empleados que serán indemnizados por terminación de sus servicios;
 - (iv) los desembolsos que se llevarán a cabo; y
 - (v) las fechas en las que el plan será implementado.
 - (b) se haya creado una expectativa real, entre los afectados, respecto a la que se llevará a cabo la reestructuración, ya sea por haber comenzado a ejecutar el plan o por haber anunciado sus principales características a los que se van a ver afectados por el mismo.

Medición inicial

- 21.7 Una entidad medirá una provisión como la mejor estimación del importe requerido para cancelar la obligación, en la fecha sobre la que se informa. La mejor estimación es el importe que una entidad pagaría racionalmente para liquidar la obligación al final del **periodo sobre el que se informa** o para transferirla a un tercero en esa fecha.
- (a) cuando la provisión involucra a un número importante de partidas, la estimación del importe reflejará una ponderación de todos los posibles desenlaces por sus probabilidades asociadas. En el caso de que el rango de desenlaces posibles sea un continuo, y cada punto de este tenga la misma probabilidad que otro, se utilizará el valor medio del intervalo.
 - (b) cuando la provisión surja de una única obligación, la mejor estimación del importe requerido para cancelar la obligación puede ser el desenlace individual que resulte más probable. No obstante, también en este caso la entidad considerará otros desenlaces posibles. Cuando otros desenlaces posibles sean mucho más caros o mucho más baratos que el desenlace más probable, la mejor estimación será un importe mayor o menor que el resultado más probable.
- Cuando el efecto del valor en el tiempo del dinero resulte **material o con importancia relativa**, el importe de la provisión será el **valor presente** de los importes que se espera sean requeridos para liquidar la obligación. La tasa (o tasas) de descuento será una tasa antes de impuestos que refleje las evaluaciones actuales del mercado correspondientes al valor del dinero en el tiempo. Los riesgos específicos del pasivo deben reflejarse en la tasa de descuento utilizada o en la estimación de los importes requeridos para liquidar la obligación, pero no en ambos.
- 21.8 Una entidad excluirá las ganancias por la disposición prevista de activos de la medición de una provisión.
- 21.9 Cuando una parte o la totalidad del importe requerido para cancelar una provisión pueda ser reembolsado por un tercero (por ejemplo, a través de una reclamación a un seguro), la entidad reconocerá el reembolso como un activo separado solo cuando sea prácticamente seguro que la entidad recibirá dicho reembolso al cancelar la obligación. El importe reconocido para el activo no debe exceder al importe de la provisión. El reembolso por cobrar se presentará en el estado de situación financiera como un activo y no se compensará con la provisión. En el **estado del resultado integral**, la entidad puede compensar cualquier reembolso de terceros contra el gasto relacionado con la provisión.

Medición posterior

- 21.10 Una entidad cargará contra una provisión únicamente los desembolsos para los que fue originalmente reconocida.
- 21.11 Una entidad revisará y ajustará las provisiones en cada fecha sobre la que se informa para reflejar la mejor estimación actual del importe que sería requerido para cancelar la obligación en esa fecha. Cualquier ajuste a los importes previamente reconocidos se reconocerá en los **resultados del periodo**, a menos que la provisión se hubiera reconocido originalmente como parte del costo de un activo (véase el párrafo 21.5). Cuando una provisión se mida por el valor presente del importe que se espera que sea requerido para cancelar la obligación, la reversión del descuento se reconocerá como un costo financiero en los resultados del periodo en que surja.

Pasivos contingentes

- 21.12 Un pasivo contingente es una obligación posible pero incierta o una obligación presente que no está reconocida porque no cumple una o las dos condiciones de los apartados (b) y (c) del párrafo 21.4. Una entidad no reconocerá un pasivo contingente como un pasivo, excepto los pasivos contingentes asumidos en una combinación de negocios, en aplicación del párrafo 19.19. El párrafo 21.15 requiere revelar un pasivo contingente a menos que la posibilidad de tener una salida de recursos sea remota. Cuando una entidad sea responsable, de forma conjunta y solidaria, de una obligación, la parte de la deuda que se espera que cubran las otras partes se tratará como un pasivo contingente.

Activos contingentes

- 21.13 Una entidad no reconocerá un activo contingente como un activo. El párrafo 21.16 requiere que se revele información sobre un activo contingente, cuando sea probable la entrada de beneficios económicos a la entidad. Sin embargo, cuando el flujo de beneficios económicos futuros sea prácticamente cierto, el activo correspondiente no es un activo contingente y, por tanto, su reconocimiento es apropiado.

Información a revelar

Información a revelar sobre provisiones

- 21.14 Para cada clase de provisión, una entidad revelará lo siguiente:
- (a) una conciliación que muestre:
 - (i) el importe en libros al principio y al final del periodo;
 - (ii) las adiciones realizadas durante el periodo, incluyendo los ajustes procedentes de los cambios en la medición del importe descontado;
 - (iii) los importes cargados contra la provisión durante el periodo; y
 - (iv) los importes no utilizados revertidos en el periodo.
 - (b) una breve descripción de la naturaleza de la obligación y del importe y calendario esperados de cualquier pago resultante;
 - (c) una indicación acerca de las incertidumbres relativas al importe o al calendario de las salidas de recursos; y
 - (d) el importe de cualquier reembolso esperado, indicando el importe de los activos que hayan sido reconocidos por esos reembolsos esperados.

No se requiere información comparativa para los periodos anteriores.

Información a revelar sobre pasivos contingentes

- 21.15 A menos de que la posibilidad de una eventual salida de recursos para liquidarlo sea remota, una entidad revelará para cada clase de pasivo contingente, en la fecha sobre la que se informa, una breve descripción de la naturaleza del mismo y, cuando fuese practicable:
- (a) una estimación de sus efectos financieros, medidos de acuerdo con los párrafos 21.7 a 21.11;

- (b) una indicación de las incertidumbres relacionadas con el importe o el calendario de las salidas de recursos correspondientes; y
- (c) la posibilidad de cualquier reembolso.

Si resulta **impracticable** revelar una o más de estas informaciones, este hecho deberá indicarse.

Información a revelar sobre activos contingentes

- 21.16 Si una entrada de beneficios económicos es probable (más probable que no) pero no prácticamente segura, la entidad revelará una descripción de la naturaleza de los activos contingentes al final del periodo sobre el que se informa y, a menos que suponga un costo o esfuerzo indebido, una estimación de su efecto financiero, medido según los principios establecidos en los párrafos 21.7 a 21.11. Si esta estimación involucrara esfuerzo o costo desproporcionado, la entidad revelará ese hecho y las razones por las que la estimación del efecto financiero involucraría dicho esfuerzo o costo desproporcionado.

Información a revelar perjudicial

- 21.17 En casos extremadamente excepcionales, puede esperarse que la revelación de información, total o parcial, requerida por los párrafos 21.14 a 21.16 pueda esperarse que perjudique seriamente la posición de la entidad, en disputas con terceros sobre las situaciones que contemplan las provisiones, los pasivos contingentes o los activos contingentes. En estos casos, una entidad no necesita revelar la información, pero revelará la naturaleza genérica de la disputa, junto con el hecho de que la información no se ha revelado y las razones por las que han llevado a tomar tal decisión.

Información a revelar sobre contratos de garantía financiera

- 21.18 Una entidad revelará para los contratos de garantía financiera emitidos en el ámbito de esta sección (véase el párrafo 21.1A):
- (a) la naturaleza y el propósito de negocio de estos contratos;
 - (b) una indicación de las incertidumbres relacionadas con el importe o el calendario de cualquier salida de recursos; y
 - (c) el importe máximo que la entidad podría tener que pagar si se ejecutan las garantías.
- 21.19 Una entidad también revelará la información requerida por la Sección 33 *Información de Partes Relacionadas*, y, si corresponde, la información requerida por los párrafos 21.14 y 21.15.

Apéndice de la Sección 21

Ejemplos ilustrativos

Este apéndice acompaña a la Sección 21, pero no forma parte de esta. Los ejemplos ilustran cómo aplicar los requerimientos de la Sección 21 al reconocer y medir las provisiones.

Todas las entidades en los ejemplos de este Apéndice tienen el 31 de diciembre como fecha de presentación. En todos los casos existe la suposición de que puede hacerse una estimación fiable de todas las salidas de recursos esperadas. En algunos ejemplos, las circunstancias descritas pueden haber dado lugar a un deterioro de valor de los activos; este aspecto no se trata en los ejemplos. Cuando el efecto del valor temporal del dinero es material o con importancia relativa, las referencias a la “mejor estimación” son al importe del valor presente.

Ejemplo 1 Pérdidas de operación futuras

- 21A.1 Una entidad determina que es probable que un segmento de sus operaciones incurrirá en pérdidas de operación futuras durante varios años.

Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que obliga—no hay ningún suceso pasado que obligue a la entidad a pagar recursos.

Conclusión—la entidad no reconoce ninguna provisión por pérdidas de operación futuras. Las pérdidas futuras esperadas no cumplen la definición de pasivo. La expectativa de pérdidas de operación futuras puede ser indicativa de que uno o más activos están deteriorados—véase la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*.

Ejemplo 2 Contratos de carácter oneroso

- 21A.2 Un contrato de carácter oneroso es aquél en el que los costos inevitables de cumplir con las obligaciones establecidas en el contrato son mayores que los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo. Los costos inevitables del contrato reflejarán los menores costos netos del contrato mismo, o lo que es igual, el importe menor entre el costo de su cumplimiento y la cuantía de las compensaciones o multas que se deriven de su incumplimiento. Por ejemplo, una entidad puede estar requerida contractualmente, en virtud de un arrendamiento operativo, a efectuar pagos para arrendar un activo que ya no utiliza.

Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que obliga—la entidad está contractualmente requerida a pagar recursos por los cuales no recibirá beneficios comparables a cambio.

Conclusión—si una entidad tiene un contrato de carácter oneroso, la entidad reconocerá y medirá la obligación actual resultante del contrato como una provisión.

Ejemplo 3 Reestructuraciones

- 21A.3 [Eliminado]

Ejemplo 4 Garantías

- 21A.4 Una entidad de manufacturas ofrece, a los compradores de su producto, garantías en el momento de realizar sus adquisiciones. En virtud de las condiciones del contrato de venta, el fabricante se compromete a subsanar, por medio de la reparación o de la sustitución de los productos, los defectos de fabricación que se pongan de manifiesto en el transcurso de tres años a partir de la fecha de la venta. Sobre la base de la experiencia, es probable (es decir, hay mayor probabilidad de que ocurra que de lo contrario) que se presenten algunas reclamaciones en el periodo de garantía.

Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que obliga—el suceso que obliga es la venta del producto con garantía, la cual da lugar a una obligación legal.

Una salida de recursos que incorporan beneficios económicos en su liquidación—resulta probable para el conjunto de las garantías.

Conclusión—la entidad reconocerá una provisión por el importe de la mejor estimación de los costos de reparar los productos en garantía vendidos antes de la fecha sobre la que se informa.

Ilustración de los cálculos:

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

1.000.000 u. m. × 90% × 0	= 0 u. m.
1.000.000 u. m. × 6% × 30%	= 18.000 u. m.
1.000.000 u. m. × 4% × 70%	= 28.000 u. m.
Total	= 46.000 u. m.

Los desembolsos por reparaciones y sustituciones de productos en garantía vendidos en 20X0 se espera que produzcan lo siguiente al final de cada periodo: el 60% en 20X1, el 30% en 20X2, y el 10% en 20X3. Puesto que los flujos de efectivo estimados ya reflejan la probabilidad de las salidas de efectivo, y si se supone que no hay otros riesgos o incertidumbre que deban reflejarse, para determinar el valor presente de esos flujos de efectivo la entidad utilizará una tasa de descuento “libre de riesgo” basada en bonos del estado con el mismo plazo que las salidas de efectivo esperadas (6% para bonos a un año y 7% para bonos a dos y tres años). El cálculo del valor presente, a finales de 20X0, de las salidas de efectivo estimadas con relación a las garantías por los productos vendidos en 20X0 es el siguiente:

Año		Pagos de efectivo esperados (u. m.)	Tasa de descuento	Factor de descuento	Valor presente u.m.
1	60% × 46.000 u. m.	27.600	6%	0,9434 (al 6% para 1 año)	26.038
2	30% × 46.000 u. m.	13.800	7%	0,8734 (al 7% para 2 años)	12.053
3	10% × 46.000 u. m.	4.600	7%	0,8163 (al 7% para 3 años)	3.755
Total					41.846

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

Ejemplo 5 Reembolso de las ventas a voluntad del cliente

21A.5 [Eliminado]

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

21A.6 El 12 de diciembre del año 20X0, el órgano de administración de la entidad decidió cerrar una de sus divisiones. Con anterioridad al final del periodo sobre el que se informa (que tuvo lugar el 31 de diciembre del año 20X0), ni se comunicó la decisión a ninguno de los afectados ni se tomó ninguna otra medida para llevar a cabo la clausura decidida.

Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que obliga—no ha habido ningún suceso que obligue y, por tanto, no existe obligación alguna.

Conclusión—la entidad no reconocerá una provisión.

Ejemplo 7 Cierre de una división—comunicación e implementación antes del final del periodo sobre el que se informa

21A.7 El 12 de diciembre de 20X0, el órgano de administración de una entidad tomó la decisión de cerrar una división que fabricaba un determinado producto. El 20 de diciembre de ese 20X0 se acordó, por parte del

órgano de administración, un plan detallado para cerrar; se mandaron cartas a los clientes avisándoles que buscaran una fuente alternativa de suministro, a la vez que se mandaron los correspondientes avisos de despido al personal que prestaba sus servicios en la división.

Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que obliga—el suceso que obliga es la comunicación de la decisión a los clientes y empleados, lo cual ha dado lugar a una obligación implícita desde esa fecha, puesto que ha creado una expectativa válida respecto al cierre de la división.

Una salida de recursos que incorporan beneficios económicos en su liquidación—probable.

Conclusión—la entidad reconocerá una provisión el 31 de diciembre de 20X0 por el importe de la mejor estimación de los costos incurridos para cerrar la división.

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

- 21A.8 El gobierno ha introducido cambios en el sistema del impuesto a las ganancias. Como consecuencia de esos cambios, una entidad del sector de servicios financieros necesitará los conocimientos de una gran parte de sus empleados de las áreas comercial y administrativa, para asegurarse de que se seguirán observando las regulaciones fiscales. Al final del periodo sobre el que se informa, no se han llevado a cabo acciones formativas.

Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que obliga—el cambio de la ley fiscal no impone una obligación sobre una entidad de realizar alguna actualización de capacitación. No se ha producido ningún suceso que obligue a reconocer la provisión (la propia capacitación).

Conclusión—la entidad no reconocerá una provisión.

Ejemplo 9 Un caso judicial

- 21A.9 Un cliente ha demandado a la Entidad X, solicitando una indemnización por daños sufridos, según dice el cliente, por utilizar un producto vendido por la Entidad X. Ésta no acepta su responsabilidad argumentando que el cliente no siguió las instrucciones de utilización de dicho producto. Hasta la fecha de autorización de los estados financieros del ejercicio cerrado el 31 de diciembre de 20X1 para su emisión, los abogados de la entidad eran de la opinión de que la entidad probablemente no sería declarada culpable. Sin embargo, cuando la entidad estaba elaborando sus estados financieros correspondientes al periodo contable cerrado el 31 de diciembre del año 20X2, los abogados opinaban que, tras los últimos desarrollos del proceso judicial, era probable que la entidad fuera declarada culpable:

- (a) al 31 de diciembre de 20X1

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

Conclusión—no se reconocerá una provisión. La cuestión se revelará como un pasivo contingente, a menos que la probabilidad de salida de recursos se considere remota.

- (b) al 31 de diciembre de 20X2

Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que obliga—según la evidencia disponible, existe una obligación presente. El suceso que obliga es la venta del producto al cliente.

Una salida de recursos que incorporan beneficios económicos en su liquidación—probable.

Conclusión—se reconocerá una provisión por la mejor estimación del importe para cancelar la obligación a y el gasto se reconocerá en resultados del periodo. No es una corrección de un error de 20X1 porque, según la evidencia disponible en la fecha de aprobación de los estados financieros de 20X1, no se debería haber reconocido ninguna provisión en esa fecha.

Sección 22

Pasivos y Patrimonio

Alcance de esta sección

- 22.1 Esta Sección establece los principios para clasificar los **instrumentos financieros** como pasivos o como **patrimonio**, y trata la contabilización de los instrumentos de patrimonio emitidos para individuos u otras partes que actúan en capacidad de inversores en instrumentos de patrimonio (es decir, en calidad de **propietarios**). La Sección 26 *Pagos basados en Acciones* trata la contabilización de una transacción en la que la entidad recibe bienes o servicios de empleados y de otros vendedores que actúan en calidad de vendedores de bienes y servicios (incluyendo los servicios a los empleados) como contraprestación por los instrumentos de patrimonio (incluyendo acciones u opciones sobre acciones).
- 22.2 Esta sección se aplicará cuando se clasifiquen todos los tipos de instrumentos financieros, excepto a:
- (a) esas participaciones en **subsidiarias, asociadas y acuerdos conjuntos** que se contabilicen de acuerdo con la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados*, la Sección 14 *Inversiones en Asociadas* o la Sección 15 *Inversiones en Acuerdos Conjuntos*.
 - (b) los derechos y obligaciones de los empleadores derivados de planes de **beneficios a los empleados**, a los que se aplique la Sección 28 *Beneficios a los Empleados*.
 - (c) [eliminado]
 - (d) los instrumentos financieros, contratos y obligaciones derivados de **transacciones con pagos basados en acciones** a los que se aplica la Sección 26, excepto por lo dispuesto en los párrafos 22.3 a 22.6, que serán de aplicación a las **acciones propias en cartera** adquiridas, vendidas, emitidas o liquidadas que tengan relación con planes de opciones sobre acciones para los empleados, planes de compra de acciones para los empleados y todos los demás **acuerdos con pagos basados en acciones**.

Clasificación de un instrumento financiero como pasivo o patrimonio

- 22.3 El patrimonio es la participación residual en los **activos** de una entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. A efectos de esta sección, un pasivo es una obligación presente de la entidad, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos. El patrimonio incluye las inversiones hechas por los propietarios de la entidad, más los incrementos de esas inversiones, ganados a través de operaciones rentables y conservados para el uso en las operaciones de la entidad, menos las reducciones de las inversiones de los propietarios como resultado de operaciones no rentables y las distribuciones a los propietarios.
- 22.3A Una entidad clasificará un instrumento financiero como un **pasivo financiero** o como patrimonio de acuerdo con la esencia del acuerdo contractual, no simplemente por su forma legal, y de acuerdo con las definiciones de un pasivo financiero y de un instrumento de patrimonio. A menos que una entidad tenga un derecho incondicional a evitar la entrega de **efectivo** u otro **activo financiero** para liquidar una obligación contractual, la obligación cumple la definición de un pasivo financiero, y se clasificará como tal, excepto en el caso de los instrumentos clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo con el párrafo 22.4.
- 22.4 Algunos instrumentos financieros que cumplen la definición de pasivo se clasifican como patrimonio porque representan el interés residual de los activos netos de la entidad:
- (a) un instrumento con opción de venta es un instrumento financiero que proporciona al tenedor el derecho de volver a vender el instrumento al emisor a cambio de efectivo o de otro activo financiero o que el emisor vuelve a rescatar o recomprar automáticamente en el momento en que tenga lugar un suceso futuro incierto o la muerte o retiro del tenedor de dicho instrumento. Un instrumento con opción de venta se clasificará como un instrumento de patrimonio si tiene todas las características siguientes:
 - (i) otorga al tenedor el derecho a una participación proporcional de los activos netos de la entidad en caso de su liquidación. Los activos netos de la entidad son los que se mantienen después de deducir todos los demás derechos sobre la entidad sobre sus activos.

- (ii) el instrumento se encuentra en la clase de instrumentos que está subordinada a todas las demás clases de instrumentos.
 - (iii) todos los instrumentos financieros de la clase de instrumentos que está subordinada a todas las demás clases de instrumentos tienen características idénticas.
 - (iv) además de la obligación contractual para el emisor de recomprar o rescatar el instrumento a cambio de efectivo o de otro activo financiero, el instrumento no incluye ninguna obligación contractual de entregar a otra entidad efectivo u otro activo financiero, ni de intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad en condiciones que sean potencialmente desfavorables para la entidad, y no constituye un contrato que sea o pueda ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propio de la entidad.
 - (v) los flujos de efectivo totales esperados atribuibles al instrumento a lo largo de su vida se basan sustancialmente en los **resultados**, en el cambio en los activos netos reconocidos o en el cambio en el **valor razonable** de los activos netos reconocidos y no reconocidos de la entidad a lo largo de la vida del instrumento (excluyendo cualesquiera efectos producidos por el instrumento).
- (b) los instrumentos, o los componentes de instrumentos, que están subordinados a todas las demás clases de instrumentos se clasifican como patrimonio si imponen a la entidad una obligación de entregar a terceros una participación proporcional de los activos netos de la entidad solo en el momento de la liquidación.

22.5 Los siguientes son ejemplos de instrumentos que se clasifican como pasivos en lugar de como patrimonio:

- (a) un instrumento se clasifica como pasivo si la distribución de activos netos en el momento de la liquidación está sujeta a un importe máximo (un techo). Por ejemplo, en la liquidación, si los tenedores del instrumento reciben una participación proporcional de los activos netos, pero este importe está sujeto a un techo y los activos netos en exceso se distribuyen a una institución benéfica o al gobierno, el instrumento no se clasifica como patrimonio.
- (b) un instrumento con opción de venta se clasifica como patrimonio si, al ejercer la opción de venta, el tenedor recibe una participación proporcional de los activos netos de la entidad que se mide de acuerdo con esta Norma. Sin embargo, si el tenedor tiene derecho a un importe medido sobre alguna otra base (tal como los PCGA locales), el instrumento se clasifica como pasivo.
- (c) un instrumento se clasificará como un pasivo si obliga a la entidad a realizar pagos al tenedor antes de la liquidación, tales como un dividendo obligatorio.
- (d) un instrumento con opción de venta clasificado como patrimonio en los **estados financieros** de la subsidiaria se clasificará como un pasivo en los estados financieros de su entidad controladora.
- (e) una acción preferente que estipula un rescate obligatorio por el emisor por un importe fijo o determinable en una fecha futura fija o determinable, o que da al tenedor el derecho de requerir al emisor el rescate de instrumento en o después de una fecha en particular por un importe fijo o determinable es un pasivo financiero.

22.6 Las participaciones de socios de entidades cooperativas e instrumentos similares son patrimonio si:

- (a) la entidad tiene un derecho incondicional para rechazar el rescate de las participaciones de los socios; o
- (b) el rescate está incondicionalmente prohibido por la ley local, por el reglamento o por los estatutos de la entidad.

Emisión inicial de acciones u otros instrumentos de patrimonio

22.7 Una entidad reconocerá la emisión de acciones o de otros instrumentos de patrimonio como patrimonio cuando emita esos instrumentos y otra parte esté obligada a proporcionar efectivo u otros recursos a la entidad a cambio de éstos:

- (a) si los instrumentos de patrimonio se emiten antes de que la entidad reciba el efectivo u otros recursos, la entidad presentará el importe a cobrar como una compensación del patrimonio en su **estado de situación financiera**, a menos que las leyes o regulaciones locales prohíban dicha presentación (en cuyo caso la entidad deberá cumplir con los requerimientos de presentación de las leyes o regulaciones locales);
- (b) si la entidad recibe el efectivo u otros recursos antes de que se emitan los instrumentos de patrimonio, y no se puede requerir a la entidad el reembolso del efectivo o de los otros recursos

recibidos, la entidad reconocerá el correspondiente incremento en el patrimonio en la medida de la contraprestación recibida; y

- (c) en la medida en que los instrumentos de patrimonio hayan sido suscritos pero no emitidos y la entidad no haya todavía recibido el efectivo o los otros recursos, dicha entidad no reconocerá un incremento en el patrimonio.
- 22.8 Una entidad medirá los instrumentos de patrimonio, distintos a los emitidos como parte de una **combinación de negocios** o los contabilizados de acuerdo con los párrafos 22.13 a 22.15B, al valor razonable del efectivo u otros recursos recibidos o por recibir, neto de **costos de transacción**. Si se aplaza el pago y el valor del dinero en el tiempo es **material o tiene importancia relativa**, la medición inicial se hará sobre la base del **valor presente**.
- 22.9 Una entidad contabilizará los costos de transacción de una transacción de patrimonio como una deducción del patrimonio. El **impuesto a las ganancias** relacionado con los costos de transacción se contabilizará de acuerdo con la Sección 29 *Impuesto a las Ganancias*.
- 22.10 Las leyes que sean aplicables determinarán cómo se presenta, en el estado de situación financiera, el incremento en el patrimonio que surge de la emisión de acciones u otros instrumentos de patrimonio. Por ejemplo, puede requerirse que el valor a la par (u otro valor nominal) de las acciones y el importe pagado en exceso del valor a la par se presenten de forma separada.

Venta de opciones, derechos y certificados de opciones para compra de acciones (warrants)

- 22.11 Una entidad aplicará los principios de los párrafos 22.7 a 22.10 a las emisiones de patrimonio por medio de ventas de opciones, derechos, certificados de opciones para compra de acciones (warrants) e instrumentos de patrimonio similares.

Capitalización de ganancias o emisiones gratuitas y división de acciones

- 22.12 Una capitalización de ganancias o una emisión gratuita (conocida algunas veces como dividendo en forma de acciones) consiste en la entrega de nuevas acciones a los accionistas en proporción a sus acciones antiguas. Por ejemplo, una entidad puede dar a sus accionistas un dividendo de una acción por cada cinco acciones antiguas que tengan. Una división de acciones (conocido algunas veces como una subdivisión de acciones) es el fraccionamiento de cada una de las acciones existentes en múltiples acciones. Por ejemplo, en una división de acciones, cada accionista puede recibir una acción adicional por cada acción poseída. En algunos casos, las acciones previamente en circulación se cancelan y son reemplazadas por nuevas acciones. La capitalización de ganancias y emisiones gratuitas, así como las divisiones de acciones no cambian el patrimonio total. Una entidad reclasificará los importes dentro del patrimonio como lo requiera la legislación aplicable.

Deuda convertible o instrumentos financieros compuestos similares

- 22.13 En la emisión de deuda convertible o de **instrumentos financieros compuestos** similares que contengan un componente de pasivo y un componente de patrimonio, una entidad distribuirá el producto entre el componente de pasivo y el componente de patrimonio. Para realizar la distribución, la entidad determinará primero el importe del componente de pasivo como el valor razonable de un pasivo similar que no tenga un componente de conversión o un componente de patrimonio asociado similar. La entidad distribuirá el importe residual como el componente de patrimonio. Los costos de la transacción se distribuirán entre el componente de deuda y el componente de patrimonio sobre la base de sus valores razonables relativos.
- 22.14 La entidad no revisará la distribución en un periodo posterior.
- 22.15 En periodos posteriores a la emisión de los instrumentos, la entidad contabilizará el componente de pasivo de la forma siguiente:
- (a) de acuerdo con la Parte I de la Sección 11 *Instrumentos Financieros* si el componente de pasivo cumple las condiciones del párrafo 11.9 o párrafo 11.9ZA. En estos casos la entidad reconocerá sistemáticamente cualquier diferencia entre el componente de pasivo y el importe principal por pagar al vencimiento como un **gasto** por intereses adicional utilizando el **método del interés efectivo** (véanse los párrafos 11.15 a 11.20).

- (b) de acuerdo con la Parte II de la Sección 11 si el componente de pasivo cumple las condiciones del del párrafo 11.9 o 11.9ZA.

Cancelación de pasivos financieros con instrumentos de patrimonio

- 22.15A Una entidad puede renegociar las condiciones de un pasivo financiero con un acreedor suyo con el resultado de que cancela el pasivo total o parcialmente mediante la emisión de instrumentos de patrimonio para el acreedor. La emisión de instrumentos de patrimonio constituye la contraprestación pagada de acuerdo con el párrafo 11.38. Una entidad medirá los instrumentos de patrimonio emitidos a su valor razonable. Sin embargo, si el valor razonable de los instrumentos de patrimonio emitidos no puede medirse con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado, dichos instrumentos de patrimonio deberán medirse al valor razonable del pasivo financiero cancelado. Una entidad dará de baja en cuentas el pasivo financiero, o parte de éste, de acuerdo con los párrafos 11.36 a 11.38.
- 22.15B Si parte de la contraprestación pagada está relacionada con una modificación de las condiciones de la parte del pasivo que permanece, la entidad distribuirá la contraprestación pagada entre la parte del pasivo cancelado y la parte del pasivo que queda pendiente. Esta distribución debe realizarse sobre una base razonable. Si el pasivo que permanece ha sido sustancialmente modificado, la entidad contabilizará la modificación como la cancelación del pasivo original y el **reconocimiento** de un pasivo nuevo conforme requiere el párrafo 11.37.
- 22.15C Una entidad no aplicará los párrafos 22.15A y 22.15B a transacciones en situaciones en las que:
- (a) el acreedor sea también un accionista directo o indirecto y esté actuando en tal condición;
 - (b) el acreedor y la entidad están controlados por la misma parte o partes antes y después de la transacción y la esencia de la transacción incluye una distribución de patrimonio por parte de la entidad, o una contribución de patrimonio a ésta; o
 - (c) la cancelación del pasivo financiero mediante la emisión de instrumentos de patrimonio es acorde con las condiciones iniciales del pasivo financiero (véanse los párrafos 22.13 a 22.15).

Acciones propias en cartera

- 22.16 Las acciones propias en cartera son instrumentos del patrimonio de una entidad que han sido emitidos y posteriormente readquiridos por ésta. Una entidad deducirá del patrimonio el valor razonable de la contraprestación entregada por las acciones propias en cartera. La entidad no reconocerá una ganancia o pérdida en resultados por la compra, venta, emisión o cancelación de acciones propias en cartera.

Distribuciones a los propietarios

- 22.17 Una entidad reducirá del patrimonio el importe de las distribuciones a los propietarios (tenedores de sus instrumentos de patrimonio). El impuesto a las ganancias relacionado con la distribución a los propietarios se contabilizará de acuerdo con la Sección 29.
- 22.18 En ocasiones, una entidad distribuye activos distintos al efectivo a los propietarios ("distribuciones distintas al efectivo"). Cuando una entidad declare este tipo de distribución y tenga obligación de distribuir activos distintos al efectivo a los propietarios, reconocerá un pasivo. Medirá el pasivo al valor razonable de los activos a distribuir a menos que cumpla las condiciones del párrafo 22.18A. Al final de cada **periodo sobre el que se informa**, así como en la fecha de liquidación, la entidad revisará y ajustará el **importe en libros** del dividendo a pagar para reflejar los cambios en el valor razonable de los activos a distribuir, reconociendo cualquier variación en el patrimonio como ajuste al importe de la distribución. Cuando una entidad liquide el dividendo por pagar, reconocerá en el resultado del periodo la diferencia, si la hubiera, entre el importe en libros de los activos distribuidos y el importe en libros del dividendo por pagar.
- 22.18A Si el valor razonable de los activos distribuidos no puede medirse con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado, el pasivo se medirá al importe en libros de los activos a distribuir. Si con anterioridad a la determinación el valor razonable de los activos a distribuir puede medirse con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado, el pasivo se medirá nuevamente a valor razonable con el ajuste correspondiente realizado al importe de la distribución contabilizada de acuerdo con el párrafo 22.18.
- 22.18B Los párrafos 22.18 y 22.18A no se aplicarán a las distribuciones de activos distintos al efectivo que estén controlados finalmente por la misma parte o partes antes y después de la distribución. Esta exclusión se aplicará a los estados financieros separados, individuales y **consolidados** de la entidad que realice la distribución.

22.19 [Eliminado]

Información a revelar

22.20 Si el valor razonable de los activos a distribuir, como se describe en los párrafos 22.18 y 22.18A, no puede medirse con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado, la entidad revelará ese hecho y las razones por las que una medición del valor razonable fiable involucraría un esfuerzo o costo desproporcionado.

Apéndice a la Sección 22

Ejemplo Ilustrativo de la contabilización de deuda convertible por parte del emisor

Este apéndice acompaña a la Sección 22, pero no forma parte de esta. Proporciona una guía para aplicar los requerimientos de los párrafos 22.13 a 22.15.

El 1 de enero de 20X5, una entidad emite 500 bonos convertibles. Los bonos son emitidos a la par con un valor nominal de 100 u. m. por título y son por cinco años, sin costos de transacción. El importe total de la emisión es de 50.000 u. m. El interés es pagadero anualmente al final del periodo, a una tasa de interés anual del 4 por ciento. Cada bono es convertible, a discreción del emisor, en 25 acciones ordinarias acciones ordinarias en cualquier momento hasta el vencimiento. En el momento de la emisión de los bonos, la tasa de interés de mercado, para una deuda similar sin posibilidad de conversión, es del 6 por ciento.

Cuando se emite el instrumento, primero se debe valorar el componente de pasivo, y la diferencia entre el importe total de la emisión (que es el valor razonable del instrumento en su totalidad) y el valor razonable del componente de pasivo se asigna al componente de patrimonio. El valor razonable del componente de pasivo se calcula mediante la determinación de su valor presente usando la tasa de descuento del 6 por ciento. Se ilustran los cálculos y los asientos en el libro diario:

	u. m.
Importe de la emisión del bono (A)	50.000
Valor presente del principal al final de cinco años (véanse los cálculos)	37.363
Valor presente del interés pagadero anualmente al final del periodo de cinco años	8.425
Valor presente del pasivo, que es el valor razonable del componente de pasivo (B)	45.788
Valor residual, que es el valor razonable del componente de patrimonio(A) — (B)	4.212

El emisor de los bonos realiza el siguiente asiento en el libro diario por la emisión efectuada el 1 de enero de 20X5:

Dr Efectivo	50.000 u. m.	
Cr Pasivo financiero – Bono convertible		45.788 u. m.
Cr Patrimonio		4.212 u. m.

El importe de 4.212 u. m. representa un descuento sobre la emisión de los bonos, de modo que el asiento también podría mostrarse como “bruto”:

Dr Efectivo	50.000 u. m.	
Dr Descuento del bono	4.212 u. m.	
Cr Pasivo financiero – Bono convertible		50.000 u. m.
Cr Patrimonio		4.212 u. m.

Después de la emisión, el emisor amortizará el descuento del bono de acuerdo con la siguiente tabla:

	(a) Pago por intereses (u.m.)	(b) Total Gastos por intereses (u. m.) = 6% x (e)	(c) Amortización de descuento del bono (u. m.) = (b) – (a)	(d) Descuento del bono (u. m.) = (d) – (c)	(e) Pasivo neto (u. m.) = 50.000 – (d)
1/1/20X5				4.212	45.788
31/12/20X5	2.000	2.747	747	3.465	46.535
31/12/20X6	2.000	2.792	792	2.673	47.327
31/12/20X7	2.000	2.840	840	1.833	48.167
31/12/20X8	2.000	2.890	890	943	49.057
31/12/20X9	2.000	2.943	943	0	50.000
Totales	10.000	14.212	4.212		

Al final de 20X5, el emisor realizaría el siguiente asiento en el libro diario:

Dr Gastos por intereses	2.747 u. m.
Cr Descuento del bono	747 u. m.
Cr Efectivo	2.000 u. m.

Cálculos

Valor presente del principal de 50.000 u. m. al 6 por ciento

$$50.000 \text{ u. m.} / (1,06)^5 = 37.363 \text{ u. m.}$$

Valor presente de la anualidad por intereses de 2.000 u. m. (= 50.000 u. m. × 4 por ciento) a pagar al final de cada uno de los cinco años

Los pagos de intereses anuales de 2.000 u. m. son una anualidad, un flujo de efectivo con un número limitado (n) de pagos periódicos (C), a cobrar en las fechas hasta a n. Para calcular el valor actual de esta anualidad, los pagos futuros se descuentan por la tasa de interés periódica (i) utilizando la siguiente fórmula:

$$PV = \frac{C}{i} \times \left[1 - \frac{1}{(1+i)^n} \right]$$

Por lo tanto, el valor actual de los pagos de intereses de 2.000 u. m. es

$$(2.000/0,06) \times [1 - [(1/1,06)^5]] = 8.425 \text{ u. m.}$$

Este es equivalente a la suma de los valores presentes de los cinco pagos de 2.000 u. m. individuales, como sigue:

	u. m.
Valor presente del pago por intereses a 31 de diciembre de 20X5 = $2.000/1,06$	1.887
Valor presente del pago por intereses a 31 de diciembre de 20X6 = $2.000/1,06^2$	1.780
Valor presente del pago por intereses a 31 de diciembre de 20X7 = $2.000/1,06^3$	1.679
Valor presente del pago por intereses a 31 de diciembre de 20X8 = $2.000/1,06^4$	1.584
Valor presente del pago por intereses a 31 de diciembre de 20X9 = $2.000/1,06^5$	1.495
Total	8.425

Otra forma alternativa de hacer los cálculos es utilizar una tabla de valor presente de una anualidad ordinaria al final del periodo, cinco periodos, tasa de interés del 6 por ciento por periodo. (En Internet se pueden encontrar fácilmente estas tablas.) El factor del valor presente es 4.2124. La multiplicación de este factor por el pago anual de 2.000 u. m. determina el valor presente de 8.425 u. m.

Sección 23

Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes

Alcance de esta sección

- 23.1 Esta sección se aplica a todos los **contratos con clientes**, excepto:
- (a) contratos de **arrendamiento** dentro del alcance de la Sección 20 *Arrendamientos*;
 - (b) **contratos de seguro**;
 - (c) **instrumentos financieros** y otros derechos u obligaciones contractuales dentro del alcance de la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados*, la Sección 11 *Instrumentos Financieros*, la Sección 14 *Inversiones en Asociadas* y la Sección 15 *Acuerdos Conjuntos*; e
 - (d) intercambios de productos no monetarios entre entidades del mismo sector de negocio para ayudar a realizar ventas a los clientes.
- 23.2 Un contrato con un cliente puede estar en parte dentro del alcance de esta sección y en parte dentro del alcance de otras secciones enumeradas en el párrafo 23.1. Si una de las otras secciones especifica cómo medir inicialmente cualquier parte del contrato, entonces una entidad aplicará primero los requerimientos de medición en esa sección. En caso contrario, la entidad aplicará esta sección para medir inicialmente esas partes del contrato.

Modelo de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias

- 23.3 Esta sección describe modelo de reconocimiento de **ingresos de actividades ordinarias** que una entidad aplicará para contabilizar los ingresos procedentes de contratos con clientes. La aplicación del modelo requiere que una entidad reconozca un importe de ingresos de actividades ordinarias que represente los bienes o servicios que la entidad ha transferido a los clientes y que refleje la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho a cambio de esos bienes o servicios. Una entidad aplicará el modelo en cinco pasos:
- (a) Paso 1—Identificación del contrato (o contratos) con un cliente (véanse los párrafos 23.6 a 23.13);
 - (b) Paso 2—Identificación de los **compromisos** en el contrato (véanse los párrafos 23.14 a 23.22);
 - (c) Paso 3—Determinación del **precio de la transacción** (véanse los párrafos 23.23 a 23.38);
 - (d) Paso 4—Asignación del precio de la transacción a los compromisos en el contrato (véanse los párrafos 23.39 a 23.48); y
 - (e) Paso 5—Reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) la entidad satisface un compromiso (véanse los párrafos 23.49 a 23.67).
- 23.4 Una entidad aplicará esta sección de forma congruente a los contratos con características similares y circunstancias parecidas.
- 23.5 Esta sección especifica cómo una entidad contabiliza un contrato individual con un cliente. Se permite que una entidad aplique esta sección a una cartera de contratos (o compromisos) similares si la entidad espera razonablemente que el resultado de hacerlo no difiera **materialmente o con importancia relativa** del resultado de aplicar esta sección cada contrato (o compromiso) individual.

Paso 1—Identificación del contrato (o contratos) con el cliente

- 23.6 Un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles. Los contratos pueden ser escritos, orales o estar implícitos en las prácticas tradicionales del negocio de una entidad.
- 23.7 Una entidad aplicará el modelo de reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias para contabilizar un contrato con un cliente que esté dentro del alcance de esta sección solo cuando se cumplan todos los criterios siguientes:
- (a) las partes del contrato han aprobado el contrato y se han comprometido a cumplir sus respectivas obligaciones;

- (b) la entidad puede identificar los derechos de cada parte con respecto a los bienes o servicios a transferir;
 - (c) la entidad puede identificar las condiciones de pago con respecto a los bienes o servicios a transferir;
 - (d) el contrato tiene esencia comercial; y
 - (e) es **probable** que la entidad reciba la contraprestación a la que tiene derecho, cuando esta sea exigible.
- 23.8 Si un contrato con un cliente reúne los criterios del párrafo 23.7 al inicio del contrato, una entidad volverá a evaluar si el contrato reúne los criterios solo si se produce un cambio significativo en los hechos y circunstancias relevantes.
- 23.9 Si un contrato con un cliente no cumple los criterios del párrafo 23.7, una entidad reevaluará el contrato para comprobar si se cumplen esos criterios.
- 23.10 Cuando un contrato con un cliente no cumpla los criterios del párrafo 23.7, una entidad reconocerá como **pasivo** cualquier contraprestación recibida del cliente. Si la contraprestación no es reembolsable, la entidad dará de baja el pasivo y reconocerá la contraprestación como ingreso de actividades ordinarias cuando:
- (a) el contrato se ha completado y la entidad ha recibido la totalidad, o casi la totalidad, de la contraprestación prometida por el cliente; o
 - (b) el contrato se ha cancelado.
- 23.11 Algunos contratos con clientes pueden no tener una duración fija o pueden renovarse automáticamente de forma periódica. Una entidad aplicará esta sección a la duración del contrato en el que las partes del contrato tienen derechos y obligaciones exigibles en el presente.
- 23.12 Si se modifica un contrato, una entidad contabilizará la modificación del contrato mediante la aplicación de los párrafos 23A.2 a 23A.4.

Combinación de contratos

- 23.13 Una entidad combinará dos o más contratos celebrados al mismo tiempo o casi al mismo tiempo con el mismo cliente (o con partes relacionadas del cliente) y contabilizará los contratos como un único contrato si se cumplen uno o más de los siguientes criterios:
- (a) los contratos se negocian como un paquete con un objetivo comercial único;
 - (b) los importes que el cliente pagará en uno de los contratos dependen del precio o del rendimiento del otro contrato; o
 - (c) los bienes o servicios comprometidos en los contratos (o algunos bienes o servicios comprometidos en cada uno de los contratos) son un compromiso único de acuerdo con el Paso 2.

Paso 2—Identificación de los compromisos del contrato

- 23.14 Un compromiso es una obligación de transferir un bien o servicio distinto (o un paquete distinto de bienes o servicios). Un contrato con un cliente puede contener más de un compromiso. Al inicio de un contrato, una entidad identificará los bienes y servicios prometidos en el contrato y determinará qué bienes o servicios son distintos.
- 23.15 Una entidad puede transferir a un cliente bienes o servicios distintos que son esencialmente los mismos, pero en momentos discretos a lo largo del tiempo (es decir, transferir una serie de bienes o servicios distintos). La entidad contabilizará esos bienes o servicios como un compromiso único si:
- (a) cada bien o servicio distinto de la serie cumple los criterios para ser un compromiso cumplido a lo largo del tiempo (véase el párrafo 23.54); y
 - (b) la entidad utilizaría el mismo método para medir su progreso en la transferencia del control de cada bien o servicio distinto de la serie al cliente (véanse los párrafos 23.62 a 23.67).
- 23.16 Un contrato con un cliente generalmente señala de forma explícita los bienes o servicios que una entidad se compromete a transferir. Sin embargo, los compromisos pueden estar implícitos en las prácticas comerciales habituales de una entidad, en las políticas publicadas o en declaraciones específicas si éstas crean una expectativa válida en el cliente de que la entidad le transferirá un bien o servicio.
- 23.17 El compromiso no incluye las actividades que una entidad debe llevar a cabo para cumplir un contrato, como las actividades de configuración y las tareas administrativas, a menos que dichas actividades impliquen la

transferencia de un bien o servicio a un cliente. Las tarifas no reembolsables cobradas a los clientes al inicio de un contrato o cerca de este a menudo están relacionadas con actividades que no transfieren un bien o servicio al cliente y, por lo tanto, no dan lugar a un compromiso. En tales casos, la tarifa inicial no reembolsable se incluye en el precio de la transacción y se asigna a los compromisos del contrato de acuerdo con los Pasos 3 y 4.

Distintos bienes o servicios

- 23.18 Un bien o servicio es distinto si se cumplen los dos criterios siguientes:
- (a) si el cliente puede beneficiarse del bien o servicio por sí solo o junto con otros recursos que estén a su disposición. Un bien o servicio que una entidad vende regularmente por separado es un ejemplo de bien o servicio que cumple este criterio.
 - (b) la obligación de la entidad de transferir el bien o el servicio es independiente de otras obligaciones del contrato.
- 23.19 Si un bien o servicio comprometido con un cliente no es distinto, la entidad combinará ese bien o servicio con otros bienes o servicios en el contrato hasta identificar un conjunto de bienes o servicios que sea distinto. En algunos casos, la entidad contabilizará todos los bienes o servicios de un contrato como un único compromiso.
- 23.20 Para el propósito de la aplicación del criterio en el párrafo 23.18(a), los recursos fácilmente disponibles para el cliente son:
- (a) bienes o servicios vendidos por separado, por la entidad o por otra entidad; o
 - (b) bienes o servicios el cliente ya ha obtenido de la entidad, incluidos los bienes o servicios transferidos al cliente en virtud del contrato, o de otras transacciones o sucesos.
- 23.21 A efectos de la aplicación del criterio del párrafo 23.18(b), los factores que sugieren que la obligación de la entidad de transferir un bien o servicio no está separada de otras obligaciones del contrato incluyen:
- (a) la entidad integra los bienes o servicios en el contrato de una manera que los transforma en un producto (o productos) combinado para el cual los bienes o servicios son insumos. Por ejemplo, un contrato de construcción en el que una entidad proporciona un servicio de gestión de contratos que integra diversos bienes o servicios de una manera que los transforma en el activo o activos que se van a construir.
 - (b) el bien o servicio que se modifica o personaliza por otro bien o servicio en el contrato en la medida en que se transforma. Por ejemplo, un contrato en el que una entidad se compromete a proporcionar un software existente y a personalizarlo, si el servicio de personalización transforma el software.
 - (c) el bien o servicio que depende en gran medida de otro bien o servicio del contrato, está muy relacionado con él o se ve muy afectado por él. Por ejemplo, en algunos casos, dos o más bienes o servicios se ven muy afectados entre sí porque una entidad no podría cumplir su compromiso transfiriendo cada uno de los bienes o servicios por separado.
- 23.22 Los bienes o servicios diferenciados pueden incluir:
- (a) garantías (véanse los párrafos 23A.5 a 23A.7);
 - (b) opciones para adquirir bienes o servicios adicionales (véanse los párrafos 23A.8 a 23A.13);
 - (c) acuerdos para que un tercero transfiera bienes o servicios al cliente si la entidad actúa como agente (véanse los párrafos 23A.14 a 23A.20); y
 - (d) licencias (véanse los párrafos 23A.28 a 23A.37).

Paso 3—Determinación del precio de la transacción

- 23.23 El precio de la transacción es el importe de la contraprestación que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con cliente, excluyendo los importes recaudados por la entidad en nombre de terceros (por ejemplo, algunos impuestos sobre las ventas).
- 23.24 Una entidad determinará el precio de la transacción basándose en los términos del contrato y en sus prácticas comerciales habituales. Al determinar el precio de la transacción, una entidad asumirá que los bienes o servicios serán transferidos al cliente de acuerdo con el contrato. La entidad también asumirá que el contrato no será cancelado, renovado o modificado.

- 23.25 Si la contraprestación comprometida por el cliente es en una forma distinta al **efectivo**, una entidad medirá la contraprestación no monetaria mediante la aplicación de los párrafos 23A.21 a 23A.23.

Contraprestación variable

- 23.26 La contraprestación comprometida por un cliente puede variar debido a factores como descuentos, rebajas, reembolsos, penalizaciones o bonificaciones por desempeño.
- 23.27 Si la contraprestación incluye un importe variable, una entidad medirá el importe de la contraprestación variable que se incluirá en el precio de la transacción mediante:
- (a) la estimación del importe de la contraprestación variable (véanse los párrafos 23.28 y 23.29); y
 - (b) la restricción de esa estimación (véase el párrafo 23.30).
- 23.28 Una entidad estimará el importe de la contraprestación variable utilizando uno de los dos métodos siguientes:
- (a) el método del valor esperado—la suma de los importes ponderados por probabilidad en un rango de posibles importes de contraprestación. Este podría ser un método apropiado si una entidad tiene muchos contratos con características similares.
 - (b) el método del importe más probable—el importe más probable en un rango de posibles importes de contraprestación (es decir, el resultado más probable del contrato). Este podría ser un método apropiado si el contrato solo tiene dos resultados posibles (por ejemplo, una entidad logra una bonificación por desempeño o no).
- 23.29 Una entidad aplicará un método para estimar el importe de la contraprestación variable de manera congruente a lo largo del contrato.
- 23.30 Una entidad incluirá en el precio de la transacción un importe de contraprestación variable estimado de acuerdo con el párrafo 23.28 solo en la medida en que sea **altamente probable** que una entidad tenga derecho a este importe cuando la incertidumbre asociada con la contraprestación variable se resuelva más adelante.
- 23.31 Al final de cada **periodo sobre el que se informa**, una entidad actualizará el importe de la contraprestación variable incluida en el precio de la transacción para reflejar cualquier cambio relevante en las circunstancias. Una entidad asignará cualquier cambio posterior en el precio de la transacción a los compromisos del contrato sobre la misma base que utilizó al inicio del contrato. Una entidad reconocerá los importes asignados a un compromiso cumplido como ingresos (o como una reducción de ingresos de actividades ordinarias) en el periodo en el que cambie la estimación.
- 23.32 Una entidad aplicará el párrafo 23A.37 para contabilizar la contraprestación en forma de regalía basada en las ventas o el uso que se reciba a cambio de una licencia de propiedad intelectual.

Pasivos por reembolsos

- 23.33 Si una entidad recibe una contraprestación de un cliente y espera devolverle una parte o la totalidad de esa contraprestación, la entidad reconocerá pasivo por devolución.
- 23.34 La entidad medirá un pasivo por reembolso, mediante la aplicación previa de los párrafos 23.27 a 23.30 para medir el importe de la contraprestación variable que se incluirá en el precio de la transacción. La entidad reconocerá entonces como un pasivo a reembolsar el importe de la contraprestación recibida (o por recibir) por los bienes o servicios transferidos que no esté incluido en el precio de la transacción. Al final de cada periodo sobre el que se informa, una entidad actualizará la estimación del pasivo por reembolso para reflejar la contraprestación recibida (o por recibir), los bienes o servicios transferidos y los cambios en el precio de la transacción de acuerdo con el párrafo 23.31.
- 23.35 Como excepción al párrafo 23.34, una entidad aplicará los párrafos 23A.23 a 23A.27 para contabilizar la contraprestación variable y el pasivo por reembolso relacionados con una venta con derecho de devolución.

Pago aplazado

- 23.36 Si el pago se aplaza y el acuerdo constituye una transacción de financiación (véase el párrafo 11.13B), una entidad descontará el importe de la contraprestación comprometida a una tasa de interés de mercado para un instrumento de deuda similar, determinada al inicio del contrato. Una entidad reconocerá la diferencia entre el compromiso de contraprestación y el valor descontado de ese importe como ingresos por intereses de acuerdo con el **método del interés efectivo** (véanse los párrafos 11.15 a 11.20).
- 23.37 Una entidad presentará los ingresos por intereses de forma separada de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes.

- 23.38 Una entidad puede no aplicar los párrafos 23.36 y 23.37 si, al inicio de un contrato, espera que un cliente pague bienes o servicios en el plazo de un año a partir de la transferencia de los bienes o servicios por parte de la entidad.

Paso 4—Asignación del precio de la transacción a los compromisos en el contrato

- 23.39 Una entidad asignará el precio de transacción a cada compromiso que haya identificado en un contrato de acuerdo con los párrafos 23.40 a 23.48.
- 23.40 El Paso 4 no se aplica si una entidad cumple todos los compromisos de un contrato:
- (a) en el mismo periodo sobre el que se informa que el inicio del contrato; o
 - (b) en el mismo momento de acuerdo con el párrafo 23.58.
- 23.41 El Paso 4 no se aplica si un contrato contiene un único compromiso. Sin embargo, una entidad aplicará el párrafo 23.48 si contabiliza una serie de bienes o servicios distintos como un único compromiso, de acuerdo con el párrafo 23.15 y el precio de la transacción incluye un importe de contraprestación variable.

Asignación basada en precios de venta independientes

- 23.42 Al inicio de un contrato, una entidad determinará el precio de venta independiente del bien o servicio distinto (o paquete distinto de bienes o servicios) en cada compromiso del contrato. La entidad asignará el precio de la transacción en proporción a esos precios de venta independientes (es decir, sobre la base de un precio de venta independiente relativo). La entidad no reasignará el precio de la transacción para reflejar cambios en los precios de venta independientes después del inicio del contrato.
- 23.43 El "precio de venta independiente" es el precio al que una entidad vendería por separado un bien o servicio. La mejor evidencia de un precio de venta independiente es el precio observable de un bien o servicio cuando la entidad lo vende de forma separada en circunstancias similares y a clientes parecidos.
- 23.44 Si un precio de venta independiente no es directamente observable, una entidad estimará ese precio. Una entidad deberá tener en cuenta toda la información que esté razonablemente disponible para ella, incluidas las condiciones del mercado, los factores específicos de la entidad y la información sobre el cliente o la clase de cliente. Una entidad aplicará los métodos de estimación de forma congruente cuando se den circunstancias similares. Los métodos de estimación adecuados podrían incluir el uso de los precios de los competidores de la entidad para bienes o servicios similares, o los costos esperados del bien o servicio más un margen apropiado.
- 23.45 Como excepción al párrafo 23.42, una entidad podría asignar un descuento o una contraprestación variable utilizando un método alternativo (véanse los párrafos 23.46 a 23.48).

La asignación de un descuento y una contraprestación variable

- 23.46 En un contrato:
- (a) un cliente recibe un descuento si la suma de los precios de venta independientes de los bienes o servicios prometidos en el contrato es mayor que la contraprestación comprometida; o
 - (b) el precio de la transacción podría incluir un importe de contraprestación variable (véanse los párrafos 23.26 a 23.32).
- 23.47 Una entidad asignará un descuento o un importe variable a cada compromiso del contrato sobre la base de un precio de venta independiente relativo. Sin embargo, si la asignación del descuento o importe variable sobre esta base no representa el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho a cambio del cumplimiento de cada compromiso del contrato, la entidad utilizará otro método para asignar el descuento o importe variable. Por ejemplo, la entidad podría asignar el descuento o importe variable a uno o varios de los compromisos del contrato.
- 23.48 Si una entidad contabiliza una serie de bienes o servicios distintos como un único compromiso de conformidad con el párrafo 23.15, asignará un importe variable a cada bien o servicio distinto sobre la base de un precio de venta independiente relativo. Sin embargo, si la asignación del importe variable sobre esta base no representa el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho a cambio de la transferencia de cada bien o servicio distinto en el compromiso, la entidad utilizará otro método para asignar el importe variable. Por ejemplo, la entidad podría asignar el importe variable a uno, o algunos, de los bienes o servicios distintos en el compromiso.

Paso 5—Reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) la entidad satisface un compromiso

- 23.49 Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) cumpla un compromiso. Una entidad cumple un compromiso al transferir el control del bien o servicio específico del compromiso al cliente.
- 23.50 Los bienes y servicios son **activos**, aunque sea momentáneamente, cuando se reciben y utilizan. Una entidad transfiere el control de un activo cuando el cliente tiene la capacidad presente de dirigir el uso del activo y obtener los beneficios económicos que podrían derivarse de él.
- 23.51 Al evaluar si un cliente obtiene el control de un activo, una entidad considerará cualquier acuerdo para recomprar el activo. El cliente no obtiene el control del activo si la entidad tiene el derecho y la obligación de recomprar el activo (un contrato a plazo) o el derecho de recomprar el activo (una opción de compra).
- 23.52 Al inicio de un contrato, una entidad determinará si transfiere el control del bien o servicio distinto en un compromiso con un cliente:
- (a) a lo largo del tiempo, en cuyo caso la entidad cumple el compromiso (y reconoce los ingresos de actividades ordinarias) a lo largo del tiempo de acuerdo con los párrafos 23.54 a 23.56; o
 - (b) en un momento determinado, en cuyo caso la entidad cumple el compromiso (y reconoce los ingresos de actividades ordinarias) en un momento determinado de acuerdo con los párrafos 23.57 a 23.61.
- 23.53 Si un contrato con un cliente incluye una licencia que es distinta de los demás bienes o servicios del contrato, una entidad aplicará los párrafos 23A.28 a 23A.36 para determinar si el compromiso de conceder la licencia se cumple a lo largo del tiempo o en un momento determinado.

Compromisos satisfechos a lo largo del tiempo

- 23.54 Una entidad transfiere el control de un bien o servicio diferenciado a lo largo del tiempo y, por lo tanto, cumple un compromiso a lo largo del tiempo, si se cumple alguno de estos criterios:
- (a) un cliente recibe y utiliza inmediatamente los beneficios del desempeño de la entidad a medida que la entidad lo realiza (por ejemplo, un servicio de limpieza rutinario o recurrente);
 - (b) un cliente controla el activo a medida que la entidad lo fabrica o mejora (por ejemplo, un contrato de construcción en el que el cliente controla el trabajo en curso); o
 - (c) el activo creado por la prestación de la entidad no puede ser fácilmente redirigido a otro cliente (véase el párrafo 23.55) y el cliente original está obligado a pagar a la entidad por el trabajo realizado hasta la fecha (véase el párrafo 23.56) (por ejemplo, un contrato de servicios en el que una entidad proporciona a un cliente una opinión profesional basada en hechos y circunstancias específicos del cliente, y está obligada a pagar a la entidad por el trabajo realizado hasta la fecha).
- 23.55 Un activo no puede ser fácilmente redirigido a otro cliente si:
- (a) la entidad vendería el activo terminado a otro cliente a un precio significativamente menor que el pagado por el cliente original, o incurriría en costos significativos, en comparación con el costo del activo, para reelaborar el activo terminado para la venta (por ejemplo, si un activo fue altamente personalizado para un cliente en particular); o
 - (b) restricciones contractuales sustanciales prohíben a la entidad vender el activo a otro cliente a medida que se fabrica o mejora dicho activo (por ejemplo, si la entidad está legalmente obligada a vender el trabajo en curso al cliente).
- 23.56 Un cliente puede estar obligado a pagar a una entidad por el trabajo realizado hasta la fecha debido a términos específicos del contrato o a leyes que se aplican a ese contrato. El cliente está obligado a pagar a la entidad por el trabajo realizado hasta la fecha si la entidad tiene:
- (a) un derecho incondicional presente al pago por el trabajo realizado hasta la fecha; o
 - (b) un derecho exigible a demandar o retener el pago por el trabajo realizado hasta la fecha si el contrato se cancela antes de su finalización por cualquier motivo que no sea el incumplimiento por parte de la entidad de lo acordado.

Compromisos satisfechos en un momento dado

- 23.57 Si una entidad no transfiere el control de un bien o servicio diferenciado a lo largo del tiempo, la entidad transfiere el control del bien o servicio en un momento determinado y, por lo tanto, cumple un compromiso en un momento determinado.
- 23.58 Para cada compromiso que una entidad cumpla en un momento determinado, la entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias en el momento específico en que un cliente obtenga el control del bien o servicio distinto. Para identificar este momento, una entidad considerará indicadores de la transferencia de control, que incluyen:
- (a) la entidad tiene un derecho presente al pago del activo;
 - (b) el cliente tiene la titularidad legal del activo;
 - (c) el cliente tiene la posesión física del activo;
 - (d) el cliente tiene los riesgos y recompensas significativos de la propiedad del activo; y
 - (e) el cliente ha aceptado el activo (véanse los párrafos 23.60 y 23.61).
- 23.59 Los indicadores del párrafo 23.58 no siempre son concluyentes. En consecuencia, la ausencia de un indicador no impediría que el cliente obtuviera el control de un activo. Si de otras características de la transacción se desprende claramente que el cliente tiene la capacidad presente de remitir el uso del activo y obtener los beneficios económicos que podrían derivarse de él, el cliente ha obtenido el control del activo.

Aceptación del cliente

- 23.60 Las cláusulas de aceptación del cliente permiten a éste cancelar un contrato o requerir que una entidad tome acciones para remediar que un bien o servicio no cumpla las especificaciones acordadas.
- 23.61 Si un contrato incluye una cláusula de aceptación del cliente y la entidad no puede identificar si un bien o servicio cumple con las especificaciones acordadas en función de la información disponible para la entidad, esperará hasta recibir la aceptación del cliente antes de concluir que el cliente ha obtenido el control del bien o servicio.

Medir el progreso hacia el cumplimiento de un compromiso

- 23.62 Para cada compromiso cumplido a lo largo del tiempo de acuerdo con los párrafos 23.54 a 23.56, una entidad calculará la cantidad de ingresos de actividades ordinarias a reconocer en cada periodo sobre el que se informa midiendo su progreso hacia el cumplimiento de ese compromiso al final del periodo.
- 23.63 Una entidad elegirá un método de medición del progreso que refleje el desempeño de la entidad en la transferencia del control de los bienes o servicios prometidos al cliente. Una entidad aplicará un método de medición del progreso para cada compromiso cumplido a lo largo del tiempo y aplicará ese método de manera congruente a compromisos similares y en circunstancias similares.
- 23.64 Al final de cada periodo sobre el que se informa, una entidad deberá volver a medir su progreso hacia el cumplimiento de un compromiso para reflejar cualquier cambio en las circunstancias. La entidad contabilizará los cambios en la medición del progreso como un cambio en la **estimación contable** de acuerdo con la Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores*.
- 23.65 Al elegir el método que utilizará para medir su progreso, una entidad considerará la naturaleza del bien o servicio que transferirá a un cliente. Los métodos apropiados para medir el progreso incluyen métodos que reconocen los ingresos de actividades ordinarias basados en:
- (a) el valor para el cliente de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha en relación con los bienes o servicios restantes que deben transferirse en virtud del contrato ("métodos producto"); y
 - (b) los esfuerzos o insumos de la entidad para la satisfacción de un compromiso en relación con el total de insumos esperados para satisfacer el compromiso ("métodos de recursos").
- 23.66 Los métodos más comunes, y las circunstancias en las que pueden ser apropiados, incluyen:
- (a) un método de producto basado en encuestas de trabajo completado, si las encuestas dan una medida objetiva del rendimiento de la entidad hasta la fecha;
 - (b) un método de producto basado en las unidades entregadas, si cada elemento transfiere una cantidad igual de valor al cliente en el momento de la entrega;
 - (c) un método de producto basado en el tiempo transcurrido, si el control de los bienes o servicios se transfiere uniformemente a lo largo del tiempo;

- (d) un método de recursos basado en el tiempo transcurrido, si los esfuerzos o recursos de una entidad se gastan de manera uniforme a lo largo del periodo de ejecución;
 - (e) un método de recursos basado en las horas de trabajo invertidas, si las horas de trabajo invertidas y la transferencia del control de los bienes o servicios al cliente están relacionadas; y
 - (f) un método de recursos basado en los costos incurridos, excluyendo los costos que no contribuyen, o no son proporcionales, al progreso de la entidad hacia el cumplimiento del compromiso (por ejemplo, ineficiencias y materiales desperdiciados o no instalados).
- 23.67 Si una entidad tiene derecho a una contraprestación de un cliente por un importe que se Relacionadas directamente con el valor para el cliente del trabajo de la entidad hasta la fecha (por ejemplo, un contrato de servicios en el que una entidad factura un importe fijo por cada hora de servicio prestado), la entidad está autorizada a reconocer los ingresos de actividades ordinarias por el importe que tiene derecho a facturar.

Costos del contrato

Costos de obtener un contrato

- 23.68 Una entidad reconocerá los costos de obtener un contrato con un cliente como un **gasto** cuando se incurra en ellos, a menos que otra sección de esta Norma requiera que los costos se reconozcan como parte del costo de un activo.

Costos de cumplir un contrato

- 23.69 Una entidad contabilizará los costos incurridos en el cumplimiento de un contrato con un cliente de acuerdo con la sección pertinente de esta Norma para esos costos (por ejemplo, la Sección 13 *Inventarios*, la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo* o la Sección 18 *Activos Intangibles distintos de la Plusvalía*).
- 23.70 Si los costos incurridos en el cumplimiento de un contrato no están dentro del alcance de otra sección de esta Norma, una entidad reconocerá esos costos como un activo si:
- (a) dichos costos se relacionan directamente con un contrato (incluidos los contratos futuros) que la entidad puede identificar específicamente (por ejemplo, los costos relacionados con un contrato específico que aún no ha sido aprobado) (véase el párrafo 23.71);
 - (b) esos costos crean o mejoran los recursos de la entidad que utilizará para cumplir (o seguir cumpliendo) compromisos en el futuro; y
 - (c) la entidad espera recuperar los costos.
- 23.71 Los costos que se relacionan directamente con un contrato incluyen la mano de obra directa, los materiales directos y las asignaciones de costos que se relacionan directamente con el contrato o las actividades del contrato.
- 23.72 Los costos generales y administrativos normalmente no satisfacen los criterios del párrafo 23.70 y, por lo tanto, se reconocen como gastos cuando se incurre en ellos.
- 23.73 Una entidad reconocerá los costos que se relacionan con compromisos que se cumplen (o se cumplen parcialmente) como gastos cuando se incurre en ellos, porque esos costos se relacionan con el rendimiento pasado.

Medición posterior al reconocimiento

- 23.74 Después del **reconocimiento** inicial, una entidad medirá los activos que surjan de los costos para cumplir un contrato de acuerdo con el párrafo 23.70 al costo menos la **amortización** acumulada y cualquier **pérdida por deterioro de valor** acumulada:
- (a) una entidad amortizará el activo basándose en el patrón de transferencia de los bienes o servicios con los que se relaciona el activo.
 - (b) una entidad seguirá la Sección 27 *Deterioro de Valor de Activos* para reconocer y medir el deterioro del valor del activo. Sin embargo, la entidad aplicará los párrafos 23.75 y 23.76 en lugar de los párrafos 27.11 a 27.20 para estimar el **importe recuperable** del activo.
- 23.75 A efectos de la medición de las pérdidas por deterioro del valor, el importe recuperable de un activo derivado de los costos de cumplimiento de un contrato es:

- (a) el importe restante de la contraprestación que la entidad espera recibir a cambio de los bienes o servicios con los que se relaciona el activo (véase el párrafo 23.76); menos
 - (b) los costos restantes de proporcionar esos bienes o servicios aún no incurridos.
- 23.76 Al medir el importe restante de la contraprestación, el importe solo incluirá la contraprestación cuya recepción sea probable.

Saldos del contrato

- 23.77 Cuando una de las partes de un contrato haya cumplido, esa entidad presentará el contrato en el **estado de situación financiera** como un **activo del contrato** o un **pasivo del contrato**, sobre la base del contrato en su conjunto. La presentación del saldo del contrato depende de la relación entre:
- (a) el desempeño de la entidad en la transferencia de los bienes o servicios comprometidos en el contrato al cliente; y
 - (b) el pago del cliente.
- 23.78 Si una entidad ha recibido una contraprestación (o tiene una cuenta por cobrar) antes de transferir bienes o servicios al cliente, la entidad reconocerá un pasivo del contrato cuando se realice el pago o este venza, lo que ocurra primero. Un pasivo contractual es la obligación de una entidad de transferir bienes o servicios al cliente por los que la entidad ha recibido una contraprestación (o por los que se adeuda el importe) del cliente. Cuando (o a medida que) la entidad transfiera esos bienes o servicios al cliente, la entidad dará de baja el pasivo contractual (o parte de un pasivo contractual) y reconocerá los ingresos de actividades ordinarias de acuerdo con el Paso 5.
- 23.79 Si una entidad transfiere bienes o servicios a un cliente antes de que este haya pagado (o antes de que venza el pago), la entidad tiene derecho a una contraprestación. La entidad presentará ese derecho como un activo contractual, excluyendo cualquier importe presentado como una cuenta por cobrar (véase el párrafo 23.80). Una entidad evaluará el deterioro de un activo contractual y reconocerá y medirá cualquier pérdida por deterioro de acuerdo con la Sección 11 *Instrumentos Financieros*.
- 23.80 Una cuenta por cobrar es el derecho incondicional de una entidad a una contraprestación. Un derecho a una contraprestación es incondicional si solo es necesario el paso del tiempo antes de que venza el pago de dicha contraprestación. Una entidad puede tener un derecho incondicional a la contraprestación aunque se le pueda exigir que reembolse esa contraprestación en el futuro (por ejemplo, cuando existe un derecho de devolución). En esos casos, la entidad podría reconocer una cuenta por cobrar y un pasivo por el reembolso. Una entidad contabilizará una cuenta por cobrar de acuerdo con la Sección 11. Una entidad presentará las cuentas por cobrar por separado de los activos y pasivos contractuales en el estado de situación financiera.
- 23.81 Una entidad puede utilizar descripciones diferentes en el estado de situación financiera para los "activos del contrato" y los "pasivos del contrato". Si una entidad utiliza una descripción diferente para los "activos del contrato", la entidad proporcionará información suficiente para que un usuario de los estados financieros pueda distinguir entre cuentas por cobrar y activos del contrato.

Información a revelar

- 23.82 Una entidad desagregará los ingresos de actividades ordinarias de contratos con clientes utilizando categorías basadas en las características de dichos ingresos de actividades ordinarias, de los contratos o de los clientes de la entidad que sean relevantes para comprender su rendimiento financiero. Ejemplos de categorías que podrían ser apropiadas incluyen:
- (a) tipo de bien o servicio (por ejemplo, principales líneas de productos);
 - (b) región geográfica (por ejemplo, país o región);
 - (c) mercado o tipo de cliente (por ejemplo, clientes **gubernamentales** y no gubernamentales);
 - (d) tipo de contrato (por ejemplo, contratos a precio fijo y contratos por tiempo y materiales);
 - (e) duración del contrato (por ejemplo, contratos a corto y a largo plazo);
 - (f) calendario de transferencia de bienes o servicios (por ejemplo, ingresos de actividades ordinarias de bienes o servicios transferidos a clientes en un momento determinado e ingresos de actividades ordinarias procedentes de bienes o servicios transferidos a lo largo del tiempo); y
 - (g) naturaleza del compromiso (por ejemplo, ingresos de actividades ordinarias por actuar como principal e ingresos de actividades ordinarias por actuar como agente).

- 23.83 Si no se presenta o revela por separado, una entidad revelará:
- (a) los saldos iniciales y finales de las cuentas comerciales a cobrar y los activos del contrato por separado; y
 - (b) el total de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en las cuentas comerciales a cobrar y los activos del contrato durante el periodo sobre el que se informa de acuerdo con la Sección 11.
- 23.84 Una entidad revelará:
- (a) los saldos iniciales y finales de los pasivos del contrato, si no se presentan o revelan por separado; y
 - (b) los ingresos de actividades ordinarias reconocidos en el periodo sobre el que se informa que se incluyeron en el saldo del pasivo del contrato al comienzo del periodo.
- 23.85 Una entidad revelará información sobre sus compromisos en contratos con clientes, incluyendo una descripción de:
- (a) cuándo suele satisfacer la entidad sus compromisos (por ejemplo, en el momento del envío, de la entrega, a medida que se prestan los servicios o al finalizarlos);
 - (b) las principales condiciones de pago (por ejemplo, cuándo se debe pagar normalmente, si el contrato constituye una transacción de financiación y si la contraprestación incluye un importe variable);
 - (c) la naturaleza de los bienes o servicios que la entidad se ha comprometido a transferir a los clientes, destacando cualquier compromiso de organizar la transferencia de bienes o servicios por parte de un tercero si la entidad es un agente;
 - (d) las obligaciones de devolución, reembolso y otras obligaciones similares; y
 - (e) los tipos de garantías y obligaciones relacionadas.
- 23.86 Una entidad revelará los métodos que utilizó para medir su progreso hacia el cumplimiento de los compromisos cumplidos a lo largo del tiempo (por ejemplo, una descripción de los métodos de entrada o salida que utilizó y cómo se aplicaron esos métodos).
- 23.87 Una entidad revelará cualquier juicio que haya realizado que haya tenido un efecto significativo en los importes que haya reconocido en sus estados financieros al:
- (a) determinar el precio de la transacción; y
 - (b) asignar el precio de la transacción a los compromisos identificados en el contrato.
- 23.88 Una entidad revelará el saldo final de los activos que surjan de los costos para cumplir un contrato (de acuerdo con el párrafo 23.70) por categoría principal de activo (por ejemplo, costos precontractuales y costos de establecimiento).
- 23.89 Si una entidad opta por utilizar la opción del párrafo 23.38 de no contabilizar los ingresos por intereses por separado de los ingresos de contratos con clientes, revelará ese hecho.
- 23.90 Si una entidad no puede contabilizar una opción de adquisición de bienes o servicios adicionales que cumpla los criterios del párrafo 23A.9(a) como un compromiso separado sin un costo o esfuerzo desproporcionado, revelará ese hecho y las razones por las que la contabilización de la opción como un compromiso separado implicaría un costo o esfuerzo desproporcionado.

Apéndice de la Sección 23

Guía de aplicación

Este Apéndice es una parte integral de la Sección 23.

- 23A.1 Esta guía se centra en las características que se encuentran en algunos contratos con clientes. La guía cubre:
- (a) modificaciones de contratos (véanse los párrafos 23A.2 a 23A.4);
 - (b) garantías (véanse los párrafos 23A.5 a 23A.7);
 - (c) opciones del cliente para la incorporación de bienes o servicios adicionales (véanse los párrafos 23A.8 a 23A.13);
 - (d) consideraciones del principal frente a agente (véanse los párrafos 23A.14 a 23A.20);
 - (e) contraprestación no dineraria (véanse los párrafos 23A.21 y 23A.22);
 - (f) ventas con derecho de devolución (véanse los párrafos 23A.23 a 23A.27); y
 - (g) licencias (véanse los párrafos 23A.28 a 23A.37).

Modificaciones del contrato

- 23A.2 Una modificación de contrato es un cambio en el alcance o el precio (o ambos) de un contrato que aprueban las partes de este. Una modificación contractual cambia los derechos y obligaciones existentes en un contrato o crea otros nuevos.
- 23A.3 Una entidad contabilizará una modificación contractual como un contrato separado si:
- (a) se comprometen bienes o servicios adicionales que son distintos de los del contrato original; y
 - (b) el precio del contrato original aumenta en un importe que refleje el precio de venta independiente de los bienes o servicios incorporados y cualquier cambio apropiado de ese precio para reflejar las circunstancias del contrato modificado.
- 23A.4 Para una modificación de contrato que no sea un contrato separado de acuerdo con el párrafo 23A.3, una entidad contabilizará la modificación del contrato de una de estas dos maneras. Si los bienes o servicios que una entidad transferirá después de la modificación del contrato son:
- (a) *distintos* de los bienes o servicios que la entidad ha transferido antes de la modificación del contrato, la entidad contabilizará la modificación del contrato como si el contrato original hubiera sido cancelado y se hubiera creado un nuevo contrato. El precio de la transacción del nuevo contrato es la suma de:
 - (i) la contraprestación incluida en la estimación del precio de la transacción para el contrato original que la entidad no reconoció como ingreso de actividades ordinarias; y
 - (ii) cualquier aumento o disminución en la contraprestación comprometida como parte de la modificación del contrato.
 - (b) *no son distintos* de los bienes o servicios que la entidad ha transferido antes de la modificación del contrato, la entidad contabilizará la modificación del contrato como si siempre hubiera sido parte del contrato original. La entidad reconocerá el cambio en el precio de la transacción y la medida del progreso de la entidad hacia el cumplimiento del compromiso como un ajuste a los ingresos en la fecha de la modificación del contrato (es decir, sobre una base de actualización acumulada).

Garantías

- 23A.5 Una entidad puede vender un bien o servicio con garantía.
- 23A.6 Si un cliente puede elegir comprar el bien o servicio con o sin garantía, la garantía es distinta. En estas circunstancias, una entidad contabilizará la garantía como un compromiso separado y asignará una parte del precio de la transacción a ese compromiso.
- 23A.7 Si el cliente no tiene opción de comprar el bien o servicio sin garantía, la garantía no es distinta. En estas circunstancias, una entidad deberá contabilizar la garantía de acuerdo con la Sección 21 *Provisiones y Contingencias*.

Opciones del cliente sobre bienes o servicios adicionales

- 23A.8 Una entidad puede conceder a los clientes la opción de adquirir bienes o servicios adicionales de forma gratuita o con descuento. Estas opciones incluyen incentivos de venta, créditos (o puntos) de recompensa para clientes, opciones de renovación de contratos u otros descuentos en bienes o servicios futuros.
- 23A.9 Una entidad contabilizará una opción de adquisición de bienes o servicios adicionales como un compromiso separado si:
- (a) la opción otorga al cliente un derecho material o con importancia relativa que:
 - (i) solo está disponible para un cliente que haya celebrado ese contrato; y
 - (ii) permite a un cliente adquirir un bien o servicio adicional con un descuento sobre su precio de venta independiente; y
 - (b) la opción puede contabilizarse como un compromiso independiente sin costo o esfuerzo desproporcionado.
- 23A.10 Para contabilizar la opción como un compromiso separado, la entidad:
- (a) asignará de una parte del precio de la transacción al compromiso (véanse los párrafos 23A.11 a 23A.13); y
 - (b) reconocerá ingresos de actividades ordinarias cuando la entidad transfiera esos bienes o servicios futuros o cuando la opción expire.
- 23A.11 De acuerdo con el Paso 4, una entidad asignará el precio de la transacción a cada compromiso en el contrato sobre la base de un precio de venta independiente relativo. Si el precio de venta independiente no es directamente observable, una entidad estimará ese precio. La estimación del precio de venta independiente de una opción reflejará el descuento que el cliente obtendría al ejercer la opción, ajustado por:
- (a) cualquier descuento que el cliente recibiría sin ejercer la opción; y
 - (b) la probabilidad de que el cliente ejerza la opción.
- 23A.12 Una entidad puede conceder a un cliente una opción de renovación de un contrato en condiciones similares. Si la entidad contabiliza la opción de renovación como un compromiso separado, asignará el precio de la transacción a la opción basándose en la contraprestación total esperada asignada al total de bienes o servicios que espera transferir, en lugar de estimar el precio de venta independiente de la opción. La entidad incluirá el o los periodos de renovación esperados al estimar el total de bienes o servicios que espera transferir y la correspondiente contraprestación total esperada.
- 23A.13 El importe del precio de la transacción asignado a la opción de renovación es la diferencia entre:
- (a) el precio de la transacción del contrato original; y
 - (b) el importe de la contraprestación total prevista asignada a los bienes o servicios que se transferirán en virtud del contrato original.

Contraprestaciones del principal frente a contraprestaciones del agente

- 23A.14 Si otra parte está involucrada en el suministro de bienes o servicios a un cliente, una entidad determinará si su compromiso es proporcionar los bienes o servicios especificados por sí misma (es decir, la entidad es un principal) o llegar a un acuerdo para que la otra parte proporcione esos bienes o servicios (es decir, la entidad es un agente).
- 23A.15 Para determinar si una entidad es un principal o un agente, la entidad:
- (a) identificará los bienes o servicios especificados que se proporcionarán al cliente (véase el párrafo 23A.16); y
 - (b) evaluará si controla cada bien o servicio especificado antes de que dicho bien o servicio se transfiera al cliente (véase el párrafo 23A.18).
- 23A.16 Un bien o servicio especificado es un bien o servicio distinto (o un conjunto distinto de bienes o servicios) que se proporcionará al cliente; El derecho a un servicio futuro que debe proporcionar otra parte puede ser un bien o servicio distinto (por ejemplo, un billete que da al cliente el derecho a volar en un vuelo específico).
- 23A.17 Una entidad es un principal si controla el bien o servicio especificado antes de que ese bien o servicio se transfiera al cliente.

- 23A.18 Una entidad tiene el control de un bien o servicio especificado si tiene la capacidad actual de dirigir el uso de ese bien o servicio y obtener los beneficios económicos que podrían derivarse de él. Los indicadores de que la entidad controla el bien o servicio especificado antes de que se transfiera a un cliente (y, por lo tanto, es un principal) incluyen:
- (a) la entidad es la principal responsable de cumplir el compromiso de transferir el bien o servicio especificado. Esta responsabilidad suele incluir la responsabilidad de la aceptabilidad del bien o servicio especificado.
 - (b) la entidad asume el riesgo de inventario antes o después de que el bien o servicio especificado se transfiera al cliente (por ejemplo, si la entidad se compromete a obtener el bien o servicio antes de que se venda o acepta la responsabilidad de los bienes dañados o devueltos).
 - (c) la entidad tiene la facultad de fijar el precio del bien o servicio especificado.
- 23A.19 Un principal reconocerá como ingreso de actividades ordinarias el importe bruto de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de transferir el bien o servicio especificado cuando (o a medida que) transfiera el control de ese bien o servicio al cliente.
- 23A.20 Una entidad que es un agente no controla el bien o servicio especificado proporcionado por un tercero antes de que dicho bien o servicio sea transferido al cliente. Un agente reconocerá como ingresos de actividades ordinarias el importe de las tarifas o comisiones a las que espera tener derecho a cambio de llegar a un acuerdo con otra parte para proporcionar el bien o servicio especificado, a medida que el agente cumpla su compromiso de organizar la transferencia de ese bien o servicio.

Contraprestación distinta al efectivo

- 23A.21 La contraprestación comprometida por un cliente puede ser de una forma distinta al efectivo, como bienes o servicios. Un ejemplo es el intercambio de bienes en una transacción de permuta.
- 23A.22 Una entidad medirá la contraprestación no monetaria por su **valor razonable**, a menos que este no pueda estimarse razonablemente. Si la entidad no puede estimar razonablemente el valor razonable de la contraprestación no monetaria, medirá en su lugar la contraprestación sobre la base del precio de venta independiente de los bienes o servicios prometidos al cliente a cambio de la contraprestación.

Venta con derecho a devolución

- 23A.23 Una entidad puede vender un producto y dar al cliente el derecho a devolverlo a cambio de cualquier combinación de:
- (a) un reembolso total o parcial de cualquier contraprestación pagada;
 - (b) un crédito que puede aplicarse contra los importes debidos, o que se deberán a la entidad; u
 - (c) otro producto.
- 23A.24 Para contabilizar los productos vendidos con derecho de devolución, una entidad reconocerá:
- (a) ingresos de actividades ordinarias por la contraprestación recibida o por recibir por los productos transferidos que la entidad espera que no sean devueltos;
 - (b) un pasivo por reembolso por la contraprestación recibida o por recibir por los productos transferidos que la entidad espera que sean devueltos; y
 - (c) un activo por devoluciones para los productos transferidos que la entidad espera que sean devueltos (y el correspondiente ajuste al costo de ventas) clasificados como **inventario** y medidos de acuerdo con los párrafos 23A.26 y 23A.27.
- 23A.25 Se excluirán de los productos que una entidad espera que sean devueltos:
- (a) productos que se espera devolver y cambiar por otros del mismo tipo, calidad, condición y precio (por ejemplo, un color o tamaño de producto por otro); y
 - (b) productos defectuosos que se espera devolver y cambiar por productos que funcionan.
- 23A.26 Una entidad medirá inicialmente el activo por devoluciones al **importe en libros** anterior de los productos que la entidad espera devolver menos:
- (a) cualquier costo previsto para recuperar esos productos; y
 - (b) las estimaciones de las posibles disminuciones del valor de esos productos (por ejemplo, debido a daños, obsolescencia o disminución de los precios de venta).

- 23A.27 Al final de cada periodo sobre el que se informa, una entidad ajustará el pasivo por reembolso y el activo por devoluciones para reflejar los cambios en sus expectativas sobre los productos que se devolverán. La entidad reconocerá los ajustes en:
- (a) el pasivo por reembolso en los ingresos de actividades ordinarias; y
 - (b) el activo por devoluciones como un gasto.

Licencias

- 23A.28 Una licencia otorga a un cliente derechos sobre las propiedades intelectuales de una entidad (como software, tecnología, marcas registradas, patentes, franquicias, música y películas).
- 23A.29 Si un contrato con un cliente incluye una licencia (o licencias) y otros bienes o servicios, una entidad aplicará el Paso 2 para identificar cada uno de los compromisos del contrato. Si la licencia no es distinta de los demás bienes o servicios del contrato, una entidad aplicará el Paso 5 para determinar si el compromiso de conceder la licencia se cumple a lo largo del tiempo o en un momento determinado. Si la licencia es distinta de los demás bienes o servicios del contrato, una entidad aplicará los párrafos 23A.30 a 23A.36 para determinar si el compromiso de conceder la licencia se cumple a lo largo del tiempo o en un momento determinado.
- 23A.30 Al determinar si el compromiso de conceder una licencia se cumple a lo largo del tiempo o en un momento determinado, una entidad considerará si la licencia otorga al cliente:
- (a) un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad tal como existe durante el periodo de licencia, en cuyo caso la entidad cumple el compromiso (y reconoce los ingresos) a lo largo del tiempo; o
 - (b) un derecho de uso de la propiedad intelectual de la entidad tal como existe en el momento en que se concede la licencia, en cuyo caso la entidad cumple el compromiso (y reconoce los ingresos) en un momento determinado.
- 23A.31 Una licencia proporciona a un cliente un derecho de acceso a la propiedad intelectual de una entidad si ésta espera realizar actividades:
- (a) que *afectará* sustancialmente al beneficio del cliente de la propiedad intelectual al cambiar la esencia de la propiedad intelectual (véase el párrafo 23A.33); o
 - (b) que *podrían* afectar sustancialmente el beneficio del cliente de la propiedad intelectual al exponer directamente al cliente a cualquier efecto positivo o negativo de esas actividades (véase el párrafo 23A.34).
- 23A.32 Las actividades previstas de una entidad podrían incluirse en los términos de un contrato o podrían ser actividades que un cliente espera razonablemente que la entidad lleve a cabo. A efectos de la aplicación de los criterios del párrafo 23A.31, la entidad excluirá las actividades que den lugar a la transferencia de un bien o servicio al cliente.
- 23A.33 Las actividades realizadas por la entidad que cambian la sustancia de la propiedad intelectual incluyen actividades que cambian el diseño, el contenido o la capacidad de la propiedad intelectual para realizar una función o tarea (por ejemplo, actividades de desarrollo que cambian el contenido sobre el que el cliente tiene derechos).
- 23A.34 Las actividades realizadas por la entidad que exponen directamente al cliente a efectos positivos o negativos incluyen aquellas que respaldan o mantienen el valor de la propiedad intelectual (por ejemplo, actividades en curso que mantienen el valor de la marca sobre la que el cliente tiene derechos).
- 23A.35 Si se cumple alguno de los criterios del párrafo 23A.31, el compromiso de concesión de una licencia se cumple a lo largo del tiempo. De lo contrario, el compromiso se cumple en un momento determinado.
- 23A.36 Si un compromiso de concesión de una licencia se cumple a lo largo del tiempo, una entidad aplicará los párrafos 23.62 a 23.67 para elegir un método apropiado con el fin de medir su progreso hacia el cumplimiento de ese compromiso. Si el compromiso de conceder una licencia se cumple en un momento determinado, la entidad aplicará los párrafos 23.57 a 23.61 para identificar el momento en que la licencia se transfiere al cliente, que no puede ser anterior al momento en que el cliente puede utilizarla y beneficiarse de ella.

Regalías basadas en ventas o uso

- 23A.37 Una entidad puede conceder una licencia de propiedad intelectual a cambio de una regalía basada en las ventas o el uso. Si la licencia es el único o principal elemento al que se refiere el regalía, la entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias por dicha regalía cuando (o a medida que) ocurra el último de dos eventos:

- (a) el compromiso al que se ha asignado la totalidad o parte de la regalía se ha cumplido (o cumplido parcialmente); o
- (b) se produce la venta o el uso posterior.

Sección 24

Subvenciones del Gobierno

Alcance de esta sección

- 24.1 Esta Sección especifica la contabilidad para todas las **subvenciones del gobierno**. Una subvención del gobierno es una ayuda del gobierno en forma de una transferencia de recursos a una entidad en contrapartida del cumplimiento, futuro o pasado, de ciertas condiciones relacionadas con sus actividades de operación.
- 24.2 Las subvenciones del gobierno excluyen las formas de ayuda gubernamental a las que no cabe razonablemente asignar un valor, así como las transacciones con el gobierno que no pueden distinguirse de las demás operaciones normales de la entidad.
- 24.3 En esta sección no se tratan las ayudas gubernamentales que se conceden a la entidad en forma de beneficios que se materializan al calcular la **ganancia** o pérdida **fiscal**, o bien, que se determinan o limitan sobre la base de los **pasivos por impuesto a las ganancias**. Ejemplos de estos beneficios son las exenciones fiscales, los créditos fiscales por inversiones, las **depreciaciones** aceleradas y las tasas impositivas reducidas. En la Sección 29 *Impuesto a las Ganancias* se especifica el tratamiento contable de los impuestos basado en las **ganancias**.

Reconocimiento y medición

- 24.4 Una entidad reconocerá las subvenciones del gobierno como sigue:
- (a) una subvención que no impone condiciones de rendimiento futuras específicas sobre los receptores se reconocerá como ingreso cuando los importes obtenidos por la subvención sean exigibles;
 - (b) una subvención que impone condiciones de rendimiento futuras específicas sobre los receptores se reconocerá como ingreso solo cuando se cumplan las condiciones de rendimiento; y
 - (c) las subvenciones recibidas antes de que se satisfagan los criterios de **reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias** se reconocerán como **pasivo**.
- 24.5 Una entidad medirá las subvenciones al **valor razonable** del **activo** recibido o por recibir.

Información a revelar

- 24.6 Una entidad revelará la siguiente información:
- (a) la naturaleza y los importes de las subvenciones del gobierno reconocidas en los **estados financieros**;
 - (b) las condiciones incumplidas y otras contingencias relacionadas con las subvenciones del gobierno que no se hayan reconocido en resultados; y
 - (c) una indicación de otras modalidades de ayudas gubernamentales de las que se haya beneficiado directamente la entidad.
- 24.7 Ayudas gubernamentales son acciones realizadas por el sector público con el objeto de suministrar beneficios económicos específicos a una entidad o tipo de entidades, seleccionadas bajo ciertos criterios. A efectos de la información a revelar requerida en el párrafo 24.6(c), los ejemplos incluyen el asesoramiento técnico o de marketing gratuito y la prestación de garantías.

Sección 25

Costos por Préstamos

Alcance de esta sección

- 25.1 Esta Sección especifica la contabilidad de los **costos por préstamos**. Son costos por préstamos los intereses y otros costos en los que una entidad incurre, que están relacionados con los fondos que ha tomado prestados. Los costos por préstamos incluyen:
- (a) los **gastos** por intereses calculados utilizando el **método del interés efectivo** como se describe en la Sección 11 *Instrumentos Financieros*;
 - (b) cargos financieros con respecto a **arrendamientos financieros** reconocidos de acuerdo con la Sección 20 *Arrendamientos*; y
 - (c) las diferencias de cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera en la medida en que se consideren como ajustes de los costos por intereses.

Reconocimiento

- 25.2 Una entidad reconocerá todos los costos por préstamos como un gasto en **resultados del periodo** en el que se incurre en ellos.

Información a revelar

- 25.3 El párrafo 5.5(b) requiere que se revelen los costos financieros. El párrafo 11.48(b) requiere que se revele el gasto total por intereses (utilizando el método del interés efectivo) de los **pasivos financieros** que no están al **valor razonable** en resultados. Esta sección no requiere ninguna otra información adicional a revelar.

Sección 26

Pagos basados en Acciones

Alcance de esta sección

- 26.1 Esta sección especifica la contabilidad de todas las **transacciones con pagos basados en acciones**, incluyendo las que se liquidan con instrumentos de patrimonio o en efectivo o aquellas en que los términos del acuerdo permiten a la entidad la opción de liquidar la transacción en **efectivo** (u otros **activos**) o por la emisión de instrumentos de **patrimonio**.
- 26.1A Una transacción con pagos basados en acciones puede liquidarse por otra entidad del grupo (o un accionista de cualquier entidad del **grupo**) en nombre de la entidad que recibe o adquiere los bienes o servicios. Esta sección también se aplicará a una entidad que:
- (a) reciba bienes o servicios cuando otra entidad en el mismo grupo (o un accionista de cualquier entidad del grupo) tenga la obligación de liquidar la transacción con pagos basados en acciones; o
 - (b) tenga la obligación de liquidar una transacción con pagos basados en acciones cuando otra entidad en el mismo grupo reciba los bienes o servicios
- a menos que la transacción sea, claramente, para un propósito distinto del pago por los bienes o servicios suministrados a la entidad que los recibe.
- 26.1B En ausencia de bienes o servicios específicamente identificables, otras circunstancias pueden indicar que los bienes o servicios se han recibido (o se recibirán), en cuyo caso se aplicará esta sección (véase el párrafo 26.17).
- 26.1C Esta sección no se aplica a los pagos basados en acciones transacciones en las que una entidad adquiere bienes como parte de los activos netos adquiridos en:
- (a) una **combinación de negocios** como se define en la Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía*;
 - (b) una combinación de entidades o **negocios** bajo **control** común como se describe en el párrafo 19.2; o
 - (c) la aportación de un negocio en la formación de una **entidad controlada de forma conjunta** como se define en la Sección 15 *Acuerdos Conjuntos*.
- Por lo tanto, los instrumentos de patrimonio emitidos en una combinación de negocios, a cambio del control de la **entidad adquirida**, no están dentro del alcance de esta sección. Sin embargo, los instrumentos de patrimonio concedidos a los empleados de la adquirida en su calidad de empleados (por ejemplo, a cambio de la continuación de sus servicios) están dentro del alcance de esta sección. Del mismo modo, la cancelación, sustitución u otra modificación de los **acuerdos de pagos basados en acciones**, debidas a una combinación de negocios o a otra reestructuración del patrimonio, se contabilizará de acuerdo con esta sección.
- 26.1D Esta sección utiliza el término “valor razonable” de una forma que difiere en algunos aspectos de la definición en el Glosario y en otras secciones de esta Norma. Al aplicar esta sección, una entidad deberá aplicar la definición de valor razonable del párrafo 26.1E y medir el valor razonable de acuerdo con esta sección, no con la Sección 12 *Medición del Valor Razonable*.
- 26.1E A efectos de esta sección, el valor razonable es el importe por el que un activo podría ser intercambiado, un **pasivo** liquidado, o un instrumento de patrimonio concedido podría ser intercambiado, entre partes interesadas y debidamente informadas, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua.
- 26.2 Las **transacciones con pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo** incluyen los derechos sobre la revalorización de acciones. Por ejemplo, la entidad podría conceder a los empleados derechos sobre la revalorización de las acciones como parte de su remuneración, por lo cual los empleados adquirirán el derecho a un pago futuro de efectivo (más que el derecho a un instrumento de patrimonio), que se basará en el incremento del precio de la acción de la entidad a partir de un determinado nivel, a lo largo de un periodo de tiempo determinado. O una entidad podría conceder a sus empleados un derecho a recibir un pago futuro en efectivo, mediante la concesión de un derecho sobre acciones (incluyendo acciones a emitir al ejercitar las opciones sobre acciones) que sean rescatables, ya sea de manera obligatoria (por ejemplo, al cese del empleo) o a elección del empleado.

Reconocimiento

- 26.3 Una entidad reconocerá los bienes o servicios recibidos o adquiridos en una transacción con pagos basados en acciones, en el momento de la obtención de los bienes o cuando se reciban servicios. La entidad reconocerá el correspondiente incremento en el patrimonio, si los bienes o servicios hubiesen sido recibidos en una **transacción con pagos basados en acciones que se liquide en instrumentos de patrimonio** o bien reconocerá un **pasivo** si los bienes o servicios hubieran sido adquiridos en una transacción con pagos basados en acciones que se liquiden en efectivo.
- 26.4 Cuando los bienes o servicios recibidos o adquiridos en una transacción con pagos basados en acciones no reúnan las condiciones para su **reconocimiento** como activos, la entidad los reconocerá como **gastos**.

Reconocimiento cuando existen condiciones para la consolidación (irrevocabilidad) de la concesión

- 26.5 Si los pagos basados en acciones otorgados a un empleado u otra parte (la contraparte) **se consolidan** inmediatamente, no se requiere que la contraparte complete un periodo específico de servicio antes de tener derecho incondicional a esos pagos basados en acciones. En ausencia de evidencia en contrario, la entidad supondrá que se han recibido los servicios prestados por la contraparte como contraprestación de los pagos basados en acciones. En este caso, la entidad reconocerá íntegramente en la **fecha de concesión**, los servicios recibidos con el correspondiente incremento en el patrimonio o pasivos.
- 26.6 Si los pagos basados en acciones no se consolidan hasta que la contraparte complete un periodo de servicio especificado, la entidad supondrá que los servicios se van a prestar por el empleado contraparte durante el **periodo para la consolidación (irrevocabilidad) de la concesión**, como contraprestación de los pagos basados en acciones que recibirá en el futuro. La entidad contabilizará esos servicios a medida que sean prestados por la contraparte durante el periodo de consolidación (irrevocabilidad) de la concesión, junto con el correspondiente incremento en el patrimonio o en los pasivos.

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

Principio de medición

- 26.7 En las transacciones con pagos basados en acciones, que sean liquidadas mediante instrumentos de patrimonio, la entidad medirá los bienes o servicios recibidos, así como el correspondiente incremento en el patrimonio, directamente al valor razonable de los bienes o servicios recibidos, a menos que dicho valor razonable no pueda ser estimado con fiabilidad. Si la entidad no pudiera estimar con fiabilidad el valor razonable de los bienes o servicios recibidos, medirá su valor, así como el correspondiente incremento de patrimonio, por referencia al valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos. Para aplicar este requerimiento a transacciones con empleados y terceros que suministren servicios similares, la entidad medirá el valor razonable de los servicios recibidos por referencia al valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos, ya que habitualmente no será posible estimar de manera fiable el valor razonable de los servicios recibidos.
- 26.8 Para las transacciones con empleados y terceros que proporcionen servicios similares,⁶ el valor razonable de los instrumentos de patrimonio se determinará en la fecha de la concesión. Para las transacciones con terceras partes distintas de los empleados, la fecha de medición es aquella en la que la entidad obtiene los bienes o la contraparte presta los servicios.
- 26.9 Una concesión de instrumentos de patrimonio podría estar condicionada al cumplimiento por parte de los empleados de determinadas **condiciones para la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión** relacionadas con el servicio o el rendimiento. Un ejemplo de **condiciones de servicio** se da cuando la concesión de acciones u opciones sobre acciones a un empleado está condicionada a que este permanezca empleado de la entidad durante un periodo de tiempo determinado. Ejemplos de **condiciones de rendimiento** son cuando la concesión de acciones u opciones sobre acciones está condicionada a un periodo de servicio determinado y a que la entidad logre un crecimiento específico de los beneficios (una condición de irrevocabilidad (consolidación) de la concesión no referida al mercado) o un aumento específico del precio de las acciones de la entidad [una **condición para la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión**

⁶ En el resto de esta sección, todas las referencias a los empleados incluyen también a otras personas que prestan servicios similares.

referida al mercado]. Las condiciones de irrevocabilidad (consolidación) de la concesión y las condiciones que no son de irrevocabilidad (consolidación) de la concesión se contabilizan de la siguiente manera:

- (a) las condiciones de servicio y las condiciones de irrevocabilidad (consolidación) de la concesión no relacionadas con el mercado se tendrán en cuenta al estimar el número de instrumentos de patrimonio que se espera que se vayan a consolidar o ser irrevocables y, posteriormente, al ajustar el número de instrumentos de patrimonio incluidos en la medición del importe de la transacción. La entidad reconocerá inicialmente un importe por los bienes o servicios recibidos durante el periodo para la irrevocabilidad de la concesión basado en el número de instrumentos de patrimonio que se espera que sean irrevocables. La entidad revisará esa estimación, por si nueva información indica que el número de instrumentos de patrimonio que se espera consolidar difiere de las estimaciones previas. En la fecha de irrevocabilidad (consolidación) de la concesión, la entidad revisará la estimación para que sea igual al número de instrumentos de patrimonio que finalmente sean irrevocables (consolidados). Las condiciones de servicio y las condiciones de irrevocabilidad (consolidación) de la concesión no relacionadas con el mercado no se tendrán en cuenta al estimar el valor razonable de las acciones, opciones sobre acciones u otros instrumentos de patrimonio en la fecha de la medición.
- (b) las condiciones para la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión y todas las condiciones distintas a las de irrevocabilidad (consolidación) de la concesión referidas al mercado se tendrán en cuenta, al estimar el valor razonable de las acciones, o de las opciones sobre acciones u otros instrumentos de patrimonio en la fecha de medición, sin ningún ajuste posterior al valor razonable estimado no importa cuál sea el resultado de las condiciones para la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión o de las distintas a las de la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión referidas al mercado siempre que se satisfagan el resto de condiciones para la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión.

Acciones

26.10 Una entidad medirá el valor razonable de las acciones (y de los bienes o servicios relacionados recibidos) utilizando la siguiente jerarquía de medición basada en tres niveles:

- (a) si hay disponible un precio de mercado observable para los instrumentos de patrimonio concedidos, usará ese precio.
- (b) si no hay disponible un precio de mercado observable, medirá el valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos utilizando datos de mercado observables que sean específicos de la entidad, como:
 - (i) una transacción reciente en las acciones de la entidad; o
 - (ii) una valoración razonable independiente reciente de la entidad o de sus activos principales.
- (c) si no hay disponible un precio de mercado observable y resulta **impracticable** obtener una medición fiable del valor razonable según el apartado (b), medirá indirectamente el valor razonable de las acciones utilizando un método de valoración que utilice datos de mercado tanto como sea practicable, para estimar cuál sería el precio de esos instrumentos de patrimonio en la fecha de concesión en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas. Los administradores de la entidad deberían utilizar su juicio para aplicar el método de valoración más adecuado para determinar el valor razonable. Cualquier método de valoración utilizado será coherente con las metodologías de valoración generalmente aceptadas para valorar los instrumentos de patrimonio.

Opciones sobre acciones y derechos sobre la revaluación de acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio

26.11 Una entidad medirá el valor razonable de las opciones sobre acciones y de los derechos sobre la revaluación de acciones que se liquidan con instrumentos de patrimonio (y de los bienes o servicios relacionados recibidos) utilizando la siguiente jerarquía de medición basada en tres niveles:

- (a) si hay disponible un precio de mercado observable para los instrumentos de patrimonio concedidos, usará ese precio.
- (b) si no hay disponible un precio de mercado observable, medirá el valor razonable de las opciones sobre acciones y de los derechos sobre la revaluación de acciones concedidos utilizando datos de

mercado observables que sean específicos de la entidad, tales como el apartado (a) para una transacción reciente en las opciones sobre acciones.

- (c) si no hay disponible un precio de mercado observable y obtener una medición fiable del valor razonable según el apartado (b) resulta impracticable, medirá indirectamente el valor razonable de las opciones sobre acciones o de los derechos sobre la revaluación de acciones utilizando un modelo de valoración de opciones. Las variables utilizadas en el modelo (tales como el precio medio ponderado de la acción, el precio de ejercicio, la volatilidad esperada, la vida de la opción, los dividendos esperados y la tasa de interés libre de riesgo) deberán usar datos de mercado tanto como sea posible. El párrafo 26.10 proporciona una guía para determinar el valor razonable de las acciones utilizado al establecer el precio medio ponderado de la acción. La entidad debería obtener una estimación de la volatilidad esperada que sea coherente con la metodología de valoración empleada para determinar el valor razonable de las acciones.

Modificaciones en los plazos y condiciones con que se concedieron los instrumentos de patrimonio

26.12 Una entidad puede modificar las condiciones para la consolidación (irrevocabilidad) de la concesión y términos sobre los que se conceden los instrumentos de patrimonio de una forma que resulta beneficiosa para el empleado, por ejemplo, con una reducción del precio de ejercicio de una opción o la reducción del periodo de irrevocabilidad de la concesión modificando o eliminando una condición de rendimiento. De forma alternativa, una entidad puede modificar los términos y condiciones de manera que no sea beneficioso para el empleado, por ejemplo, incrementando el periodo de irrevocabilidad de la concesión o añadiendo una condición de rendimiento. La entidad tendrá en cuenta las condiciones modificadas para la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión en la contabilidad de la transacción con pagos basados en acciones, tal y como se describe a continuación:

- (a) si la modificación aumenta el valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos (o incrementa el número de instrumentos de patrimonio concedidos), medido inmediatamente antes y después de la modificación, la entidad incluirá el valor razonable incremental concedido en la medición del importe reconocido por los servicios como contraprestación de los instrumentos de patrimonio concedidos. El valor razonable incremental concedido es la diferencia entre el valor razonable del instrumento de patrimonio modificado y el del instrumento de patrimonio original, ambos estimados en la fecha de la modificación. Si la modificación tiene lugar durante el periodo para la irrevocabilidad de la concesión, el valor razonable incremental concedido se incluirá en la determinación del importe reconocido por los servicios recibidos, a lo largo del periodo que va desde la fecha de modificación hasta la fecha en la que los instrumentos de patrimonio se consolidan, en adición al importe basado en el valor razonable en la fecha de concesión de los instrumentos de patrimonio originales, que son reconocidos a lo largo del periodo restante original para la irrevocabilidad de la concesión.
- (b) si la modificación reduce el valor razonable total del acuerdo con pagos basados en acciones o no es aparentemente beneficiosa de otra forma para el empleado, la entidad continuará, no obstante, contabilizando los servicios recibidos como contraprestación de los instrumentos de patrimonio concedidos, como si esa modificación no hubiera ocurrido.

Los requerimientos de este párrafo se expresan en el contexto de transacciones con pagos basados en acciones con los empleados. Los requerimientos también se aplicarán a las transacciones con pagos basados en acciones con partes distintas de los empleados si estas transacciones se miden por referencia al valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos, pero la referencia a la fecha de la concesión que se entiende hecha a la fecha en que la entidad obtiene los bienes o la contraparte presta el servicio.

Cancelaciones y liquidaciones

26.13 Una entidad contabilizará la cancelación o la liquidación de los incentivos con pagos basados en acciones que se liquiden con instrumentos de patrimonio como una aceleración de la consolidación (irrevocabilidad) de la concesión y, por tanto, reconocerá inmediatamente el importe que, en otro caso, habría reconocido por los servicios recibidos a lo largo del periodo de consolidación (irrevocabilidad) de la concesión restante.

Transacciones con pagos basados en acciones liquidadas en efectivo

26.14 Para las transacciones con pagos basados en acciones que se liquiden en efectivo, una entidad medirá los bienes o servicios adquiridos y el pasivo incurrido al valor razonable del pasivo. Hasta que el pasivo se

liquide, la entidad volverá a medir el valor razonable del pasivo en cada **fecha de presentación**, así como en la fecha de liquidación, con cualquier cambio en el valor razonable reconocido en el **resultado del periodo**.

- 26.14A Una transacción con pagos basados en acciones que se liquidan en efectivo podría estar condicionada al cumplimiento de determinadas condiciones para la irrevocabilidad de la concesión relacionadas con el servicio o el rendimiento. Las condiciones de irrevocabilidad (consolidación) de la concesión y las condiciones que no son de irrevocabilidad (consolidación) de la concesión se contabilizan de la siguiente manera:
- (a) las condiciones de servicio y las condiciones de irrevocabilidad (consolidación) de la concesión no relacionadas con el mercado se tendrán en cuenta a la hora de estimar el número de concesiones que se espera que sean irrevocables y de ajustar posteriormente el número de concesiones incluidas en la medición del pasivo derivado de la transacción. La entidad reconocerá inicialmente un importe por los bienes o servicios recibidos durante el periodo para la irrevocabilidad de la concesión basado en el número de incentivos que se espera que sean irrevocables. La entidad revisará esa estimación, por si nueva información indica que el número de incentivos que se espera consolidar difiere de las estimaciones previas. En la fecha de irrevocabilidad de la concesión, la entidad revisará la estimación para que sea igual al número de incentivos que finalmente sean irrevocables. Las condiciones de servicio y las condiciones para la irrevocabilidad de la concesión, distintas de las condiciones de mercado, no se tendrán en cuenta al estimar el valor razonable del pago basado en acciones que se liquida en efectivo en la fecha de medición.
 - (b) las condiciones de servicio y las condiciones de irrevocabilidad (consolidación) de la concesión no relacionadas con el mercado, se tendrán en cuenta al estimar el valor razonable del pago basado en acciones que se liquida en efectivo concedido y al medir nuevamente el valor razonable de los pasivos al final de cada **periodo sobre el que se informa** y en la fecha de la liquidación.
- 26.14B Como resultado de la aplicación de los párrafos 26.14A, el importe acumulado finalmente reconocido por los bienes o servicios recibidos como contraprestación por el pago basado en acciones que se liquida en efectivo es igual al efectivo pagado.

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

- 26.15 Algunas transacciones con pagos basados en acciones dan a la entidad o a la contraparte la opción de liquidar la transacción en efectivo (o con otros activos) o mediante la transferencia de instrumentos de patrimonio. En este caso, la entidad contabilizará la transacción como una transacción con pagos basados en acciones que se liquida en efectivo, a menos que:
- (a) la entidad haya seguido en el pasado la práctica de liquidación mediante la emisión de instrumentos de patrimonio;
 - (b) la opción no tenga carácter comercial, porque el importe de la liquidación en efectivo no guarde relación con el valor razonable del instrumento de patrimonio y es probable que dicho importe sea inferior al valor razonable del instrumento; o
 - (c) la elección de liquidación se refiere solo a una característica de liquidación neta (véase el párrafo 26.15A) y la transacción satisface las condiciones del párrafo 26.15B.
- Si se dan las circunstancias expuestas en los apartados (a) y (b), la entidad contabilizará la transacción como una transacción con pagos basados en acciones que se liquida en efectivo según lo dispuesto en los párrafos 26.7 a 26.13. En la circunstancia (c), la entidad contabilizará la transacción de acuerdo con los párrafos 26.15B a 26.15D.

Transacciones con pagos basados en acciones con una característica de liquidación por el neto por causa de obligaciones fiscales de retener

- 26.15A Las leyes o regulaciones fiscales podrían obligar a que una entidad retenga un importe por causa de la obligación fiscal de un empleado asociada con un pago basado en acciones y transferir ese importe, normalmente en efectivo, a una autoridad fiscal en nombre del empleado. Un acuerdo de pago basado en acciones tiene una característica de liquidación por el neto si los términos del acuerdo permiten o requieren que una entidad retenga el número de instrumentos de patrimonio que iguale al valor monetario de la obligación fiscal del empleado, dentro del número total de instrumentos de patrimonio que, en otro caso, se habrían emitido para el empleado al ejercer (o convertirse en irrevocable) el pago basado en acciones.

- 26.15B La transacción con pagos basados en acciones descrita en el párrafo 26.15A se clasificará como una transacción con pagos basados en acciones y liquidados mediante instrumentos de patrimonio si:
- (a) se hubiera clasificado así en ausencia de la característica de liquidación por el neto; y
 - (b) no existe obligación asociada para la entidad, según las leyes o regulaciones fiscales, de retener un importe por la obligación fiscal del empleado.
- 26.15C Para una transacción que cumpla las condiciones del párrafo 26.15B, una entidad contabilizará el pago a la autoridad fiscal como una deducción del patrimonio por los instrumentos de patrimonio retenidos, excepto en la medida en que el pago exceda el valor razonable en la fecha de liquidación neta de los instrumentos de patrimonio retenidos.
- 26.15D El párrafo 26.15B no se aplica a ningún instrumento de patrimonio que la entidad retenga por encima del valor monetario de la obligación fiscal del empleado asociada al pago basado en acciones. Este exceso de acciones retenidas se contabilizará como un pago basado en acciones que se liquida en efectivo cuando este importe se paga en efectivo (u otros activos) al empleado.

Planes de grupo

- 26.16 Si una entidad concede una retribución en forma de pago basado en acciones por bienes o servicios recibidos por una o más entidades del grupo, y el grupo presenta **estados financieros consolidados** utilizando la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* o **las Normas NIIF de Contabilidad completas**, se permite a las entidades del grupo, como alternativa al tratamiento establecido en los párrafos 26.3 a 26.15D, medir el gasto por pagos basados en acciones sobre la base de una asignación razonable del gasto para el grupo.

Bienes o servicios no identificables

- 26.17 Si la contrapartida identificable recibida parece ser menor que el valor razonable del instrumento de patrimonio concedido o el pasivo incurrido, habitualmente, esta circunstancia indica que han sido (o serán) recibidas contraprestaciones adicionales (por ejemplo, bienes o servicios no identificables). Por ejemplo, algunas jurisdicciones tienen programas por los que los **propietarios** (como los empleados) pueden adquirir patrimonio sin aportar bienes o servicios que puedan identificarse específicamente (o aportando bienes o servicios que sean claramente inferiores al valor razonable de los instrumentos de patrimonio concedidos). Esto indica que se ha recibido o se recibirá una contraprestación adicional (tal como servicios pasados o futuros del empleado). La entidad medirá los bienes o servicios recibidos (o por recibir) no identificables como la diferencia entre el valor razonable del pago basado en acciones y el valor razonable de los bienes o servicios identificables recibidos (o por recibir) medido en la fecha de la concesión. Para las transacciones liquidadas en efectivo, el pasivo se medirá nuevamente al final de cada periodo sobre el que se informa, hasta que sea cancelado de acuerdo con el párrafo 26.14.

Información a revelar

- 26.18 Una entidad revelará la siguiente información sobre la naturaleza y el alcance de los acuerdos con pagos basados en acciones que hayan existido durante el periodo:
- (a) una descripción de cada tipo de acuerdo con pagos basados en acciones que haya existido a lo largo del periodo, incluyendo los términos y condiciones generales de cada acuerdo, tales como requerimientos de irrevocabilidad de la concesión, el plazo máximo de las opciones emitidas y el método de liquidación (por ejemplo, en efectivo o en instrumentos de patrimonio). Una entidad con tipos de acuerdos con pago basados en acciones esencialmente similares puede agregar esta información.
 - (b) el número y la media ponderada de los precios de ejercicio de las opciones sobre acciones, para cada uno de los siguientes grupos de opciones:
 - (i) existentes al comienzo del periodo;
 - (ii) concedidas durante el periodo;
 - (iii) anuladas durante el periodo;
 - (iv) ejercidas durante el periodo;
 - (v) que hayan caducado a lo largo del periodo;

- (vi) existentes al final del periodo; y
 - (vii) realizables al final del periodo.
- 26.19 Para los acuerdos con pagos basados en acciones que se liquiden con instrumentos de patrimonio, la entidad revelará información acerca de cómo ha medido el valor razonable de los bienes o servicios recibidos o el valor de los instrumentos de patrimonio concedidos. Si se ha utilizado una metodología de valoración, la entidad revelará el método y el motivo por el que la eligió.
- 26.20 Para los acuerdos con pagos basados en acciones que se liquiden en efectivo, la entidad revelará información sobre la forma en que se midió el pasivo.
- 26.21 Para los acuerdos con pagos basados en acciones que se modificaron a lo largo del periodo, la entidad revelará una explicación de esas modificaciones.
- 26.22 Si la entidad participa en un plan de grupo de pagos basados en acciones, y mide los gastos relativos a los pagos basados en acciones sobre la base de una distribución razonable del gasto reconocido del grupo, revelará ese hecho y la base de la distribución (véase el párrafo 26.16).
- 26.23 Una entidad revelará la siguiente información acerca del efecto que las transacciones con pagos basados en acciones tienen sobre el resultado de la entidad durante el periodo, así como sobre su **situación financiera**:
- (a) el gasto total reconocido en los resultados del periodo; y
 - (b) el **importe total en libros** al final del periodo para los pasivos que surgen de las transacciones con pagos basados en acciones.

Sección 27

Deterioro del Valor de los Activos

Objetivo y alcance

- 27.1 Una **pérdida por deterioro de valor** tiene lugar cuando el **importe en libros** de un **activo** supera su **importe recuperable**. Esta sección se aplicará a la contabilización de los deterioros de valor de todos los activos distintos de los siguientes, para los que establecen requerimientos de deterioro de valor otras secciones de esta Norma:
- (a) **activos por impuestos diferidos** (véase la Sección 29 *Impuesto a las Ganancias*);
 - (b) activos procedentes de **beneficios a los empleados** (véase la Sección 28 *Beneficios a los Empleados*);
 - (c) **activos financieros** dentro del alcance de la Sección 11 *Instrumentos Financieros*;
 - (d) **propiedades de inversión** medidas al **valor razonable** (véase la Sección 16 *Propiedades de Inversión*);
 - (e) **activos biológicos** relacionados con la **actividad agrícola**, medidos a su valor razonable menos los costos estimados de venta (véase la Sección 34 *Actividades Especializadas*); y
 - (f) **activos del contrato** y activos que surgen de los costos para cumplir un contrato con un cliente de acuerdo con el párrafo 23.70.

Deterioro del valor de los inventarios

Precio de venta menos costos de terminación y venta

- 27.2 Una entidad evaluará en cada **fecha sobre la que se informa** si ha habido un deterioro del valor de los **inventarios**. La entidad realizará la evaluación comparando el importe en libros de cada partida del inventario (o grupo de partidas similares—véase el párrafo 27.3) con su precio de venta menos los costos de terminación y venta. Si una partida del inventario (o grupo de partidas similares) ha deteriorado su valor, la entidad reducirá el importe en libros del inventario (o del grupo) a su precio de venta menos los costos de terminación y venta. Esa reducción es una pérdida por deterioro del valor y se reconoce inmediatamente en **resultados del periodo**.
- 27.3 Si es **impracticable** determinar el precio de venta menos los costos de terminación y venta de los inventarios, partida por partida, la entidad podrá agrupar, a efectos de evaluar el deterioro del valor, las partidas de inventario relacionadas con la misma línea de producto que tengan similar propósito o uso final, y se produzcan y comercialicen en la misma zona geográfica.

Reversión del deterioro del valor

- 27.4 Una entidad llevará a cabo una nueva evaluación del precio de venta menos los costos de terminación y venta en cada periodo posterior al que se informa. Cuando las circunstancias que previamente causaron el deterioro del valor de los inventarios hayan dejado de existir, o cuando exista una clara evidencia de un incremento en el precio de venta menos los costos de terminación y venta como consecuencia de un cambio en las circunstancias económicas, la entidad revertirá el importe del deterioro del valor (es decir, la reversión se limita al importe original de pérdida por deterioro) de forma que el nuevo importe en libros sea el menor entre el costo y el precio de venta revisado menos los costos de terminación y venta.

Deterioro del valor de otros activos distintos de los inventarios

Principios generales

- 27.5 La entidad reducirá el importe en libros del activo hasta su importe recuperable si, y solo si, el importe recuperable es inferior al importe en libros. Esa reducción es una pérdida por deterioro del valor. Los párrafos 27.11 a 27.20 proporcionan una guía sobre la medición del importe recuperable.

- 27.6 Una entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor inmediatamente en resultados, a menos que el activo se registre a un importe revaluado de acuerdo con el modelo de revaluación de la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo*. Cualquier pérdida por deterioro del valor en los activos revaluados se tratará como un decremento de la revaluación efectuada de acuerdo con el párrafo 17.15D.

Indicadores del deterioro

- 27.7 Una entidad evaluará, en cada fecha sobre la que se informa, si existe algún indicio del deterioro del valor de algún activo. Si existiera este indicio, la entidad estimará el importe recuperable del activo. Si no existen indicios de deterioro del valor, no será necesario estimar el importe recuperable.
- 27.8 Si no fuera posible estimar el importe recuperable del activo individual, una entidad estimará el importe recuperable de la **unidad generadora de efectivo** a la que el activo pertenece. Este caso podría ser porque medir el importe recuperable requiere una previsión de los flujos de efectivo, y algunas veces los activos individuales no generan este tipo de flujos por sí mismos. Una unidad generadora de efectivo de un activo es el grupo identificable de activos más pequeño que incluye al activo y genera entradas de efectivo que son en gran medida independientes de las entradas procedentes de otros activos o grupos de activos.
- 27.9 Al evaluar si existe algún indicio de que pueda haberse deteriorado el valor de un activo, una entidad considerará, como mínimo, los siguientes indicios:

Fuentes externas de información

- (a) durante el periodo, el valor de mercado de un activo ha disminuido significativamente más de lo que cabría esperar como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.
- (b) durante el periodo han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre la entidad, referentes al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en los que ésta opera, o bien en el mercado al que está destinado el activo.
- (c) durante el periodo, las tasas de interés de mercado, u otras tasas de mercado de rendimiento de inversiones, se han incrementado y esos incrementos van probablemente a afectar **materialmente o con importancia relativa** a la tasa de descuento utilizada para calcular el **valor en uso** y disminuya el razonable menos los costos de venta.
- (d) el importe en libros de los activos netos de la entidad es superior al valor razonable estimado de la entidad en conjunto (esta estimación se puede haber calculado, por ejemplo, para una venta potencial total o parcial de la entidad).

Fuentes internas de información

- (e) se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico de un activo.
 - (f) durante el periodo han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en el alcance o manera en que se usa o se espera usar el activo, que afectarán desfavorablemente a la entidad. Estos cambios incluyen el hecho de que el activo esté ocioso, planes de discontinuación o restructuración de la operación a la que pertenece el activo, planes para disponer del activo antes de la fecha prevista.
 - (g) se dispone de evidencia procedente de informes internos, que indica que el rendimiento económico del activo es, o va a ser, peor que el esperado. En este contexto, el rendimiento económico incluye los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo.
- 27.10 Si existiese algún indicio de que el activo puede haber deteriorado su valor, esto podría indicar que la entidad debería revisar la **vida útil** restante, el método de **depreciación (amortización)** o el **valor residual** del activo, y ajustarlos de acuerdo con la sección de esta Norma aplicable a ese activo (por ejemplo, la Sección 17 y la Sección 18 *Activos Intangibles distintos a la Plusvalía*), incluso si finalmente no se reconociese ningún deterioro del valor para el activo.

Medición del importe recuperable

- 27.11 Importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo es el mayor entre su valor razonable menos los costos de venta y su valor en uso. Si no fuera posible estimar el importe recuperable de un activo individual, las referencias contenidas en los párrafos 27.12 a 27.20 con relación a un activo también deberían entenderse como referencias a la unidad generadora de efectivo del activo.
- 27.12 No siempre es necesario determinar el valor razonable del activo menos los costos de venta y su valor en uso. Si cualquiera de esos importes excediera al importe en libros del activo, éste no habría sufrido un deterioro de su valor y, no sería necesario estimar el otro importe.

- 27.13 Si no hubiese razón para creer que el valor en uso de un activo excede de forma significativa a su valor razonable menos los costos de venta, se considerará a este último como su importe recuperable. Este será, con frecuencia, el caso de un activo que se mantiene para su disposición.

Valor razonable menos costos de venta

- 27.14 Al medir el valor razonable menos los costos de venta, una entidad aplicará la guía sobre la medición del valor razonable en la Sección 12 *Medición del Valor Razonable* y deducirá los costos de disposición.

Valor en uso

- 27.15 Valor en uso es el **valor presente** de los flujos futuros de efectivo que se espera obtener de un activo. El cálculo del valor presente involucra las siguientes fases:

- (a) estimar las entradas y salidas futuras de efectivo derivadas tanto de la utilización continuada del activo como de su disposición final; y
- (b) aplicar la tasa de descuento adecuada a estos flujos de efectivo futuros.

- 27.16 Los siguientes elementos deberán reflejarse en el cálculo del valor en uso de un activo:

- (a) una estimación de los flujos de efectivo futuros que la entidad espera obtener del activo;
- (b) las expectativas sobre posibles variaciones en el importe o en la distribución temporal de dichos flujos de efectivo futuros;
- (c) el valor temporal del dinero, representado por la tasa de interés de mercado sin riesgo;
- (d) el precio por la presencia de incertidumbre inherente en el activo; y
- (e) otros factores, tales como la iliquidez, que los participantes en el mercado reflejarían al poner precio a los flujos de efectivo futuros que la entidad espera que se deriven del activo.

- 27.17 Al medir el valor en uso, las estimaciones de los flujos de efectivo futuros incluirán:

- (a) proyecciones de entradas de efectivo procedentes de la utilización continuada del activo;
- (b) proyecciones de salidas de efectivo en las que sea necesario incurrir para generar las entradas de efectivo por la utilización continuada del activo (incluyendo, en su caso, los pagos que sean necesarios para preparar al activo para su utilización), y puedan ser atribuidas directamente, o distribuidas según una base razonable y uniforme, a dicho activo; y
- (c) flujos netos de efectivo que, si los hubiera, se espera recibir (o pagar) por la disposición del activo, al final de su vida útil, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas.

La entidad puede desear utilizar cualquier previsión o presupuestos financieros recientes, si dispone de ellos, para estimar los flujos de efectivo. Para estimar las proyecciones de flujos de efectivo posteriores al periodo cubierto por los presupuestos o previsiones más recientes, una entidad puede desear extrapolar las proyecciones basadas en ellos, utilizando para los años posteriores escenarios con una tasa de crecimiento nula o decreciente, a menos que se pudiera justificar el uso de una tasa creciente.

- 27.18 Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros no incluirán:

- (a) entradas o salidas de efectivo por actividades de financiación; o
- (b) cobros o pagos por el **impuesto a las ganancias**.

- 27.19 Los flujos de efectivo futuros se estimarán, para el activo, teniendo en cuenta su estado actual. Estas estimaciones de flujos de efectivo futuros no incluirán entradas o salidas de efectivo futuras estimadas que se espera que surjan de:

- (a) una reestructuración futura en la que la entidad no se ha comprometido todavía; o
- (b) mejoras o aumentos del rendimiento de los activos.

- 27.20 La tasa (o tasas) de descuento a utilizar en el cálculo del valor presente será la tasa (o tasas) antes de impuestos, que refleje las evaluaciones actuales del mercado:

- (a) al valor temporal del dinero; y
- (b) de los riesgos específicos del activo para los cuales las estimaciones de flujos de efectivo futuros no hayan sido ajustadas.

La tasa (o tasas) de descuento empleadas para medir el valor en uso de un activo no reflejarán los riesgos para los cuales ya hayan sido ajustadas las estimaciones de flujos de efectivo futuros para evitar una doble contabilización.

Reconocimiento y medición de la pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo

- 27.21 Una pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo se reconocerá si, y solo si, el importe recuperable de la unidad es inferior al importe en libros de la misma. La pérdida por deterioro del valor se distribuirá, para reducir el importe en libros de los activos de la unidad, en el siguiente orden:
- (a) en primer lugar, se reducirá el importe en libros de cualquier **plusvalía** distribuida a la unidad generadora de efectivo; y
 - (b) a continuación, se distribuirá entre los demás activos de la unidad, de forma proporcional sobre la base del importe en libros de cada uno de los activos de la unidad generadora de efectivo.
- 27.22 Sin embargo, una entidad no reducirá el importe en libros de ningún activo de la unidad generadora de efectivo que esté por debajo del mayor de:
- (a) su valor razonable menos los costos de venta (si se pudiese determinar);
 - (b) su valor en uso (si se pudiese determinar); y
 - (c) cero.
- 27.23 Cualquier importe en exceso de la pérdida por deterioro del valor que no se pueda distribuir a un activo debido a la restricción del párrafo 27.22, se distribuirá entre los demás activos de la unidad de forma proporcional sobre la base del importe en libros de esos otros activos.

Requerimientos adicionales para el deterioro del valor de la plusvalía

- 27.24 La plusvalía, por sí sola, no puede venderse. Tampoco genera flujos de efectivo a una entidad que sean independientes de los flujos de efectivo de otros activos. Como consecuencia, el valor razonable de la plusvalía no puede medirse directamente. Por lo tanto, el valor razonable de la plusvalía debe derivarse de la medición del valor razonable de las unidades generadoras de efectivo de las que la plusvalía es una parte.
- 27.25 Para el propósito de comprobar el deterioro del valor, la plusvalía adquirida en una **combinación de negocios** se distribuirá, desde la fecha, entre cada una de las unidades generadoras de efectivo de la entidad **adquirente**, que se espere se beneficiarán de las sinergias de la combinación de negocios, independientemente de si se asignan o no otros activos o **pasivos** de la **entidad adquirida** a esas unidades.
- 27.26 Parte del importe recuperable de una unidad generadora de efectivo es atribuible a las **participaciones no controladoras** en la plusvalía. Con el propósito de comprobar el deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo con plusvalía de la que no se tiene la propiedad total, el importe en libros de la unidad se ajustará a efectos prácticos, antes de compararse con el valor recuperable correspondiente, incrementando el importe en libros de la plusvalía distribuida a la unidad para incluir la plusvalía atribuible a la participación no controladora. Este importe en libros ajustado a efectos prácticos se comparará después con el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo para determinar si el valor de ésta se ha deteriorado o no.
- 27.27 Si la plusvalía no se puede distribuir a unidades generadoras de efectivo individuales (o grupos de unidades generadoras de efectivo) sobre una base no arbitraria, entonces, a efectos de comprobar la plusvalía, la entidad comprobará el deterioro del valor de la plusvalía determinando el importe recuperable de (a) o de (b):
- (a) a entidad adquirida en su totalidad, si la plusvalía se refiere a una entidad adquirida que no ha sido integrada (integrada significa que el negocio adquirido ha sido reestructurado o disuelto en la **entidad que informa** o en otras **subsidiarias**); o
 - (b) todo el grupo de entidades, excluyendo cualesquiera entidades que no hayan sido integradas, si la plusvalía está relacionada con una entidad que ha sido integrada.

Para aplicar este párrafo, una entidad necesitará separar la plusvalía en plusvalía relacionada con entidades que han sido integradas y la plusvalía relacionada con entidades que no han sido integradas. Asimismo, la entidad seguirá los requerimientos para las unidades generadoras de efectivo de esta sección cuando calcule el importe recuperable de la entidad adquirida o grupo de entidades y distribuya las pérdidas por deterioro y las reversiones de los activos que pertenecen a la entidad adquirida o grupo de entidades.

Reversión de una pérdida por deterioro del valor

- 27.28 Una pérdida por deterioro del valor reconocida en la plusvalía no se revertirá en los periodos posteriores.
- 27.29 Para todos los activos distintos a la plusvalía, una entidad evaluará, en cada fecha sobre la que se informa, si existe algún indicio de que una pérdida por deterioro del valor reconocida en periodos anteriores pueda haber desaparecido o disminuido. Los indicios de que una pérdida por deterioro del valor ya no existe o puede haber disminuido son generalmente los opuestos a los establecidos en el párrafo 27.9. Si existen cualesquiera de estos indicios, la entidad determinará si se debería revertir o no la anterior pérdida por deterioro del valor de forma total o parcial. El procedimiento para realizar esa determinación dependerá de si la anterior pérdida por deterioro del valor del activo se basó en lo siguiente:
- (a) el importe recuperable de ese activo individual (véase el párrafo 27.30);
 - (b) el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece el activo (véase el párrafo 27.31).

Reversión cuando el importe recuperable se estimó para un activo individual con deterioro de valor

- 27.30 Cuando la anterior pérdida por deterioro del valor se basó en el importe recuperable del activo individual con deterioro de valor, se aplican los siguientes requerimientos:
- (a) la entidad estimará el importe recuperable del activo en la fecha actual sobre la que se informa.
 - (b) si el importe recuperable estimado del activo excede su importe en libros, la entidad incrementará el importe en libros al importe recuperable, sujeto a las limitaciones descritas en el apartado (c). Ese incremento es una reversión de una pérdida por deterioro del valor. Una entidad reconocerá la reversión de inmediato en el resultado del periodo, a menos que el activo se registre a un importe revaluado de acuerdo con el modelo de revaluación del párrafo 17.15B. Cualquier reversión de la pérdida por deterioro del valor en un activo previamente revaluado, se tratará como un aumento por revaluación de acuerdo con el párrafo 17.15C.
 - (c) la reversión de una pérdida por deterioro del valor no incrementará el importe en libros del activo por encima del importe en libros que habría sido determinado (neto de amortización o depreciación) si no se hubiese reconocido una pérdida por deterioro del valor para el activo en años anteriores.
 - (d) después de haber reconocido una reversión de la pérdida por deterioro del valor, la entidad ajustará el cargo por depreciación (amortización) del activo para los periodos futuros para distribuir el importe en libros revisado del activo, menos su valor residual (si lo hubiera), sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil restante.

Reversión cuando el importe recuperable se estimó para una unidad generadora de efectivo

- 27.31 Cuando la pérdida por deterioro del valor original se basó en el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece el activo, se aplicarán los siguientes requerimientos:
- (a) la entidad estimará el importe recuperable de esa unidad generadora de efectivo en la fecha actual sobre la que se informa.
 - (b) si el importe recuperable estimado de la unidad generadora de efectivo excede su importe en libros, ese exceso constituye una reversión de una pérdida por deterioro del valor. La entidad distribuirá el importe de esa reversión a los activos de la unidad, excepto a la plusvalía, de forma proporcional con los importes en libros de esos activos, sujeto a las limitaciones que se describen en el apartado (c). Esos incrementos del importe en libros se tratarán como reversiones de las pérdidas por deterioro del valor para los activos individuales, y se reconocerán de inmediato en el resultado del periodo, a menos que el activo se registre por un importe revaluado de acuerdo con el modelo de revaluación del párrafo 17.15B. Cualquier reversión de la pérdida por deterioro del valor en un activo previamente revaluado, se tratará como un aumento por revaluación de acuerdo con el párrafo 17.15C.
 - (c) al distribuir la reversión de una pérdida por deterioro del valor a una unidad generadora de efectivo, la reversión no incrementará el importe en libros de ningún activo por encima del menor de:
 - (i) su importe recuperable; y

- (ii) el importe en libros que habría sido determinado (neto de amortización o depreciación) de no haberse reconocido la pérdida por deterioro del valor del activo en periodos anteriores.
- (d) cualquier importe en exceso de la reversión de la pérdida por deterioro que no se pueda distribuir a un activo debido a la restricción del apartado (c), se distribuirá de forma proporcional entre los demás activos de la unidad generadora de efectivo, excepto la plusvalía.
- (e) después de haber reconocido una reversión de la pérdida por deterioro del valor, si procede, la entidad ajustará los cargos por depreciación (amortización) de cada activo de la unidad generadora de efectivo para los periodos futuros, para distribuir el importe en libros revisado del activo menos su valor residual (si lo hubiera), sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil restante.

Información a revelar

- 27.32 Una entidad revelará, para cada **clase de activos** indicada en el párrafo 27.33, la siguiente información:
- (a) el importe de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en resultados durante el periodo y la partida o partidas del **estado del resultado integral** (y del **estado de resultados**, si se presenta) en las que esas pérdidas por deterioro del valor estén incluidas; y
 - (b) el importe de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor reconocidas en resultados durante el periodo y la partida o partidas del estado del resultado integral (y del estado de resultados, si se presenta) en que tales pérdidas por deterioro del valor revirtieron.
- 27.33 Una entidad revelará la información requerida en el párrafo 27.32 para cada una de las siguientes clases de activos:
- (a) inventarios;
 - (b) **propiedades, plantas y equipos** (incluidas las propiedades de inversión contabilizadas mediante el modelo del costo);
 - (c) plusvalía;
 - (d) **activos intangibles** diferentes de la plusvalía;
 - (e) inversiones en **asociadas**; e
 - (f) inversiones en **entidades controladas de forma conjunta**.

Sección 28

Beneficios a los Empleados

Alcance de esta sección

- 28.1 Los **beneficios a los empleados** comprenden todos los tipos de contraprestaciones que la entidad proporciona a los trabajadores, incluyendo administradores y gerentes, a cambio de sus servicios. Esta sección se aplicará a todos los beneficios a los empleados, excepto los relativos a **transacciones con pagos basados en acciones**, que se tratan en la Sección 26 *Pagos Basados en Acciones*. Los cuatro tipos de beneficios a los empleados a los que se hace referencia en esta sección son:
- (a) beneficios a corto plazo a los empleados, que son los beneficios a los empleados (distintos de los **beneficios por terminación**) cuyo pago será totalmente atendido en el término de los doce meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados han prestado sus servicios;
 - (b) **beneficios post-empleo**, que son los beneficios a los empleados (distintos de los beneficios por terminación) que se pagan después de completar su periodo de empleo en la entidad;
 - (c) otros beneficios a largo plazo para los empleados, que son los beneficios a los empleados (distintos de los beneficios post-empleo y de los beneficios por terminación) cuyo pago no vence dentro de los doce meses siguientes al cierre del periodo en el cual los empleados han prestado sus servicios; y
 - (d) beneficios por terminación, que son los beneficios por pagar a los empleados como consecuencia de:
 - (i) la decisión de la entidad de resolver el contrato del empleado antes de la fecha normal de retiro; o
 - (ii) la decisión del empleado de aceptar una oferta de beneficios a cambio de la terminación de un contrato de empleo.
- 28.2 Los beneficios a los empleados también incluyen las transacciones con pagos basados en acciones, por medio de la cual reciben instrumentos de **patrimonio** (tales como acciones u opciones sobre acciones), o **efectivo** u otros **activos** de la entidad por importes que se basan en el precio de las acciones de la entidad u otros instrumentos de patrimonio de ésta. Una entidad aplicará la Sección 26 en la contabilidad de las transacciones con pagos basados en acciones.

Principio de reconocimiento general para todos los beneficios a los empleados

- 28.3 Una entidad reconocerá el costo de todos los beneficios a los empleados a los que éstos tengan derecho como resultado de servicios prestados a la entidad durante el **periodo sobre el que se informa**:
- (a) como un **pasivo**, después de deducir los importes que hayan sido pagados directamente a los empleados o como una contribución a un fondo de beneficios para los empleados. Si el importe pagado excede a las obligaciones que se deben realizar según los servicios prestados hasta la **fecha de presentación**, una entidad reconocerá ese exceso como un activo en la medida en que el pago anticipado vaya a dar lugar a una reducción en los pagos a efectuar en el futuro o a un reembolso en efectivo.
 - (b) como un **gasto**, a menos que otra sección de esta Norma requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo tales como **inventarios** o **propiedades, planta y equipo**.

Beneficios a los empleados a corto plazo

Ejemplos

- 28.4 Los beneficios a corto plazo a los empleados comprenden partidas tales como las siguientes:
- (a) sueldos, salarios y aportaciones a la seguridad social;

- (b) ausencias remuneradas a corto plazo (tales como los derechos por ausencias anuales remuneradas o las ausencias remuneradas por enfermedad), cuando se espere que tengan lugar dentro de los doce meses siguientes al cierre del periodo en el que los empleados han prestado los servicios relacionados;
- (c) participaciones en ganancias e incentivos pagaderos dentro de los doce meses siguientes al cierre del periodo en el que los empleados han prestado los servicios correspondientes; y
- (d) beneficios no monetarios a los empleados actuales (tales como asistencia médica, alojamiento, automóviles y entrega de bienes y servicios gratuitos o subvencionados).

Medición de beneficios a corto plazo

- 28.5 Cuando un empleado haya prestado sus servicios a una entidad durante el periodo sobre el que se informa, la entidad medirá el importe reconocido de acuerdo con el párrafo 28.3 por el importe no descontado de los beneficios a corto plazo a los empleados que se espera que haya que pagar por esos servicios.

Reconocimiento y medición—ausencias remuneradas a corto plazo

- 28.6 Una entidad puede retribuir a los empleados por ausencia por varias razones incluyendo los permisos retribuidos por vacaciones anuales y las ausencias remuneradas por enfermedad. Algunas ausencias remuneradas a corto plazo se acumulan—pueden utilizarse en periodos futuros si los empleados no usan en su totalidad a las que tienen derecho en el periodo corriente. Son ejemplos, los permisos retribuidos por vacaciones y las ausencias remuneradas por enfermedad. Una entidad reconocerá el costo esperado de las **ausencias remuneradas con derechos de carácter acumulativo**, a medida que los empleados prestan los servicios que incrementan sus derechos al disfrute de futuras ausencias remuneradas. La entidad medirá el costo esperado de las ausencias remuneradas con derechos de carácter acumulativo por el importe adicional no descontado que la entidad espera pagar como consecuencia de los derechos no usados que tiene acumulados al final del periodo sobre el que se informa. La entidad presentará este importe como un pasivo corriente en la fecha de presentación.
- 28.7 Una entidad reconocerá el costo de otras ausencias remuneradas (no acumulativas) cuando éstas se produzcan. La entidad medirá el costo de las ausencias remuneradas no acumulativas por el importe no descontado de los sueldos y salarios pagados o por pagar correspondientes al periodo de la ausencia.

Reconocimiento—participación en ganancias y planes de incentivos

- 28.8 Una entidad reconocerá el costo esperado de la participación en ganancias y pagos por incentivos solo cuando:
- (a) la entidad tenga una obligación implícita o actual legal de realizar estos pagos como resultado de un suceso pasado (esto significa que la entidad no tiene una alternativa más realista que la de efectuar los pagos); y
 - (b) pueda realizarse una estimación fiable de la obligación.

Beneficios post-empleo: distinción entre planes de aportaciones definidas y planes de beneficios definidos

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

Los acuerdos por los cuales una entidad proporciona beneficios posteriores al periodo de empleo son **planes de beneficios post-empleo**. Una entidad aplicará esta sección a todos estos acuerdos, con independencia de que ellos impliquen el establecimiento de una entidad separada para la recepción de las aportaciones y el pago de los beneficios. En algunos casos, estos acuerdos son impuestos por ley y no por un acto de la entidad. En otros casos, estos acuerdos surgen por acciones de la entidad, incluso en ausencia de un plan documentado formal.

- 28.10 Los planes de beneficios post-empleo se clasifican en **planes de aportaciones definidas** o **planes de beneficios definidos**, según sus principales términos y condiciones:
- (a) los planes de aportaciones definidas son planes de beneficios post-empleo, en los cuales una entidad paga aportaciones fijas a una entidad separada (un fondo) y no tiene ninguna obligación legal ni implícita de pagar aportaciones adicionales o de hacer pagos de beneficios directos a los empleados, en el caso de que el fondo no disponga de suficientes activos para pagar todos los beneficios de los empleados por los servicios que éstos han prestado en el periodo corriente y en los anteriores. Por tanto, el importe de los beneficios post-empleo recibidos por un empleado se determina en función del importe de las aportaciones que haya realizado la entidad (y eventualmente también el empleado) a un plan de beneficios post-empleo o a una aseguradora, junto con el rendimiento obtenido por esas aportaciones.
 - (b) los planes de beneficios definidos son "planes de beneficios post-empleo diferentes de los planes de aportaciones definidas". En los planes de beneficios definidos, la obligación de la entidad consiste en suministrar los beneficios acordados a los empleados actuales y anteriores, y el riesgo actuarial (de que los beneficios tengan un costo mayor del esperado) y el riesgo de inversión (de que el rendimiento de los activos para financiar los beneficios sea diferente del esperado) recaen, esencialmente, en la entidad. Si las diferencias actuariales o el rendimiento de la inversión son menores de lo esperado, las obligaciones de la entidad pueden verse aumentadas, y viceversa, si dichas diferencias o rendimiento son mejores de lo esperado.

Planes multi-patronales y planes gubernamentales

- 28.11 La entidad clasificará los **planes multi-patronales** y los planes gubernamentales como planes de aportaciones definidas o de beneficios definidos, en función de sus cláusulas, incluyendo cualquier obligación implícita que vaya más allá de los términos pactados formalmente. Sin embargo, si no se dispone de información suficiente para utilizar la contabilidad de los planes de beneficios definidos para un plan multi-patronal o un plan estatal que es un plan de beneficios definidos, una entidad contabilizará el plan de acuerdo con el párrafo 28.13, como si fuese un plan de aportaciones definidas, y revelará la información requerida por el párrafo 28.40.

Beneficios asegurados

- 28.12 Una entidad puede pagar primas de pólizas de seguros para financiar un plan de beneficios post-empleo. La entidad tratará este plan como un plan de aportaciones definidas a menos que la entidad tenga la obligación legal o implícita de:
- (a) pagar a los empleados los beneficios directamente en el momento en que pasen a ser exigibles; o
 - (b) pagar cantidades adicionales si el asegurador no paga todos los beneficios relativos a los servicios prestados por los empleados en el periodo presente y en los anteriores.

Una obligación implícita podría surgir indirectamente a través del plan, del mecanismo para fijar las primas futuras o de una relación con una **parte relacionada** con la aseguradora. Si la entidad conserva esta obligación, legal o implícita, tratará el plan como un plan beneficios definidos.

Beneficios post-empleo: planes de aportaciones definidas

Reconocimiento y medición

- 28.13 Una entidad reconocerá las aportaciones por pagar para un periodo:
- (a) como un pasivo, después de deducir cualquier importe ya pagado. Si los pagos por aportaciones exceden las aportaciones que se deben realizar según los servicios prestados hasta la fecha sobre la que se informa, la entidad reconocerá ese exceso como un activo; o
 - (b) como un gasto, a menos que otra sección de esta Norma requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo tales como inventarios o propiedades, planta y equipo.

Beneficios post-empleo: planes de beneficios definidos

Reconocimiento

- 28.14 Al aplicar el principio de **reconocimiento** general del párrafo 28.3 a los planes de beneficios definidos, la entidad reconocerá:
- (a) un pasivo por sus obligaciones bajo los planes de beneficios definidos, neto de los **activos del plan**—su “**pasivo por beneficios definidos**”—(véanse los párrafos 28.15 a 28.23); y
 - (b) el cambio neto en ese pasivo durante el periodo como el costo de sus planes de beneficios definidos durante el periodo (véanse los párrafos 28.24 a 28.27).

Medición del pasivo por beneficios definidos

- 28.15 Una entidad medirá un pasivo por beneficios definidos correspondiente a sus obligaciones bajo planes de beneficios definidos por el total neto de los siguientes importes:
- (a) el **valor presente** de sus obligaciones bajo los planes de beneficios definidos (sus **obligaciones por beneficios definidos**) en la fecha sobre la que se informa (los párrafos 28.16 a 28.22 proporcionan una guía para medir esta obligación); menos
 - (b) el **valor razonable**, en la fecha sobre la que se informa, de los activos del plan (si los hubiere) que se emplearán para la cancelación directa de las obligaciones. La Sección 12 *Medición del Valor Razonable* proporciona una guía para determinar los valores razonables de los activos del plan.

Inclusión de beneficios consolidados y no consolidados

- 28.16 El valor presente de las obligaciones de una entidad según los planes de beneficios definidos en la fecha sobre la que se informa reflejará el importe estimado de los beneficios que los empleados hayan ganado por sus servicios en el periodo actual y anteriores, incluyendo los beneficios que todavía no estén **consolidados** (no sean **irrevocables**) (véase el párrafo 28.26) y los efectos de las fórmulas de beneficios que proporcionan a los empleados mayores beneficios por los últimos años de servicio. Esto requiere que la entidad determine la cuantía de los beneficios que resulta atribuible al periodo corriente y a los anteriores sobre la base de las fórmulas de beneficios del plan y realice estimaciones (suposiciones actuariales) sobre variables demográficas (tales como rotación de los empleados y mortalidad) y financieras (tales como incrementos futuros en los salarios y en los costos de asistencia médica) que influyen en el costo de los beneficios. Las suposiciones actuariales no deberán estar sesgadas (ni imprudentes ni excesivamente conservadoras) y deberán ser mutuamente compatibles y seleccionarse para alcanzar la mejor estimación de los flujos de efectivo futuros que el plan generará.

Descuento

- 28.17 Una entidad medirá la tasa usada para descontar los pagos futuros por referencia a las tasas de mercado que a la fecha sobre la que se informa tengan los bonos corporativos de alta calidad. En el caso de las monedas para las que no exista un mercado profundo de esos bonos corporativos de alta calidad, la entidad utilizará los rendimientos de mercado (en la fecha de presentación) de los bonos del Estado denominados en esa moneda. La moneda y el plazo de los bonos corporativos o gubernamentales deberán ser coherentes con la moneda y el periodo estimado para los pagos futuros.

Método de valoración actuarial

- 28.18 Una entidad utilizará el **método de la unidad de crédito proyectada** para medir su obligación por beneficios definidos y el gasto relacionado si tiene posibilidad de hacerlo sin un costo o esfuerzo desproporcionado. Si los beneficios definidos se basan en salarios futuros, el método de la unidad de crédito proyectada requiere que una entidad mida sus obligaciones por beneficios definidos sobre una base que refleje los incrementos de salarios futuros estimados. Además, el método de la unidad de crédito proyectada requiere que una entidad realice varias suposiciones actuariales al medir la obligación por beneficios definidos, incluyendo tasas de descuento, tasas del rendimiento esperado de los activos del plan, tasas de incremento salarial esperado, rotación de empleados, mortalidad y (para los planes de beneficios definidos de asistencia médica), tasas de tendencia de costos de asistencia médica.

- 28.19 Si el uso del método de crédito unitario proyectado para medir la obligación de una entidad en virtud de planes de beneficios definidos implicara un costo o esfuerzo desproporcionado, la entidad puede medir la obligación con respecto a los empleados actuales:
- (a) suponiendo que todos los empleados de la entidad cesen en su empleo en la fecha de presentación de la información e ignorando:
 - (i) la estimación de futuros aumentos salariales.
 - (ii) el servicio futuro.
 - (iii) la posible mortalidad en servicio de los empleados actuales entre la fecha sobre la que se informa y la fecha en que se espera en que los empleados comiencen a recibir los beneficios post-empleo (es, suponer que todos los empleados actuales recibirán los beneficios post-empleo). Se considerará la mortalidad después del servicio (es decir, la esperanza de vida).
 - (b) sin descontar esa obligación.

Una entidad que utilice la simplificación de medición anterior debe incluir tanto los **beneficios consolidados** (irrevocables) y no consolidados (no son irrevocables) al medir su obligación en virtud de los planes de beneficios definidos.

- 28.20 Esta Norma no requiere que una entidad contrate a un actuario independiente para que realice la valoración actuarial integral necesaria para calcular la obligación por beneficios definidos. Tampoco requiere que se deba hacer anualmente una valoración actuarial integral. En los periodos comprendidos entre las distintas valoraciones actuariales integrales, si las suposiciones actuariales principales no varían significativamente, la obligación por beneficios definidos se puede medir ajustando la medición del periodo anterior según cambios de carácter demográfico de los empleados, tales como número de empleados y niveles salariales.

Introducciones, cambios, reducciones y liquidaciones del plan

- 28.21 Si se ha introducido o cambiado un plan de beneficios definidos en el periodo corriente, la entidad incrementará o disminuirá su pasivo por beneficios definidos para reflejar el cambio, y reconocerá el incremento (disminución) como un gasto (**ingreso**) en la medición del **resultado del periodo** actual. Por el contrario, si se ha reducido un plan (es decir, si se reducen los beneficios o el grupo de empleados cubierto) o se liquida (la obligación del empleador se cancela completamente) en el periodo actual, la obligación por beneficios definidos deberá disminuirse o eliminarse, y la entidad reconocerá en los resultados del periodo actual la ganancia o la pérdida resultante.

Activo de planes de beneficios definidos

- 28.22 Si el valor presente de la obligación por beneficios definidos en la fecha sobre la que se informa es menor que el valor razonable de los activos del plan en esa fecha, el plan tiene un superávit. Una entidad reconocerá un superávit del plan como un activo por beneficios definidos solo en la medida que sea capaz de recuperar el superávit mediante la reducción de las aportaciones futuras o mediante reembolsos desde el plan.

Costo de un plan de beneficios definidos

- 28.23 Una entidad reconocerá el cambio neto en su pasivo por beneficios definidos durante el periodo, distinto de un cambio atribuible a beneficios pagados a empleados durante el periodo o a aportaciones del empleador, como el costo de sus planes de beneficios definidos durante el periodo. Ese costo se reconocerá por completo en resultados como un gasto, o parcialmente en resultados y parcialmente como una partida de **otro resultado integral** (véase el párrafo 28.24), a menos que otra sección de esta Norma NIIF requiera que el costo se reconozca como parte del costo de un activo tal como inventarios o propiedades, planta y equipo.

Reconocimiento—elección de la política contable

- 28.24 Se requiere que una entidad reconozca todas las ganancias y pérdidas actuariales en el periodo en que se produzcan. Una entidad:
- (a) reconocerá todas las ganancias y pérdidas actuariales en resultados; o
 - (b) reconocerá todas las ganancias y pérdidas actuariales en otro resultado integral

como una elección de la política contable. La entidad aplicará la política contable elegida de forma uniforme a todos los planes de beneficios definidos y a todas las ganancias y pérdidas actuariales. Las ganancias y pérdidas actuariales reconocidas en otro resultado integral se presentarán en el **estado del resultado integral**.

- 28.25 El cambio neto en el pasivo por beneficios definidos que se reconoce como el costo de un plan de beneficios definidos incluye:
- (a) el cambio en el pasivo por beneficios definidos que surge de los servicios prestados del empleado durante el periodo sobre el que se informa;
 - (b) el interés de la obligación por beneficios definidos durante el periodo sobre el que se informa;
 - (c) los rendimientos de cualesquiera activos del plan y el cambio neto en el valor razonable de los derechos de reembolso reconocidos (véase el párrafo 28.28) durante el periodo sobre el que se informa;
 - (d) las ganancias y pérdidas actuariales surgidas en el periodo sobre el que se informa;
 - (e) el incremento o la disminución en el pasivo por beneficios definidos procedente de la introducción de un nuevo plan o del cambio de uno existente en el periodo sobre el que se informa (véase el párrafo 28.21); y
 - (f) las disminuciones en el pasivo por beneficios definidos procedentes de efectuar una reducción o una liquidación de un plan existente en el periodo sobre el que se informa (véase el párrafo 28.21).
- 28.26 Los servicios prestados por los empleados darán lugar a una obligación bajo un plan de beneficios definidos incluso si los beneficios están condicionados a una relación laboral en el futuro (en otras palabras, todavía no están consolidados). Al medir su obligación por beneficios definidos, una entidad considerará la probabilidad de que algunos empleados puedan no satisfacer los requerimientos de consolidación (irrevocabilidad) de la concesión. De forma similar, aunque algunos beneficios post-empleo (tales como los gastos por asistencia médica post-empleo), se convierten en pagables solo si ocurre un evento determinado cuando un trabajador deja de estar empleado (tal como por una enfermedad), se crea una obligación a medida que el empleado presta el servicio que da derecho al beneficio si el suceso especificado tiene lugar. La probabilidad de que el suceso específico ocurra, afectará a la medición de la obligación, pero no determina si existe o no la obligación.
- 28.27 Si los beneficios definidos se reducen por los importes que se pagarán a los empleados según planes patrocinados por el gobierno, una entidad medirá sus obligaciones por beneficios definidos sobre una base que refleje los beneficios por pagar según los planes gubernamentales solo si:
- (a) esos planes se hubieran aprobado antes de la fecha sobre la que se informa; o
 - (b) la historia pasada, u otro tipo de evidencia fiable, indican que esos beneficios gubernamentales van a ser modificados de una forma previsible, por ejemplo en consonancia con los futuros cambios en los niveles generales de precios o de salarios.

Reembolsos

- 28.28 Si una entidad está prácticamente segura de que un tercero reembolsará alguno o todos los desembolsos requeridos para cancelar una obligación por beneficios definidos, reconocerá su derecho al reembolso como un activo separado. La entidad medirá el activo a su valor razonable. En el estado del resultado integral (o en el **estado de resultados**, si se presenta), el gasto relacionado con el plan de beneficios definidos puede presentarse neto del importe reconocido como reembolsable.

Otros beneficios a los empleados a largo plazo

- 28.29 Otros beneficios a largo plazo para los empleados incluyen, por ejemplo:
- (a) las ausencias remuneradas a largo plazo, tales como vacaciones especiales tras largos periodos de vida activa o años sabáticos;
 - (b) beneficios por servicio prolongado;
 - (c) beneficios por discapacidad a largo plazo;
 - (d) la participación en ganancias e incentivos pagaderos a partir de los doce meses del cierre del periodo en el que los empleados han prestado los servicios correspondientes; y
 - (e) los beneficios diferidos que se recibirán a partir de los doce meses del cierre del periodo en el que se han ganado.

- 28.30 Una entidad reconocerá un pasivo por otros beneficios a largo plazo a los empleados y los medirá por el total neto de los siguientes importes:
- (a) el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos en la fecha de presentación; menos
 - (b) el valor razonable, en la fecha sobre la que se informa, de los activos del plan (si los hubiere) que se emplearán para la cancelación directa de las obligaciones.

Una entidad deberá reconocer el cambio neto en el pasivo durante el periodo, distinto de un cambio atribuible a beneficios pagados a empleados durante el periodo o a aportaciones del empleador, como el costo de sus otros beneficios a los empleados a largo plazo durante el periodo. Ese costo se reconocerá en su totalidad en el resultado como un gasto, a menos que otra sección de esta Norma requiera que se reconozcan como parte del costo de un activo, tales como inventarios o propiedades, planta y equipo.

Beneficios por terminación

- 28.31 Los beneficios por terminación del contrato proceden de la decisión de la entidad de finalizar el empleo o de la decisión de un empleado de aceptar una oferta de la entidad de beneficios a cambio de la finalización del contrato de empleo. La forma del beneficio a los empleados no determina si se proporciona a cambio del servicio o a cambio de la terminación del contrato de empleo del empleado. Algunos beneficios por terminación se proporcionan de acuerdo con las condiciones de un plan de beneficios a los empleados. Por ejemplo, los beneficios pueden especificarse por ley, contrato de empleo o acuerdo sindical, o pueden insinuarse como consecuencia de prácticas pasadas del empleador de proporcionar beneficios similares. Los beneficios a los empleados proporcionados de acuerdo con las condiciones de un plan de beneficios a los empleados son beneficios por terminación si proceden de una decisión de la entidad de finalizar un contrato de empleo con y no están condicionados a que se proporcionen servicios futuros.

Reconocimiento

- 28.32 Puesto que los beneficios por terminación no proporcionan a una entidad beneficios económicos futuros, una entidad los reconocerá en resultados como gasto de forma inmediata.
- 28.33 Cuando una entidad reconoce beneficios por terminación, habrá de tener en cuenta también los efectos de la reducción en los beneficios por retiro o en otro tipo de beneficios a los empleados.
- 28.34 Una entidad reconocerá un pasivo y un gasto por beneficios por terminación en la primera de:
- (a) la fecha en la que la entidad ya no puede retirar la oferta de esos beneficios; y
 - (b) la fecha en la que la entidad reconoce los costos de una reestructuración que está dentro del alcance de la Sección 21 *Provisiones y Contingencias* y que implica el pago de beneficios por terminación.
- 28.34A Para beneficios por terminación por pagar como consecuencia de una decisión del empleado de aceptar una oferta de beneficios a cambio de la finalización de su contrato de empleo, el momento en que una entidad ya no pueda retirar la oferta de beneficios por terminación es el primero de:
- (a) la fecha en la que el empleado acepta la oferta; y
 - (b) la fecha en la que una restricción (por ejemplo, una restricción legal, reglamentaria o contractual) sobre la capacidad de la entidad para retirar la oferta entra en vigor—que sería la fecha en que se hace la oferta, si la restricción existiera en el momento de la oferta.
- 28.34B En el caso de los beneficios por terminación de contrato pagaderos como resultado de la decisión de una entidad de rescindir un empleo, la entidad ya no puede retirar la oferta después de haber comunicado a los empleados afectados un plan de terminación para el que se aplican todos estos criterios:
- (a) las acciones requeridas para completar el plan indican que es improbable que se vayan a realizar cambios significativos en el plan;
 - (b) el plan identifica el número de empleados cuyo empleo va a finalizar, sus clasificaciones de trabajo o funciones y sus localizaciones (pero el plan no necesita identificar cada empleado individualmente) y la fecha de finalización esperada; y
 - (c) el plan establece los beneficios por terminación que los empleados recibirán con suficiente detalle como para que éstos puedan determinar el tipo e importe de beneficios que recibirán cuando finalicen sus contratos de empleo.
- 28.35 [Eliminado]

Medición

- 28.36 Una entidad medirá los beneficios por terminación por la mejor estimación del desembolso que se requeriría para cancelar la obligación en la fecha sobre la que se informa. En el caso de existir una oferta de la entidad para incentivar la rescisión voluntaria del contrato, la medición de los beneficios por terminación correspondientes se basará en el número de empleados que se espera acepten tal ofrecimiento.
- 28.37 Cuando los beneficios por terminación se deben pagar a partir de los 12 meses tras el final del periodo sobre el que se informa, se medirán a su valor presente descontado.

Planes de grupo

- 28.38 Si una entidad **controladora** ofrece beneficios a los empleados de una o más **subsidiarias** del **grupo**, y la controladora presenta los **estados financieros consolidados** según la Norma de Contabilidad *NIF para las PYMES* o las **Normas NIF de Contabilidad completas**, a estas subsidiarias se les permite reconocer y medir el gasto por beneficios a los empleados sobre la base de una distribución razonable del gasto reconocido del grupo.

Información a revelar

Información a revelar sobre los beneficios a los empleados a corto plazo

- 28.39 Esta sección no requiere información a revelar específica sobre beneficios a los empleados a corto plazo.

Información a revelar sobre los planes de aportaciones definidas

- 28.40 Una entidad revelará el importe reconocido en resultados como un gasto por los planes de aportaciones definidas. Si la entidad trata a un plan multi-patronal de beneficios definidos o un plan estatal como un plan de aportaciones definidas porque no dispone de información suficiente para la contabilización de los planes de beneficios definidos (véase el párrafo 28.11), revelará el hecho de que el plan es un plan de beneficios definidos y la razón por la que se contabiliza como un plan de aportaciones definidas, junto con cualquier información disponible sobre el superávit o el déficit del plan y las implicaciones, si las hubiere, para la entidad.

Información a revelar sobre los planes de beneficios definidos

- 28.41 Excepto para cualquier plan de beneficios definidos de múltiples empleadores o estatal que se contabilice como un plan de aportaciones definidas de acuerdo con el párrafo 28.11 (y al que se aplica el párrafo 28.40), una entidad revelará la siguiente información sobre los planes de beneficios definidos:
- (a) una descripción general del tipo de plan, incluida la política de **financiación**;
 - (b) la política contable de la entidad para reconocer las ganancias y pérdidas actuariales (en resultados o como una partida de otro resultado integral) y el importe de las pérdidas y ganancias actuariales reconocidas durante el periodo;
 - (c) si la entidad aplica el párrafo 28.19 en la medición de su obligación de beneficios definidos, revelará:
 - (i) ese hecho;
 - (ii) las razones por las que el uso del método de crédito unitario proyectado para medir su obligación y costo en virtud de los planes de beneficios definidos implicaría un costo ni esfuerzo desproporcionado; y
 - (iii) sus supuestos para medir su obligación;
 - (d) la fecha de la valoración actuarial integral más reciente y, si no se hizo en la fecha sobre la que se informa, una descripción de los ajustes que se hicieron para medir la obligación por beneficios definidos en la fecha de presentación;
 - (e) una conciliación de los saldos de apertura y cierre de la obligación por beneficios definidos que muestre por separado, si procede:

- (i) el cambio en el pasivo por beneficios definidos que surge de los servicios prestados del empleado durante el periodo sobre el que se informa;
 - (ii) el interés de la obligación por beneficios definidos durante el periodo sobre el que se informa;
 - (iii) las ganancias y pérdidas actuariales surgidas en el periodo sobre el que se informa;
 - (iv) los cambios resultantes de la introducción de un nuevo plan o de la modificación de un plan existente en el periodo sobre el que se informa;
 - (v) los beneficios pagados; y
 - (vi) todos los demás cambios;
- (f) una conciliación de los saldos iniciales y finales de los activos del plan y de los saldos iniciales y finales de cualquier derecho de reembolso reconocido como activo, mostrando por separado, si procede:
- (i) aportaciones;
 - (ii) los beneficios pagados;
 - (iia) los rendimientos de los activos del plan y el cambio neto en el valor razonable de los derechos de reembolso reconocidos (véase el párrafo 28.28) durante el periodo sobre el que se informa; y
 - (iii) otros cambios en los activos del plan;
- (g) [eliminado]
- (h) para cada clase principal de activos del plan, que incluirá, entre otros, instrumentos de patrimonio, instrumentos de deuda, propiedades y todos los demás activos, el porcentaje, o el importe, del valor razonable del total de los activos del plan que cada clase principal de activos del plan constituye, en la fecha de presentación;
- (i) los importes incluidos en el valor razonable de los activos del plan para:
- (i) cada clase de **instrumentos financieros** propios de la entidad; y
 - (ii) cualquier inmueble ocupado u otros activos utilizados por la entidad;
- (j) [eliminado]
- (k) los principales supuestos actuariales utilizados, incluyendo, cuando sea aplicable:
- (i) las tasas de descuento;
 - (ii) las tasas de rendimiento esperadas de cualesquiera activos del plan para los periodos presentados en los **estados financieros**;
 - (iii) las tasas esperadas de incrementos salariales;
 - (iv) las tasas de tendencia de los costos médicos; y
 - (v) cualquier otro supuesto actuarial **material o que tenga importancia relativa** utilizado; y
- (l) las aportaciones esperadas al plan de beneficios definidos para el próximo periodo anual sobre el que se informa.
- 28.41A No se requiere la presentación de las conciliaciones de los apartados 28.41(e) y 28.41(f) para periodos anteriores.
- 28.41B Si una entidad tiene más de un plan de beneficios definidos, la entidad puede revelar la información requerida en el párrafo 28.41 en total, por separado para cada plan, o en las agrupaciones que la entidad considere más útiles.
- 28.41C Si una entidad participa en un plan de beneficios definidos que es un plan de grupo, deberá revelar:
- (a) el acuerdo contractual o la política establecida para cargar el costo por el beneficio definido neto, o bien el hecho de que no existe esa política;
 - (b) la política para determinar la aportación a pagar por la entidad; y
 - (c) si la entidad contabilizase la distribución del costo por el beneficio definido neto de acuerdo con el párrafo 28.38, toda la información sobre el plan en su conjunto, requerida por el párrafo 28.41.
- 28.41D La información requerida por el párrafo 28.41C(c) puede revelarse mediante referencias cruzadas a la información a revelar requerida por estos subpárrafos en los estados financieros de otra entidad del grupo si:

- (a) esos estados financieros de la entidad del grupo identifican por separado y revelan la información requerida sobre el plan; y
 - (b) esos estados financieros de la entidad del grupo están disponibles para los usuarios de los estados financieros en las mismas condiciones y al mismo tiempo, o antes, que los estados financieros de la entidad.
- 28.41E En caso de que fuera obligatorio según la Sección 21, una entidad revelará información sobre los pasivos contingentes que surgen de las obligaciones por beneficios post-empleo.

Información a revelar sobre otros beneficios a los empleados a largo plazo

- 28.42 Para cada categoría de otros beneficios a los empleados a largo plazo que una entidad proporcione a sus empleados, la entidad revelará la naturaleza del beneficio, el importe de su obligación y el grado de financiación en la fecha de presentación.

Información sobre beneficios por terminación

- 28.43 Para cada categoría de otros beneficios por terminación que una entidad proporcione a sus empleados, la entidad revelará la naturaleza del beneficio, el importe de su obligación y el grado de financiación en la fecha de presentación.
- 28.44 [Eliminado]

Sección 29

Impuesto a las Ganancias

Alcance de esta sección

- 29.1 Para los propósitos de esta Norma, el término **impuesto a las ganancias** incluye todos los impuestos, nacionales y extranjeros, que estén basados en **ganancias fiscales**. El impuesto a las ganancias incluye también impuestos, tales como retenciones de impuestos que una **subsidiaria, asociada o acuerdo negocio conjunto** tienen que pagar por repartos de ganancias a la **entidad que informa**.
- 29.2 Esta sección trata la contabilidad del impuesto a las ganancias. Se requiere que una entidad reconozca las consecuencias fiscales actuales y futuras de transacciones y otros sucesos que se hayan reconocido en los **estados financieros**. Estos importes fiscales reconocidos comprenden el **impuesto corriente** y el **impuesto diferido**. El impuesto corriente es el impuesto por pagar (recuperable) por las ganancias (o pérdidas) fiscales del periodo corriente o de periodos anteriores. El impuesto diferido es el impuesto por pagar o por recuperar en periodos futuros, generalmente como resultado de que la entidad recupera o liquida sus **activos y pasivos** por su **importe en libros** actual, y el efecto fiscal de la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores.
- 29.3 Esta sección no trata sobre los métodos de contabilización de las **subvenciones del gobierno** (véase la Sección 24 *Subvenciones del Gobierno*). Sin embargo, esta sección se ocupa de la contabilización de las **diferencias temporarias** que pueden derivarse de tales subvenciones.
- 29.3A Esta sección se aplica a los impuestos a las ganancias derivados de la legislación fiscal promulgada o sustancialmente promulgada para implementar las reglas del modelo del Segundo Pilar publicadas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), incluida la legislación fiscal que aplica los impuestos mínimos nacionales complementarios calificados descritos en dichas reglas. Dicha legislación fiscal, y los impuestos a las ganancias que de ella se derivan, se denominarán en lo sucesivo "legislación del Segundo Pilar" e "impuestos a las ganancias del Segundo Pilar". Como excepción a los requerimientos de esta sección, una entidad no reconocerá los activos y pasivos por impuestos diferidos relacionados con los impuestos a las ganancias del Segundo Pilar, ni revelará la información que de otro modo requerirían los párrafos 29.39 a 29.40 sobre los activos y pasivos por impuestos diferidos relacionados con los impuestos a las ganancias del Segundo Pilar.

Medición y reconocimiento de la pérdida por deterioro de valor

- 29.4 Una entidad reconocerá un pasivo por impuestos corrientes por el impuesto a pagar por las ganancias imponibles del periodo corriente y los periodos anteriores. Si el importe pagado, correspondiente al periodo corriente y a los anteriores, excede el importe por pagar de esos periodos, la entidad reconocerá el excedente como un activo por impuestos corriente.
- 29.5 Una entidad reconocerá un activo por impuestos corrientes por los beneficios de una pérdida fiscal que pueda ser aplicada para recuperar el impuesto pagado en un periodo anterior.
- 29.6 Una entidad medirá un pasivo (o activo) por impuestos corrientes a los importes que se esperen pagar (o recuperar) usando las tasas impositivas y la legislación que haya sido aprobada, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la **fecha de presentación**. Una entidad considerará las tasas impositivas y las leyes fiscales cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado cuando los pasos restantes requeridos por el proceso de aprobación no hayan afectado históricamente al resultado, ni sea probable que lo hagan ahora. Los párrafos 29.32 y 29.33 proporcionan una guía adicional de medición.

Reconocimiento de impuestos diferidos

Principio de reconocimiento general

- 29.7 Tras el **reconocimiento**, por parte de la entidad que informa, de un activo o un pasivo, está inherente la expectativa de que recuperará el primero o liquidará el segundo, por los valores en libros que figuran en las correspondientes partidas. Cuando sea **probable** que la recuperación o liquidación de los valores contabilizados vaya a dar lugar a pagos fiscales futuros mayores (menores) de los que se tendrían si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, la presente Norma exige que la entidad

reconozca un **pasivo (activo) por el impuesto diferido**, con algunas excepciones muy limitadas. Si la entidad espera recuperar el importe en libros de un activo, o liquidar el importe en libros de un pasivo, sin afectar las ganancias imponibles, no surgirá ningún impuesto diferido con respecto al activo o pasivo.

- 29.8 Una entidad reconocerá un activo o pasivo por impuestos diferidos por el impuesto por recuperar o pagar en periodos futuros como resultado de transacciones o sucesos pasados. Este impuesto surge de la diferencia entre los importes en libros de los activos y pasivos de la entidad en el **estado de situación financiera** y los importes atribuidos a ellos por parte de las autoridades fiscales (estas diferencias se denominan "diferencias temporarias"), y la compensación de pérdidas o créditos fiscales no utilizados hasta el momento procedentes de periodos anteriores.

Bases fiscales y diferencias temporarias

- 29.9 La **base fiscal** de un activo es el importe que será deducible a efectos fiscales de los beneficios económicos imponibles que, obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no fueran imponibles, la base fiscal del activo será igual a su importe en libros.
- 29.10 La base fiscal de un pasivo es igual a su importe en libros menos cualquier importe que sea deducible fiscalmente respecto de ese pasivo en periodos futuros. En el caso de **ingresos de actividades ordinarias** que se reciben de forma anticipada, la base fiscal del pasivo correspondiente es su importe en libros, menos cualquier importe de ingresos de actividades ordinarias que no resulte imponible en periodos futuros.
- 29.11 Algunas partidas tienen base fiscal aunque no figuren reconocidas como activos ni pasivos en el estado de situación financiera. Por ejemplo, los costos de **investigación y desarrollo** se reconocen como un **gasto**, al determinar la **ganancia contable** en el periodo en que se incurren, pero podría no permitirse su deducción, para la determinación de la ganancia (pérdida) fiscal, hasta un periodo posterior. La diferencia entre la base fiscal de los costos de investigación y desarrollo, esto es el importe que la autoridad fiscal permitirá deducir en periodos futuros, y el importe en libros de cero es una **diferencia temporaria deducible** que produce un activo por impuestos diferidos.
- 29.12 Las diferencias temporarias son las que existen entre el importe en libros de un activo o pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal. En los **estados financieros consolidados**, las diferencias temporarias se determinarán comparando el importe en libros de los activos y pasivos incluidos en ellos con la base fiscal que resulte apropiada. La base fiscal se calculará tomando como referencia la declaración fiscal consolidada en aquellas jurisdicciones en las que esta declaración se presenta. En otras jurisdicciones, la base fiscal se determinará tomando como referencia las declaraciones fiscales de cada entidad del **grupo** en particular.
- 29.13 Ejemplos de situaciones en las que surgen diferencias temporarias incluyen:
- (a) los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos en una **combinación de negocios** se reconocen a sus **valores razonables** de acuerdo con la Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía*, pero no se realiza un ajuste equivalente a efectos fiscales (por ejemplo, la base fiscal de un activo puede mantenerse al costo del propietario anterior). El activo o pasivo por impuestos diferidos resultante afecta al importe de la **plusvalía** que reconoce la entidad.
 - (b) activos que se miden nuevamente, sin hacer un ajuste similar a efectos fiscales. Por ejemplo, esta Norma permite o requiere que ciertos activos se midan nuevamente a valor razonable o se revalúen (por ejemplo, la Sección 16 *Propiedades de Inversión* y la Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo*).
 - (c) la plusvalía surge en una combinación de negocios, por ejemplo, la base fiscal de la plusvalía será cero si las autoridades fiscales no permiten la **amortización** o los **deterioros de valor** de la plusvalía como un gasto deducible cuando se determina la ganancia fiscal y no permiten que se trate el costo de la plusvalía como un gasto deducible en el momento de la disposición de la subsidiaria.
 - (d) la base fiscal de un activo o un pasivo difiere, en el momento de su reconocimiento inicial, de su importe en libros inicial.
 - (e) el importe en libros de las inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o el de la participación en negocios acuerdos conjuntos, difiere de la base fiscal de la inversión o participación.

Ninguna de estas diferencias temporarias dará lugar a activos y pasivos por impuestos diferidos (véanse los párrafos 29.14 a 29.16).

Diferencias temporarias imponibles

- 29.14 Se reconocerá un pasivo por impuestos diferidos por toda **diferencia temporaria imponible**, a menos que el pasivo por impuestos diferidos haya surgido por:
- (a) el reconocimiento inicial de una plusvalía; o
 - (b) el reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:
 - (i) no sea una combinación de negocios; y
 - (ii) en el momento de la transacción, no afecte ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal.

Sin embargo, debe ser reconocido un pasivo diferido de carácter fiscal, con las precauciones establecidas en el párrafo 29.25, por diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en entidades subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en acuerdos conjuntos.

- 29.15 Ciertas diferencias temporarias surgen cuando los gastos o los **ingresos** se registran contablemente en un periodo, mientras que se computan fiscalmente en otro. Tales diferencias temporarias son conocidas también con el nombre de **diferencias temporales**. Los que siguen son ejemplos de diferencias temporarias de esta naturaleza, que constituyen diferencias temporarias imponibles y que por tanto dan lugar a pasivos por impuestos diferidos:
- (a) ingresos por intereses, que se incluyen en la ganancia contable en proporción al tiempo transcurrido, pero pueden, en algunas jurisdicciones, incluirse en la ganancia fiscal en el momento en que se cobran. La base fiscal de cualquier cuenta por cobrar con respecto a este ingreso es cero porque dicho ingreso no afectará a la ganancia fiscal hasta que sea cobrados.
 - (b) la **depreciación** utilizada para determinar la ganancia (pérdida) fiscal puede ser diferente que la calculada para efectos contables. La diferencia temporaria es la diferencia entre el importe en libros del activo y su base fiscal, que será igual al costo original menos todas las deducciones respecto del citado activo que hayan sido permitidas por las autoridades fiscales, para determinar la ganancia fiscal del periodo actual y de los anteriores. Una diferencia temporaria imponible surge, y da lugar a un pasivo por impuestos diferidos cuando la depreciación fiscal es acelerada. Si la depreciación fiscal no es tan rápida como la depreciación contable, surge una diferencia temporaria deducible dando lugar a un activo por impuestos diferidos (véase el párrafo 29.16).

Diferencias temporarias deducibles

- 29.16 Se reconocerá un activo por impuestos diferidos, para todas las diferencias temporarias deducibles, en la medida en que resulte probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras contra las que utilizar esas diferencias temporarias deducibles, salvo que el activo por impuestos diferidos aparezca del reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:
- (a) no sea una combinación de negocios; y
 - (b) en el momento de la transacción, no afecte ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal.

No obstante, para las diferencias temporarias deducibles relacionadas con inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, así como con participaciones en acuerdos conjuntos, debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 29.26.

- 29.16A Aplicando el párrafo 29.16, una entidad considera si la legislación fiscal restringe las fuentes de beneficios imponibles contra las que se puede utilizar la diferencia temporal deducible.
- 29.17 Los siguientes son ejemplos de diferencias temporarias deducibles que dan lugar a activos por impuestos diferidos:
- (a) los costos por beneficios por retiro, que pueden deducirse para determinar la ganancia contable, a medida que se reciben los servicios de los empleados, pero que se deducen al determinar la ganancia fiscal cuando la entidad paga las aportaciones a un fondo, o cuando paga los beneficios por retiro. En este caso existirá una diferencia temporaria entre el importe en libros del pasivo y su base fiscal; la base fiscal del pasivo habitualmente será cero. Esta diferencia temporaria deducible hará surgir el activo por impuestos diferidos a medida que los beneficios económicos fluyan a la entidad, en la forma de una deducción del beneficio fiscal cuando se paguen los beneficios por retiro o se realicen las aportaciones.

- (b) ciertos activos pueden ser contabilizados por su valor razonable, sin que se haga un ajuste similar para fines fiscales. En tal caso, aparecerá una diferencia temporaria deducible, siempre que la base fiscal del activo exceda a su importe en libros.
- 29.18 La reversión de las diferencias temporarias deducibles dará lugar a deducciones en la determinación de las ganancias fiscales de periodos futuros. Es probable que se disponga de ganancias fiscales, contra las que utilizar las deducciones por diferencias temporarias, siempre que existan diferencias temporarias imponibles en cuantía suficiente, relacionadas con la misma autoridad fiscal y referidas a la misma entidad fiscal cuya reversión se espere:
- (a) en el mismo periodo en el que se prevea que reviertan las diferencias temporarias deducibles; o
- (b) en periodos en los que una pérdida fiscal, surgida por un activo por impuestos diferidos, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores.
- En tales circunstancias, se reconocerá un activo por impuestos diferidos en el periodo en que aparezcan las diferencias temporarias deducibles.
- 29.19 Cuando el importe de las diferencias temporarias imponibles, relacionadas con la misma autoridad fiscal y a la misma entidad fiscal, sea insuficiente, solo se reconocerán activos por impuestos diferidos en la medida que se den cualquiera de estos supuestos:
- (a) cuando sea probable que la entidad vaya a tener suficientes ganancias fiscales, relacionadas con la misma autoridad fiscal y a la misma entidad fiscal, en el mismo periodo en el que reviertan las diferencias temporarias deducibles (o en los periodos en los que la pérdida fiscal, procedente de un activo por impuestos diferidos, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores). Para evaluar si habrá suficiente ganancia fiscal en periodos futuros, una entidad:
- (i) comparará las diferencias temporarias deducibles con las ganancias fiscales futuras que excluyan las deducciones fiscales procedentes de la reversión de dichas diferencias temporarias deducibles. Esta comparación muestra la medida en que la ganancia fiscal futura es suficiente para que la entidad deduzca los importes procedentes de la reversión de las diferencias temporarias deducibles.
- (ii) ignorará los importes imponibles que procedan de diferencias temporarias deducibles que se espera surjan en periodos futuros, puesto que los activos por impuestos diferidos, que surjan por causa de dichas diferencias temporarias deducibles, requerirán ellos mismos ganancias futuras para poder ser realizados efectivamente.
- (b) cuando la entidad tenga la posibilidad de aprovechar oportunidades de planificación fiscal para crear ganancias fiscales en los periodos oportunos.
- 29.19A La estimación de la ganancia fiscal futura probable podría incluir la recuperación de algunos de los activos de una entidad por un importe superior a su importe en libros si existe evidencia suficiente de que es probable que la entidad logre esto.
- 29.20 Cuando la entidad tiene un historial de pérdidas recientes, habrá de considerar las guías que se ofrecen en los párrafos 29.21 y 29.22.

Pérdidas y créditos fiscales no utilizados

- 29.21 Debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, siempre que se puedan compensar, con ganancias fiscales de periodos posteriores, pérdidas o créditos fiscales no utilizados, pero solo en la medida en que sea probable la disponibilidad de ganancias fiscales futuras, contra las cuales utilizar esas pérdidas o créditos fiscales no usados. Al evaluar la probabilidad de disponer de ganancias fiscales contra las que cargar las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, la entidad puede considerar los siguientes criterios:
- (a) si la entidad tiene suficientes diferencias temporarias imponibles, relacionadas con la misma autoridad fiscal, y referidas a la misma entidad fiscal, que puedan dar lugar a importes imponibles, en cantidad suficiente como para cargar contra ellos las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, antes de que el derecho de utilización expire;
- (b) si es probable que la entidad tenga ganancias fiscales antes de que prescriba el derecho de compensación de las pérdidas o créditos fiscales no utilizados;
- (c) si las pérdidas fiscales no utilizadas han sido producidas por causas identificables, cuya repetición es improbable; y
- (d) si la entidad dispone de oportunidades de planificación fiscal que vayan a generar ganancias fiscales en los periodos en que las pérdidas o los créditos fiscales puedan ser utilizados.

En la medida en que no sea probable disponer de ganancias fiscales contra las cuales usar las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, no se procederá a reconocer el activo por impuestos diferidos.

- 29.22 La existencia de pérdidas fiscales no utilizadas puede ser una evidencia importante de que, en el futuro, no se dispondrá de ganancias fiscales. Por tanto, cuando una entidad tiene en su historial pérdidas recientes, procederá a reconocer un activo por impuestos diferidos surgido de pérdidas o créditos fiscales no utilizados, solo si dispone de una cantidad suficiente de diferencias temporarias imponibles, o bien si existe alguna otra evidencia convincente de que dispondrá en el futuro de suficiente ganancia fiscal, contra la que utilizar dichas pérdidas o créditos.

Reconsideración de activos por impuestos diferidos no reconocidos

- 29.23 Al final del **periodo sobre el que se informa**, una entidad evaluará nuevamente los activos por impuestos diferidos no reconocidos. En ese momento la entidad procederá a registrar un activo de esta naturaleza, anteriormente no reconocido, siempre que sea probable que las futuras ganancias fiscales permitan la recuperación del activo por impuestos diferidos.

Inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, y participaciones en acuerdos conjuntos

- 29.24 Aparecen diferencias temporarias cuando el importe en libros de las inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, y de las participaciones en acuerdos conjuntos (por ejemplo, el importe en libros de una subsidiaria en los estados financieros consolidados de la **controladora** son los activos netos consolidados de esa subsidiaria, incluyendo el importe en libros de cualquier plusvalía relacionada) pase a ser diferente de la base fiscal (que a menudo coincide con el costo) de la inversión o participación. Estas diferencias pueden surgir en las más variadas circunstancias, como por ejemplo:

- (a) por la existencia de ganancias no distribuidas en las subsidiarias, sucursales, asociadas o acuerdos conjuntos;
- (b) por las diferencias de cambio, cuando la controladora y su subsidiaria estén situadas en diferentes países; y
- (c) por una reducción en el importe en libros de las inversiones en una asociada, como consecuencia de haber disminuido el **importe recuperable** de la misma.

Las inversiones pueden contabilizarse de forma diferente en los **estados financieros separados** de la controladora, en comparación con los estados financieros consolidados, en cuyo caso la diferencia temporaria asociada con esa inversión también puede diferir. Por ejemplo, en los estados financieros separados de la controladora el importe en libros de una subsidiaria dependerá de la política contable elegida del párrafo 9.26.

- 29.25 Una entidad debe reconocer un pasivo por impuestos diferidos en todos los casos de diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o de participaciones en acuerdos conjuntos, excepto que se den conjuntamente las dos condiciones siguientes:

- (a) la controladora, inversor o parte de un acuerdo conjunto sea capaz de controlar el momento de la reversión de la diferencia temporaria; y
- (b) es probable que la diferencia temporaria no revierta en un futuro previsible.

- 29.26 Una entidad reconocerá un activo por impuestos diferidos, para todas las diferencias temporarias deducibles procedentes de inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o de participaciones en acuerdos conjuntos, solo en la medida que sea probable que:

- (a) las diferencias temporarias reviertan en un futuro previsible; y
- (b) se disponga de ganancias fiscales contra las cuales puedan utilizarse esas diferencias temporarias.

Medición del impuesto diferido

- 29.27 Una entidad medirá un pasivo (o activo) por impuestos diferidos usando las tasas impositivas y la legislación fiscal que hayan sido aprobadas, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, en la fecha de presentación. Una entidad considerará las tasas impositivas y las leyes fiscales cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado cuando los pasos restantes requeridos por el proceso de aprobación no hayan afectado históricamente al resultado, ni sea probable que lo hagan ahora.

- 29.28 Cuando se apliquen diferentes tasas impositivas a distintos niveles de ganancia imponible, una entidad medirá los pasivos (activos) por impuestos diferidos utilizando las tasas promedio aprobadas, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, que se espera que sean aplicables a la ganancia (o pérdida) fiscal de los periodos en los que se espere que el pasivo por impuestos diferidos se liquide (el activo por impuestos diferidos se realice).
- 29.29 La medición de los pasivos por impuestos diferidos y de los activos por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales que se derivarían de la forma en que la entidad espera, en la fecha de presentación, recuperar o liquidar el importe en libros de los activos y pasivos relacionados. Por consiguiente, una entidad medirá los activos y pasivos por impuestos diferidos utilizando la tasa y la base fiscal que sean congruentes con la forma en que espere recuperar o pagar la partida correspondiente. Por ejemplo, si la diferencia temporaria surge de una partida de ingreso que se espera sea gravable como una ganancia de capital en un periodo futuro, el **gasto por impuesto** diferido se mide utilizando la tasa impositiva de las ganancias de capital y la base fiscal que sea congruente con la recuperación del importe en libros mediante la venta.
- 29.30 Si un pasivo por impuestos diferidos o un activo por impuestos diferidos surge de un activo no depreciable medido utilizando el modelo de revaluación de la Sección 17, la medición del pasivo por impuestos diferidos o del activo por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales de la recuperación del importe en libros del activo no depreciable mediante la venta. Si un activo o pasivo por impuestos diferidos surge de **propiedades de inversión** que se miden a valor razonable, existe una presunción refutable de que el importe en libros de la propiedad de inversión se recuperará mediante la venta. Por consiguiente, a menos de que la presunción sea refutada, la medición del pasivo por impuestos diferidos o activos por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales de la recuperación del importe en libros de la propiedad de inversión en su totalidad mediante la venta. Esta presunción es refutada si la propiedad de inversión es depreciable y se mantiene dentro de un modelo de negocio cuyo objetivo es consumir sustancialmente todos los beneficios económicos incorporados en dicha propiedad de inversión a lo largo del tiempo, en lugar de mediante su venta. Si la presunción es refutada, se observarán los requerimientos del párrafo 29.29.
- 29.31 El importe en libros de un activo por impuestos diferidos debe someterse a revisión al final de cada periodo sobre el que se informe. Una entidad reducirá el importe en libros de un activo por impuestos diferidos, en la medida que estime probable que no dispondrá de suficiente ganancia fiscal como para permitir que se utilice la totalidad o una parte del activo por impuestos diferidos reconocido. Esta reducción deberá ser objeto de reversión, en la medida en que pase a ser probable que haya disponible suficiente ganancia fiscal.

Medición de impuestos corrientes y diferidos

- 29.32 Una entidad no descontará los activos y pasivos por impuestos corrientes o diferidos.
- 29.33 En algunas jurisdicciones, el impuesto a las ganancias es pagadero a una tasa mayor o menor, si una parte o la totalidad de la ganancia neta o de las ganancias acumuladas se pagan como dividendos a los accionistas de la entidad. En algunas otras jurisdicciones, el impuesto a las ganancias puede ser devuelto o pagado si una parte o la totalidad de la ganancia neta o de las ganancias acumuladas se pagan como dividendos a los accionistas de la entidad. En ambas circunstancias, una entidad deberá medir los impuestos corrientes y diferidos a la tasa impositiva aplicable a las ganancias no distribuidas hasta que la entidad reconozca un pasivo para pagar un dividendo. Cuando la entidad reconozca un pasivo para pagar un dividendo, reconocerá el pasivo (activo) por impuestos corrientes o diferidos resultantes y el gasto (ingreso) relacionado.

Retenciones fiscales sobre dividendos

- 29.34 Una entidad que pague dividendos a sus accionistas puede estar obligada a pagar una porción de dichos dividendos a las autoridades fiscales, en nombre de los accionistas. Estos montos, pagados o por pagar a las autoridades fiscales, se cargan al **patrimonio** como parte de los dividendos.

La Incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias

- 29.34A Puede no quedar claro la forma en que se aplica la legislación fiscal a una transacción o circunstancia concreta. Un tratamiento fiscal incierto es un tratamiento fiscal cuya aceptabilidad por parte de la autoridad fiscal pertinente, en virtud de la legislación fiscal, es incierta.
- 29.34B Una entidad determinará si considerar cada tratamiento impositivo incierto por separado o en conjunto con otro u otros tratamientos impositivos inciertos sobre la base del enfoque que mejor prediga la resolución de la incertidumbre.

- 29.34C Una entidad asumirá que una autoridad fiscal examinará los importes que tiene derecho a examinar y tendrá pleno conocimiento de toda la información relacionada cuando realice esos exámenes. Si una entidad concluye que es:
- (a) probable que la autoridad fiscal acepte un tratamiento impositivo incierto, la entidad determinará la ganancia fiscal (pérdida fiscal), las bases fiscales, pérdidas fiscales no utilizadas, créditos fiscales no utilizados y tasas fiscales, de forma congruente con el tratamiento impositivo usado o que esté previsto usar en su declaración de impuestos a las ganancias; o
 - (b) no probable que la autoridad fiscal acepte un tratamiento fiscal incierto, la entidad reflejará el efecto de la incertidumbre en la determinación del correspondiente beneficio imponible (pérdida fiscal), de las bases imponibles, de las pérdidas fiscales no utilizadas, de los créditos fiscales no utilizados o de las tasas impositivas, utilizando uno de los siguientes métodos, según el que prevea mejor la resolución de la incertidumbre:
 - (i) el importe más probable—el único importe más probable en un rango de posibles; o
 - (ii) el valor esperado—la suma de los importes ponderados por su probabilidad en un rango de resultados posibles.
- 29.34D Una entidad reflejará el efecto de un cambio en los hechos y circunstancias relevantes, o de nueva información, sobre sus juicios o estimaciones acerca de tratamientos fiscales inciertos como un cambio en la **estimación contable** aplicando la Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores*.

Presentación

Distribución en el resultado integral y en el patrimonio

- 29.35 Una entidad reconocerá el gasto por impuestos en el mismo componente del **resultado integral total** (es decir, operaciones continuadas, **operaciones discontinuadas** u **otro resultado integral**) o en patrimonio, en función de la transacción u otro suceso que diera lugar al gasto por impuestos.

Distinción entre partidas corrientes y no corrientes

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

Compensación

- 29.37 Una entidad compensará los activos por impuestos corrientes y los pasivos por impuestos corrientes, si, y solo si, tiene un derecho legalmente exigible de compensar los importes y la entidad tiene la intención de liquidar sobre una base neta o de realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente.
- 29.37A Una entidad debe compensar activos por impuestos diferidos con pasivos por impuestos diferidos si, y solo si:
- (a) tiene un derecho legalmente exigible de compensar los activos fiscales corrientes con los pasivos fiscales corrientes; y
 - (b) los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos se relacionan con impuestos a las ganancias gravados por la misma autoridad tributaria sobre:
 - (i) la misma entidad o sujeto fiscal; o
 - (ii) diferentes entidades o sujetos a efectos fiscales que pretenden, ya sea liquidar los activos y pasivos fiscales corrientes por su importe neto, ya sea realizar los activos y pagar los pasivos simultáneamente, en cada uno de los periodos futuros en los que se espere liquidar o recuperar cantidades significativas de activos o pasivos por los impuestos diferidos.

Información a revelar

- 29.38 Una entidad revelará información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar la naturaleza y el efecto financiero de las consecuencias de los impuestos corrientes y diferidos de transacciones y otros

eventos reconocidos (incluida la promulgación o promulgación sustantiva de tasas y leyes fiscales, como la legislación del Segundo Pilar).

- 29.39 Una entidad deberá revelar separadamente los principales componentes del gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias. Estos componentes del gasto (ingreso) por impuestos pueden incluir:
- (a) gasto (ingreso) por impuesto corriente;
 - (b) cualesquiera ajustes reconocidos en el periodo para el impuesto corriente de periodos anteriores;
 - (c) el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con el nacimiento y reversión de diferencias temporarias;
 - (d) el importe del gasto (ingreso) por impuestos diferidos relacionado con cambios en las tasas fiscales o con la aparición de nuevos impuestos;
 - (e) el importe de los beneficios de carácter fiscal procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en periodos anteriores, que se hayan utilizado para reducir el gasto por impuestos;
 - (f) los ajustes en el gasto (ingreso) por impuestos diferidos que surgen de un cambio en la situación fiscal de la entidad o de sus accionistas;
 - (g) el impuesto diferido surgido de la baja, o la reversión de bajas anteriores, de saldos de activos por impuestos diferidos, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 29.31; y
 - (h) el importe del gasto (ingreso) fiscal, relacionado con los cambios en las **políticas contables** y los **errores** que se han incluido en la determinación del **resultado del periodo**, de acuerdo con la Sección 10, porque no ha podido ser contabilizado de forma retroactiva.
- 29.40 Una entidad revelará la siguiente información de forma separada:
- (a) el total de los impuestos, corrientes y diferidos, relacionados con partidas que se reconocen directamente en otro resultado integral.
 - (b) el importe total de los impuestos, corrientes y diferidos, relacionados con las partidas cargadas o acreditadas directamente a patrimonio.
 - (c) una explicación de cualquier diferencia significativa entre el gasto (ingreso) por impuestos y la ganancia contable multiplicada por la tasa impositiva aplicable. Por ejemplo, estas diferencias pueden surgir de transacciones tales como ingresos de actividades ordinarias que están exentas de impuestos o gastos que no son deducibles para la determinación de la ganancia fiscal (pérdida fiscal).
 - (d) una explicación de los cambios en la tasa o tasas impositivas aplicables, en comparación con las del periodo sobre el que se informa anterior.
 - (e) para cada tipo de diferencia temporaria, y para cada tipo de pérdidas o créditos fiscales:
 - (i) el importe de los pasivos por impuestos diferidos y de los activos por impuestos diferidos al final del periodo sobre el que se informa; y
 - (ii) un análisis de los cambios en los activos por impuestos diferidos y pasivos por impuestos diferidos durante el periodo.
 - (f) el importe (y fecha de validez, si la tuvieran), de las diferencias temporarias deducibles, pérdidas o créditos fiscales no utilizados para los cuales no se hayan reconocido activos por impuestos diferidos en el estado de situación financiera.
 - (g) en las circunstancias descritas en el párrafo 29.33, una explicación de la naturaleza de las consecuencias potenciales que podrían producirse en el impuesto a las ganancias del pago de dividendos a sus accionistas.

29.41 [Eliminado]

Reforma fiscal internacional—Reglas del modelo del Segundo Pilar

- 29.42 La entidad dentro del alcance de la legislación del segundo pilar informará que ha aplicado la excepción a reconocer y revelar información sobre activos y pasivos por impuestos diferidos relacionados con el impuesto a las ganancias del Segundo Pilar (véase el párrafo 29.3A).
- 29.43 La entidad revelará por separado sus gastos (ingresos) por impuestos corrientes relacionados con el impuesto a las ganancias del Segundo Pilar.

Sección 30

Conversión de Moneda Extranjera

Alcance de esta sección

- 30.1 Una entidad puede llevar a cabo actividades en el extranjero de dos formas diferentes. Puede tener transacciones en moneda extranjera o puede tener **negocios en el extranjero**. Además, una entidad puede presentar sus **estados financieros** en una moneda extranjera. Esta sección prescribe cómo incluir las transacciones en moneda extranjera y los negocios en el extranjero, en los estados financieros de una entidad, y cómo convertir los estados financieros a la **moneda de presentación**. La contabilización de **instrumentos financieros** que deriven su valor razonable de variaciones en la tasa de cambio de una moneda extranjera especificada (por ejemplo, contratos de intercambio a término en moneda extranjera) denominados en moneda extranjera y la contabilidad de coberturas de partidas en moneda extranjera se tratan en la Sección 11 *Instrumentos Financieros*.

Moneda funcional

- 30.2 Cada entidad identificará su **moneda funcional**. La moneda funcional de una entidad es la moneda del entorno económico principal en el que opera dicha entidad.
- 30.3 El entorno económico principal en el que opera la entidad es, normalmente, aquél en el que ésta genera y emplea el efectivo. Por lo tanto, los factores más importantes que una entidad considerará al determinar su moneda funcional son los siguientes:
- (a) La moneda:
 - (i) que influya fundamentalmente en los precios de venta de los bienes y servicios (con frecuencia será la moneda en la cual se denominen y liquiden los precios de venta de sus bienes y servicios); y
 - (ii) del país cuyas fuerzas competitivas y regulaciones determinen fundamentalmente los precios de venta de sus bienes y servicios.
 - (b) La moneda que influya fundamentalmente en los costos de la mano de obra, de los materiales y de otros costos de producir los bienes o suministrar los servicios (con frecuencia será la moneda en la cual se denominen y liquiden tales costos).
- 30.4 Los siguientes factores también pueden suministrar evidencia acerca de la moneda funcional de una entidad:
- (a) la moneda en la cual se generan los fondos de las actividades de financiación (la que corresponde a los instrumentos de deuda y **patrimonio** emitidos); y
 - (b) la moneda en que se mantienen los importes cobrados por las actividades de operación.
- 30.5 Se considerarán, además, los siguientes factores al determinar la moneda funcional de un negocio en el extranjero, así como al decidir si esta moneda funcional es la misma que la correspondiente a la entidad que informa (en este contexto, la entidad que informa es la que tiene al negocio en el extranjero como **subsidiaria**, sucursal, **asociada** o **acuerdo conjunto**):
- (a) si las actividades del negocio en el extranjero se llevan a cabo como una extensión de la entidad que informa, en lugar de hacerlo con un grado significativo de autonomía. Un ejemplo de la primera situación es cuando el negocio en el extranjero solo vende bienes importados de la entidad que informa, y remite a esta los importes obtenidos. Un ejemplo de la segunda situación es cuando el negocio acumula efectivo y otras **partidas monetarias**, incurre en **gastos**, genera **ingresos** y toma préstamos, todo sustancialmente en su moneda local.
 - (b) si las transacciones con la entidad que informa constituyen una proporción alta o baja de las actividades del negocio en el extranjero.
 - (c) si los flujos de efectivo de las actividades del negocio en el extranjero afectan directamente a los flujos de efectivo de la entidad que informa, y están disponibles para ser remitidos a la misma.
 - (d) si los flujos de efectivo de las actividades del negocio en el extranjero son suficientes para atender las obligaciones por deudas actuales y esperadas, en el curso normal de la actividad, sin que la entidad que informa deba poner fondos a su disposición.

Estimación de la tasa de cambio de contado cuando una moneda no es convertible (párrafos 30A.12 a 30A.18)

- 30.5A Si, en una fecha de medición, una moneda no es convertible en otra moneda (como se describe en los párrafos 30A.2 a 30A.11), una entidad estimará la tasa de cambio al contado en esa fecha. El objetivo de una entidad al estimar la tasa de cambio de contado es reflejar la tasa a la que se realizaría una transacción de cambio ordenada en la fecha de medición entre los **participantes del mercado** bajo las condiciones económicas imperantes.

Información sobre las transacciones en moneda extranjera en moneda funcional

Reconocimiento inicial

- 30.6 Una transacción en moneda extranjera es una transacción que está denominada o requiere su liquidación en una moneda extranjera, incluyendo transacciones que surgen cuando una entidad:
- (a) compra o vende bienes o servicios cuyo precio se denomina en una moneda extranjera;
 - (b) presta o toma prestados fondos, si los importes correspondientes se establecen a cobrar o pagar en una moneda extranjera; o
 - (c) adquiere o dispone de **activos**, o bien incurre o liquida **pasivos**, siempre que estas operaciones se hayan denominado en moneda extranjera.
- 30.7 En el momento del **reconocimiento** inicial de una transacción en moneda extranjera, una entidad la registrará aplicando al importe de la moneda funcional la tasa de cambio de contado entre la moneda funcional y la moneda extranjera en la fecha de la transacción.
- 30.8 La fecha de una transacción es la fecha en la cual la transacción cumple las condiciones para su reconocimiento, de acuerdo con esta Norma. Por razones de orden práctico, se utiliza a menudo una tasa de cambio aproximada a la existente en el momento de realizar la transacción, por ejemplo, puede utilizarse una tasa media semanal o mensual para todas las transacciones en cada moneda extranjera que tengan lugar durante ese periodo. Sin embargo, cuando las tasas de cambio varían de forma significativa, resultará inadecuado el uso de la tasa promedio del periodo.
- 30.8A Cuando una entidad paga o recibe una contraprestación por adelantado en una moneda extranjera, reconoce un activo no monetario o un pasivo no monetario. La tasa de cambio que debe utilizarse en el reconocimiento inicial del activo, gasto o ingreso correspondiente (o parte de él) es la tasa de cambio en la fecha en que la entidad reconoció inicialmente el activo no monetario o el pasivo no monetario derivado del pago o la recepción de una contraprestación anticipada. Si existen múltiples pagos o cobros anticipados, la entidad determinará una fecha de la transacción para cada pago o cobro de la contraprestación anticipada.

Información al final de los periodos posteriores sobre los que se informa

- 30.9 Al final de cada **periodo sobre el que se informa**, la entidad:
- (a) convertirá las partidas monetarias en moneda extranjera utilizando la tasa de **cambio de cierre** tasa de cambio de cierre;
 - (b) convertirá las partidas no monetarias que se midan en términos de costo histórico en una moneda extranjera, utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción; y
 - (c) convertirá las partidas no monetarias que se midan al **valor razonable** en una moneda extranjera, utilizando las tasas de cambio en la fecha en que se determinó dicho valor razonable.
- 30.10 Una entidad reconocerá, en los **resultados del periodo** en que aparezcan, las diferencias de cambio que surjan al liquidar las partidas monetarias o al convertir las partidas monetarias a tasas diferentes de las que se utilizaron para su conversión en el reconocimiento inicial durante el periodo o en periodos anteriores, excepto por lo descrito en el párrafo 30.13.
- 30.11 Cuando otra sección de esta Norma requiera que se reconozca ganancia o pérdida procedente de una partida no monetaria en **otro resultado integral**, una entidad reconocerá cualquier componente del cambio de esa ganancia o pérdida en otro resultado integral. Por el contrario, cuando una ganancia o pérdida en una partida

no monetaria se reconozca en resultados, una entidad reconocerá cualquier componente del cambio de esa ganancia o pérdida en los resultados del periodo.

Inversión neta en un negocio en el extranjero

- 30.12 Una entidad puede tener partidas monetarias por cobrar o pagar a un negocio en el extranjero. Una partida cuya liquidación no está contemplada ni sea probable que ocurra en el futuro previsible es, en esencia, una parte de la inversión neta de la entidad en ese negocio en el extranjero, y se contabilizará de acuerdo con el párrafo 30.13. Estas partidas monetarias pueden incluir préstamos o cuentas por cobrar a largo plazo. No se incluyen las cuentas de deudores o acreedores comerciales.
- 30.13 Las diferencias de cambio surgidas en una partida monetaria, que forme parte de la inversión neta en un negocio en el extranjero de la entidad que informa, se reconocerán en los resultados de los **estados financieros separados** de esa entidad, o en los estados financieros individuales del negocio en el extranjero, según resulte apropiado. En los estados financieros que contengan al negocio en el extranjero y a la entidad que informa (por ejemplo, los **estados financieros consolidados** cuando el negocio en el extranjero sea una subsidiaria), estas diferencias de cambio se reconocerán inicialmente en otro resultado integral y se presentarán como un componente del patrimonio. No se volverán a reconocer en resultados del periodo en el momento de la disposición de la inversión neta.

Cambio de moneda funcional

- 30.14 Cuando se produzca un cambio en la moneda funcional de una entidad, ésta aplicará los procedimientos de conversión que sean aplicables a la nueva moneda funcional de forma prospectiva, desde la fecha del cambio.
- 30.15 Como se destacó en los párrafos 30.2 a 30.5, la moneda funcional de una entidad reflejará las transacciones, sucesos y condiciones subyacentes que son relevantes para la misma. Por consiguiente, una vez que se haya determinado la moneda funcional, sólo podrá cambiarse si se modifican las mismas. Por ejemplo, un cambio en la moneda que influya de forma determinante en los precios de venta de los bienes y servicios podría inducir un cambio en la moneda funcional de la entidad.
- 30.16 El efecto de un cambio de moneda funcional se contabilizará de forma prospectiva. En otras palabras, una entidad convertirá todas las partidas a la nueva moneda funcional utilizando la tasa de cambio en la fecha en que se produzca la modificación. Los importes convertidos resultantes para partidas no monetarias se tratarán como sus costos históricos.

Utilización de una moneda de presentación distinta de la moneda funcional

Conversión a la moneda de presentación

- 30.17 Una entidad puede presentar sus estados financieros en cualquier moneda (o monedas). Si la moneda de presentación difiere de la moneda funcional de la entidad, ésta convertirá sus partidas de ingresos y gastos y de **situación financiera** a la moneda de presentación elegida. Por ejemplo, cuando un **grupo** está formado por entidades individuales con monedas funcionales diferentes, las partidas de ingresos y gastos y la situación financiera de cada entidad se expresarán en una moneda común, de forma que puedan presentarse estados financieros consolidados.
- 30.18 Una entidad, cuya moneda funcional no se corresponda con la moneda de una economía hiperinflacionaria, convertirá sus resultados y situación financiera a una moneda de presentación diferente utilizando los siguientes procedimientos:
- los activos y pasivos de cada uno de los **estados de situación financiera** presentados (es decir, incluyendo las cifras comparativas), se convertirán a la tasa de cambio de cierre en la fecha del correspondiente estado de situación financiera;
 - los ingresos y gastos para cada **estado del resultado integral** (es decir, incluyendo las cifras comparativas), se convertirán a las tasas de cambio en la fecha de la transacción; y
 - todas las diferencias de cambio resultantes se reconocerán en otro resultado integral y presentarán como un componente de patrimonio. No se reclasificarán posteriormente al resultado del periodo.

- 30.19 Por razones prácticas, una entidad puede utilizar una tasa que aproxime las tasas de cambio en las fechas de las transacciones, por ejemplo una tasa de cambio media del periodo, para convertir las partidas de ingreso y gasto. Sin embargo, cuando las tasas de cambio varían de forma significativa, resultará inadecuado el uso de la tasa promedio del periodo.
- 30.20 Las diferencias de cambio a las que se refiere el párrafo 30.18(c) proceden de:
- (a) la conversión de los gastos e ingresos a las tasas de cambio en las fechas de las transacciones, y la de los activos y pasivos a la tasa de cambio de cierre; y
 - (b) la conversión del activo neto inicial a una tasa de cambio de cierre que sea diferente de la tasa utilizada en el cierre anterior.
- Cuando las diferencias de cambio se refieren a un negocio en el extranjero que se consolida, pero que no está participado en su totalidad, las diferencias de cambio acumuladas surgidas de la conversión que sean atribuibles a la **participación no controladora** se distribuirán a dicha participación no controladora y se reconocerán como parte de ella en el estado de situación financiera consolidado.
- 30.21 Una entidad, cuya moneda funcional sea la moneda de una economía hiperinflacionaria, convertirá sus resultados y situación financiera a una moneda de presentación diferente utilizando los procedimientos que se especifican en la Sección 31 *Hiperinflación*.

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

- 30.22 Al incorporar los activos, pasivos, ingresos y gastos de un negocio en el extranjero a los de la entidad que informa, la entidad seguirá los procedimientos normales de consolidación, tal como la eliminación de los saldos y transacciones intragrupo de una subsidiaria (véase la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados*) y los procedimientos de conversión establecidos en los párrafos 30.17 a 30.21. Sin embargo, un activo (o pasivo) monetario intragrupo, ya sea a corto o a largo plazo, no puede ser eliminado contra el correspondiente pasivo (o activo) intragrupo, sin mostrar los resultados de las fluctuaciones de la moneda en los estados financieros consolidados. Esto es así porque la partida monetaria representa un compromiso de convertir una moneda en otra, lo que expone a la entidad que informa a una ganancia o pérdida por las fluctuaciones de las monedas. Por consiguiente, en los estados financieros consolidados, una entidad que informa continuará reconociendo esta diferencia de cambio en los resultados o, si surge de las circunstancias descritas en el párrafo 30.13, la entidad procederá a reconocerla como otro resultado integral.
- 30.23 Tanto la **plusvalía** surgida por la adquisición de un negocio en el extranjero, como los ajustes del valor razonable practicados al **importe en libros** de los activos y pasivos, a consecuencia de la adquisición de un negocio en el extranjero, se deben tratar como activos y pasivos del mismo. Así, éstos se expresarán en la moneda funcional del negocio en el extranjero, y que se convertirán a la tasa de cambio de cierre, de acuerdo con el párrafo 30.18.

Información a revelar

- 30.24 En los párrafos 30.26 y 30.27, las referencias a la “moneda funcional” se aplicarán, en el caso de un grupo, a la moneda funcional de la **controladora**.
- 30.25 Una entidad revelará la siguiente información:
- (a) el importe de las diferencias de cambio reconocidas en el resultado durante el periodo, con excepción de las procedentes de los instrumentos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados, de acuerdo con la Sección 11 *Instrumentos Financieros*; y
 - (b) el importe de las diferencias de cambio que surjan durante el periodo y que se clasifiquen en un componente separado del patrimonio al final del periodo.
- 30.26 Una entidad revelará la moneda en la cual se presentan los estados financieros. Cuando la moneda de presentación sea diferente de la moneda funcional, una entidad señalará este hecho y revelará la moneda funcional y la razón de utilizar una moneda de presentación diferente.
- 30.27 Cuando se produzca un cambio en la moneda funcional de la entidad que informa o de algún negocio en el extranjero significativo, la entidad revelará este hecho, así como la razón de dicho cambio en la moneda funcional.
- 30.28 Cuando una entidad estime una tasa de cambio al contado porque una moneda no es convertible en otra moneda (véase el párrafo 30.5A), la entidad revelará:

- (a) la moneda y una descripción de las restricciones que dan lugar a que dicha moneda no sea convertible en otra;
- (b) una descripción de las transacciones afectadas;
- (c) el importe en libros de los activos y pasivos afectados;
- (d) las tasas de cambio de contado usadas y si dichas tasas son:
 - (i) tasas de cambio observables sin ajuste (véanse los párrafos 30A.13 a 30A.17); o
 - (ii) las tasas de cambio de contado estimadas mediante otra técnica de estimación (véase el párrafo 30A.18); y
- (e) información sobre el proceso de estimación, incluyendo información cualitativa y cuantitativa sobre los datos de entrada y los supuestos utilizados.

30.29 Cuando la moneda funcional de un negocio en el extranjero no sea convertible en la moneda de presentación de la entidad o la moneda de presentación no sea convertible en la moneda funcional de una operación en el extranjero, la entidad revelará:

- (a) el nombre del negocio en el extranjero;
- (b) si el negocio en el extranjero es una subsidiaria, una entidad controlada de forma conjunta, una asociada o una sucursal;
- (c) el lugar principal de negocios del negocio en el extranjero;
- (d) información financiera resumida sobre el negocio en el extranjero; y
- (e) la naturaleza y condiciones de los acuerdos contractuales que podrían requerir que la entidad proporcione apoyo financiero al negocio en el extranjero, incluyendo sucesos o circunstancias que podrían exponer a la entidad a una pérdida.

Apéndice de la Sección 30

Guía de aplicación

Este Apéndice es una parte integral de la Sección 30.

Intercambiabilidad

- 30A.1 El propósito de esta guía de aplicación es ayudar a las entidades a evaluar si una moneda es convertible (véanse los párrafos 30A.2 a 30A.11) a y estimar la tasa de cambio al contado cuando una moneda no es convertible (véanse los párrafos 30A.12 a 30A.18).

Paso 1—Evaluación de si una moneda es convertible

- 30A.2 Una moneda es convertible en otra moneda cuando una entidad es capaz de obtener la otra moneda en un plazo que permite un retraso administrativo normal y a través de un mercado o mecanismo de cambio en el que una transacción de intercambio crearía derechos u obligaciones exigibles. Una entidad evalúa si una moneda es convertible en otra moneda:
- (a) en una fecha de medición; y
 - (b) para un propósito especificado.
- 30A.3 Si una entidad no puede obtener más que un importe insignificante de la otra moneda en la fecha de medición para el fin especificado, la moneda no es convertible en la otra moneda.
- 30A.4 Una entidad podría determinar que una moneda no es convertible en otra moneda, aunque esa otra moneda pudiera ser convertible en el otro sentido. Por ejemplo, una entidad podría determinar que la moneda MP no es convertible en la moneda ML, aunque la moneda ML sea convertible en la moneda MP.

Marco temporal

- 30A.5 Una tasa de cambio de contado es la tasa de cambio utilizada en las transacciones con entrega inmediata. Sin embargo, una transacción de cambio puede no completarse de forma instantánea, debido a requerimientos legales o de regulación o por razones prácticas tales como vacaciones oficiales. Un retraso administrativo normal para obtener la otra moneda no impide que una moneda sea convertible en otra. Qué constituye un retraso administrativo normal depende de los hechos y circunstancias en torno a la transacción de intercambio.

Capacidad para obtener la otra moneda

- 30A.6 Al evaluar si una moneda es convertible en otra, una entidad considerará su capacidad para obtener la otra moneda, (directa o indirectamente) y en lugar de su intención o decisión de hacerlo. Por ejemplo, sujeto a los otros requerimientos de los párrafos 30A.2 a 30A.11, independientemente de si la entidad pretende o decide obtener moneda MP, la moneda MC es convertible en moneda MP si la entidad es capaz o bien (directamente) de cambiar MC por MP, o bien (indirectamente) de cambiar MC por otra moneda (MF) y luego cambiar MF por MP.

Mercados o mecanismos de cambio

- 30A.7 Al evaluar si una moneda es convertible en otra, una entidad considerará solo mercados o mecanismos de cambio en los que una transacción para cambiar la moneda por la otra crearía derechos y obligaciones exigibles. La exigibilidad es un tema legal. Si una transacción de cambio en un mercado o mecanismo de mercado crearía derechos y obligaciones exigibles depende de los hechos y circunstancias en torno a la transacción de intercambio.

Propósito de obtener la otra moneda

- 30A.8 Las tasas de cambio pueden variar en función del uso que se vaya a dar a la moneda. Por ejemplo, las autoridades competentes de una jurisdicción podrían fijar una tasa de cambio preferente para las importaciones de bienes específicos y una tasa de cambio "de penalización" para los pagos de dividendos a otras jurisdicciones.

- 30A.9 En consecuencia, el hecho de que una moneda sea convertible en otra moneda podría depender de la finalidad para la que una entidad obtiene (o hipotéticamente podría necesitar obtener) la otra moneda. Al evaluar la convertibilidad, la entidad asumirá que su propósito al obtener la otra moneda es:
- (a) realizar o liquidar transacciones, activos o pasivos individuales en moneda extranjera cuando la entidad informa sobre transacciones en moneda extranjera en su moneda funcional (véanse los párrafos 30.6 a 30.11 y 30.14 a 30.16).
 - (b) realizar o liquidar sus activos netos o pasivos netos cuando la entidad utilice una moneda de presentación distinta de su moneda funcional (véanse los párrafos 30.17 a 30.21). Los activos netos de la entidad pueden realizarse, por ejemplo, mediante el pago de dividendos a sus accionistas o la disposición de la inversión en la entidad por parte de sus accionistas.
 - (c) realizar o liquidar su inversión neta en el negocio en el extranjero cuando la entidad convierta los resultados y la situación financiera de un negocio en el extranjero en la moneda de presentación (véanse los párrafos 30.22 a 30.23). La inversión neta de la entidad en un negocio en el extranjero puede realizarse, por ejemplo, mediante la percepción de dividendos del negocio en el extranjero o la disposición de la inversión en el negocio en el extranjero.
- 30A.10 La entidad evaluará si una moneda es convertible en otra moneda de forma separada para cada uno de los fines especificados en el párrafo 30A.9.

Capacidad de obtener solo cantidades limitadas de la otra moneda

- 30A.11 Una moneda no es convertible en otra moneda en la fecha de medición si, para un propósito especificado en el párrafo 30A.9, una entidad no puede obtener más que un importe insignificante de la otra moneda. Por ejemplo, una entidad con una moneda funcional ML tiene pasivos denominados en moneda MF. La entidad evalúa si el importe total de MF que puede obtener para liquidar esos pasivos no es más que un importe insignificante comparado con el importe agregado (la suma) de sus saldos de pasivos denominados en MF.

Paso 2—Estimar la tasa de cambio de contado cuando una moneda no es convertible (párrafo 30.5A)

- 30A.12 Esta Norma no especifica cómo estima la entidad la tasa de cambio de contado cuando una moneda no es convertible. Al estimar la tasa de cambio de contado para cumplir el objetivo del párrafo 30.5A, se permite a la entidad utilizar:
- (a) tasas de cambio observables sin ajuste (véanse los párrafos 30A.13 a 30A.17); o
 - (b) otra técnica de estimación (véase el párrafo 30A.18).

Uso de una tasa de cambio observable sin ajuste

- 30A.13 Entre los ejemplos de una tasa de cambio observable no ajustada se incluyen:
- (a) una tasa de cambio al contado para un propósito distinto de aquel para el que la entidad evalúa la convertibilidad (véanse los párrafos 30A.14 y 30A.15); y
 - (b) la primera tasa de cambio a la que una entidad puede obtener la otra moneda para el propósito especificado después de que se restablezca la convertibilidad de la moneda (primera tasa de cambio posterior) (véanse los párrafos 30A.16 y 30A.17).

Uso de una tasa de cambio observable para otro propósito

- 30A.14 Una moneda que no es convertible en otra para un propósito podría ser convertible en esa moneda para otro propósito. Por ejemplo, una entidad podría ser capaz de obtener una moneda para importar bienes específicos, pero no para pagar dividendos. En tales situaciones, la entidad podría concluir que una tasa de cambio observable con otro propósito cumple el objetivo descrito en el párrafo 30.5A.
- 30A.15 Una tasa de cambio observable para otro propósito podría no reflejar las condiciones económicas imperantes cuando, por ejemplo:
- (a) la tasa incluye un "incentivo" o una "penalización" establecidos para animar, o disuadir, a las entidades de obtener la otra moneda para propósitos particulares;
 - (b) una entidad puede obtener la otra moneda solo para propósitos limitados (por ejemplo, importar suministros de emergencia);

- (c) la tasa se establece mediante intervenciones regulares de las autoridades competentes; o
- (d) la tasa se mantiene invariable a lo largo del tiempo en lugar de actualizarse diariamente (o con mayor frecuencia).

Uso de la primera tasa de cambio posterior

- 30A.16 Una moneda que no es convertible en otra moneda en la fecha de medición para un propósito especificado podría convertirse posteriormente en convertible en esa moneda para ese propósito. En tales situaciones, la entidad podría concluir que la primera tasa de cambio posterior cumple el objetivo descrito en el párrafo 30.5A.
- 30A.17 La primera tasa de cambio posterior podría no reflejar las condiciones económicas imperantes cuando, por ejemplo:
 - (a) la fecha en la que se restablece la convertibilidad es muy posterior a la fecha de medición; o
 - (b) una economía está sujeta a la hiperinflación o a una inflación elevada y los precios suelen cambiar rápidamente, quizá varias veces al día.

Uso de otra técnica de estimación

- 30A.18 Una entidad que utilice otra técnica de estimación está autorizada a utilizar cualquier tasa de cambio observable—incluyendo tasas de transacciones de cambio en mercados o mecanismos de cambio que no creen derechos u obligaciones exigibles—y ajustar esa tasa, según sea necesario, para cumplir el objetivo descrito en el párrafo 30.5A.

Sección 31

Hiperinflación

Alcance de esta sección

31.1 Esta Sección se aplicará a una entidad cuya **moneda funcional** sea la moneda de una economía hiperinflacionaria. Requiere que una entidad prepare los **estados financieros** que hayan sido ajustados por los efectos de la hiperinflación.

Economía hiperinflacionaria

31.2 Esta Sección no establece una tasa absoluta a partir de la cual se considera a una economía como hiperinflacionaria. Una entidad realizará ese juicio considerando toda la información disponible, incluyendo, pero no limitándose a, los siguientes indicadores de posible hiperinflación:

- (a) la población, en general, prefiere conservar su riqueza en forma de **activos** no monetarios, o bien en una moneda extranjera relativamente estable; además, las cantidades de moneda local obtenidas son invertidas inmediatamente para mantener la capacidad adquisitiva de la misma.
- (b) la población, en general, no toma en consideración las cantidades monetarias en términos de moneda local, sino que las ve en términos de otra moneda extranjera relativamente estable; los precios pueden establecerse en esta otra moneda.
- (c) las ventas y compras a crédito tienen lugar a precios que compensan la pérdida de poder adquisitivo esperada durante el aplazamiento, incluso cuando el periodo es corto.
- (d) las tasas de interés, salarios y precios se ligan a la evolución de un índice de precios.
- (e) la tasa acumulada de inflación a lo largo de tres años se aproxima o sobrepasa el 100 por ciento.

Unidad de medida en los estados financieros

31.3 Todos los importes de los estados financieros de una entidad, cuya moneda funcional sea la de una economía hiperinflacionaria, deberán expresarse en términos de la unidad de medida corriente al final del **periodo sobre el que se informa**. La información comparativa para el periodo anterior, requerida por el párrafo 3.14, y cualquier otra información presentada referente a otros periodos anteriores, deberá también quedar establecida en términos de la unidad de medida corriente en la **fecha de presentación**.

31.4 La reexpresión de los estados financieros, de acuerdo con lo establecido en esta sección, requiere el uso de un índice general de precios que refleje los cambios en el poder adquisitivo general. En la mayoría de las economías existe un índice general de precios reconocido, normalmente elaborado por el gobierno, que las entidades seguirán.

Procedimientos para reexpresar los estados financieros a costo histórico

Estado de situación financiera

31.5 Los importes del **estado de situación financiera** no expresados todavía en términos de la unidad de medida corriente al final del periodo sobre el que se informa se reexpresarán aplicando un índice general de precios.

31.6 Las **partidas monetarias** no serán reexpresadas, puesto que ya se encuentran expresadas en la unidad de medida corriente al cierre del periodo sobre el que se informa. Son partidas monetarias el dinero conservado y las partidas a recibir o pagar en metálico.

31.7 Los **activos** y **pasivos** vinculados mediante acuerdos a cambios en los precios, tales como los bonos y préstamos indexados, se ajustarán en función del acuerdo y se presentarán con este importe ajustado en el estado de situación financiera reexpresado.

31.8 Todos los demás activos y pasivos son de carácter no monetario:

- (a) algunas partidas no monetarias se registrarán según sus importes corrientes al final del periodo sobre el que se informa, tales como el valor neto realizable o el **valor razonable**, de forma que no es necesario reexpresarlas. Todos los demás activos y pasivos serán reexpresados.
 - (b) la mayoría de las partidas no monetarias se llevan al costo o al costo menos la **depreciación** acumulada; por ello se expresan en importes corrientes en su fecha de adquisición. El costo reexpresado de cada partida, o el costo menos la depreciación, se determina aplicando a su costo histórico y a la depreciación acumulada la variación de un índice general de precios desde la fecha de adquisición hasta el cierre del periodo sobre el que se informa.
 - (ba) algunas partidas no monetarias se llevan según valores corrientes en fechas distintas a la de la adquisición o de la fecha de presentación, por ejemplo, las **propiedades, planta y equipo** que se han revaluado en una fecha previa. En tales casos, los **importes en libros** se reexpresarán desde la fecha de la revaluación.
 - (c) el importe reexpresado de una partida no monetaria se reducirá, de acuerdo con la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*, cuando exceda de su **importe recuperable**.
- 31.9 Al comienzo del primer periodo de aplicación de esta Sección, los componentes del **patrimonio** de los propietarios, excepto las ganancias acumuladas y cualquier superávit de revaluación, se reexpresarán aplicando un índice general de precios a las diferentes partidas, desde la fecha en que fueron aportados, o desde el momento en que surgieron por cualquier otra vía. Por su parte, cualquier superávit de revaluación surgido con anterioridad se eliminará. Las ganancias acumuladas reexpresadas se derivarán a partir del resto de importes del estado de situación financiera.
- 31.10 Al final del primer periodo y en los periodos posteriores, se reexpresarán todos los componentes del patrimonio de los **propietarios**, aplicando un índice general de precios desde el principio del periodo, o desde la fecha de aportación si es posterior. Los cambios habidos, durante el periodo, en el patrimonio se revelarán de acuerdo con la Sección 6 *Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas*.

Estado del resultado integral y estado de resultados

- 31.11 Todas las partidas del **estado del resultado integral** (y del **estado de resultados**, si se presenta) se expresarán en la unidad de medida corriente al final del periodo sobre el que se informa. Por ello, todos los importes necesitarán ser reexpresados aplicando la variación en el índice general de precios desde la fecha en que las partidas de **ingresos** y **gastos** fueron reconocidas inicialmente en los estados financieros. Si la inflación general es aproximadamente homogénea durante el periodo, y las partidas de ingresos y gastos también son aproximadamente similares a lo largo del periodo, puede ser apropiado emplear una tasa media de inflación.

Estado de flujos de efectivo

- 31.12 Una entidad expresará todas las partidas del **estado de flujos de efectivo** en términos de la unidad de medida corriente al final del periodo sobre el que se informa.

Pérdidas o ganancias derivadas de la posición monetaria neta

- 31.13 En un periodo de inflación, toda entidad que mantenga un exceso de activos monetarios sobre pasivos monetarios perderá poder adquisitivo, y toda entidad que mantenga un exceso de pasivos monetarios sobre activos monetarios ganará poder adquisitivo, siempre que tales partidas no se encuentren sujetas a un índice de precios. Una entidad incluirá en **resultados del periodo** la ganancia o pérdida en la posición monetaria neta. Una entidad compensará el ajuste a esos activos y pasivos vinculados por un acuerdo a cambios en los precios realizado de acuerdo con el párrafo 31.7, con la ganancia o pérdida en la posición monetaria neta.

Economías que dejan de ser hiperinflacionarias

- 31.14 Cuando una economía deje de ser hiperinflacionaria y una entidad deje de preparar y presentar los estados financieros elaborados de acuerdo con lo establecido en esta sección, los importes expresados en la **moneda de presentación**, al final del periodo anterior a aquel sobre el que se informa, se utilizarán como base para los importes en libros de los estados financieros posteriores.

Información a revelar

- 31.15 Una entidad a la que sea aplicable esta sección revelará lo siguiente:
- (a) el hecho de que los estados financieros y otros datos de periodos anteriores hayan sido reexpresados para tener en cuenta los cambios en el poder adquisitivo general de la moneda funcional;
 - (b) la identidad y el nivel del índice de precios en la fecha de presentación y los cambios durante el periodo actual y el periodo anterior sobre los que se informa; y
 - (c) el importe de la ganancia o pérdida en las partidas monetarias.

Sección 32

Hechos Ocurredos después del Periodo sobre el que se Informa

Alcance de esta sección

32.1 Esta Sección define los hechos ocurridos después del **periodo sobre el que se informa** y establece los principios para el reconocimiento, medición y revelación de esos hechos.

Definición de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa

32.2 Los hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa son todos los hechos, favorables o desfavorables, que se han producido entre el final del periodo sobre el que informa y la fecha de autorización de los **estados financieros** para su emisión. Existen dos tipos de hechos:

- (a) los que proporcionan evidencia de las condiciones que existían al final del periodo sobre el que informa (hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que implican ajuste); y
- (b) los que indican condiciones que surgieron después del periodo sobre el que informa (hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste).

32.3 Los hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa incluirán todos los hechos hasta la fecha en que los estados financieros queden autorizados para su emisión, incluso si esos hechos tienen lugar después del anuncio público de los **resultados del periodo** o de otra información financiera específica.

Reconocimiento y medición

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

32.4 Una entidad ajustará los importes reconocidos en sus estados financieros, incluyendo la información a revelar relacionada, para los hechos que impliquen ajuste y hayan ocurrido después del periodo sobre el que se informa.

32.5 Los siguientes son ejemplos de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que implican ajuste, y por tanto requieren que una entidad ajuste los importes reconocidos en sus estados financieros, o que reconozca partidas no reconocidas con anterioridad:

- (a) la resolución de un litigio judicial, después del periodo sobre el que se informa, que confirma que la entidad tenía una obligación presente al final del periodo sobre el que se informa. La entidad ajustará cualquier **provisión** reconocida con anterioridad respecto a ese litigio judicial, de acuerdo con la Sección 21 *Provisiones y Contingencias*, o reconocerá una nueva provisión. La entidad no revelará un mero **pasivo contingente**. En su lugar, la resolución del litigio proporcionará evidencia adicional a ser considerada para determinar la provisión que debería reconocerse al final del periodo sobre el que se informa, de acuerdo con la Sección 21.
- (b) la recepción de información, después del periodo sobre el que se informa, que indique el deterioro del valor de un **activo** al final del periodo sobre el que se informa, o de que el importe de una pérdida por **deterioro de valor** anteriormente reconocido para ese activo necesitará ajustarse. Por ejemplo:
 - (i) la situación de quiebra de un cliente, ocurrida después del periodo sobre el que se informa, generalmente confirma que al final del periodo sobre el que se informa existía una pérdida sobre la cuenta comercial por cobrar, y por tanto que la entidad necesita ajustar el **importe en libros** de dicha cuenta; y
 - (ii) la venta de **inventarios**, después del periodo sobre el que se informa, puede aportar evidencia sobre sus precios de venta al final de periodo sobre el que se informa, con el propósito de evaluar el deterioro del valor en esa fecha.

- (c) la determinación, después del final del periodo sobre el que se informa, del costo de activos adquiridos o del importe de ingresos por activos vendidos antes del final del periodo sobre el que se informa.
- (d) la determinación, después del final del periodo sobre el que se informa, del importe de la participación en las ganancias netas o de los pagos por incentivos, si al final del periodo sobre el que se informa la entidad tiene una **obligación implícita** o de carácter legal, de efectuar estos pagos, como resultado de hechos anteriores a esa fecha (véase la Sección 28 *Beneficios a los Empleados*).
- (e) el descubrimiento de fraudes o **errores** que demuestren que los estados financieros eran incorrectos.

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

- 32.6 Una entidad no ajustará los importes reconocidos en sus estados financieros, para reflejar hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa si estos hechos no implican ajuste.
- 32.7 Son ejemplos de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste:
- (a) la reducción en el valor de mercado de las inversiones, ocurrida entre el final del periodo sobre el que se informa y la fecha de autorización de los estados financieros para su emisión. La caída del valor de mercado no está, normalmente, relacionada con la condición de las inversiones al final del periodo sobre el que se informa, sino que refleja circunstancias acaecidas posteriormente. Por tanto, una entidad no ajustará los importes reconocidos en sus estados financieros para estas inversiones. De forma similar, la entidad no actualizará los importes revelados sobre las inversiones hasta el final del periodo sobre el que se informa, aunque pudiera ser necesario revelar información adicional de acuerdo con lo establecido en el párrafo 32.10.
 - (b) un importe que pase a ser exigible como resultado de una sentencia o una resolución favorable de un litigio judicial después de la **fecha sobre la que se informa**, pero antes de que se publiquen los estados financieros. Esto sería de un **activo contingente** en la fecha sobre la que se informa (véase el párrafo 21.13) y se podría requerir revelar información, según lo establecido en el párrafo 21.16. Sin embargo, el acuerdo sobre el importe de daños, alcanzado antes de la fecha sobre la que se informa, como resultado de una sentencia, pero que no se hubiese reconocido anteriormente porque el importe no se podía medir con fiabilidad, puede constituir un hecho que implique ajuste.

Dividendos

- 32.8 Si una entidad acuerda distribuir dividendos a los tenedores de sus instrumentos de **patrimonio** después del final del periodo sobre el que se informa, no reconocerá esos dividendos como un **pasivo** al final del periodo sobre el que se informa. El importe del dividendo se puede presentar como un componente segregado de ganancias acumuladas al final del periodo sobre el que se informa.

Información a revelar

Fecha de autorización para la emisión

- 32.9 Una entidad revelará la fecha en que los estados financieros han sido autorizados para su emisión y quién ha concedido esa autorización. Si **los propietarios** de la entidad u otros tienen poder para modificar los estados financieros tras la publicación, la entidad revelará ese hecho.

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

- 32.10 Una entidad revelará la siguiente información para cada categoría de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste:
- (a) la naturaleza del evento; y
 - (b) una estimación de sus efectos financieros, o un pronunciamiento de que no se puede realizar esta estimación.

- 32.11 Los siguientes son ejemplos de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste, si bien por lo general darían lugar a revelar información; la información a revelar reflejará información conocida después del final del periodo sobre el que se informa, pero antes de que se autorice la emisión de los estados financieros:
- (a) una **combinación de negocios** importante o la disposición de una **subsidiaria** importante;
 - (b) el anuncio de un plan para discontinuar una operación;
 - (c) las compras de activos muy importantes, las disposiciones o planes para la disposición de activos, o la expropiación de activos importantes por parte del gobierno;
 - (d) la destrucción por incendio de una planta de producción importante;
 - (e) el anuncio, o el inicio de la implementación, de una reestructuración importante;
 - (f) las emisiones o recompras de instrumentos de deuda o de patrimonio de una entidad;
 - (g) las variaciones anormalmente grandes en los precios de los activos o en las tasas de cambio de alguna moneda extranjera;
 - (h) cambios en las tasas impositivas o en las leyes fiscales, aprobadas o anunciadas, que tengan un efecto significativo en los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos;
 - (i) la aceptación de compromisos o pasivos contingentes de cierta importancia, por ejemplo, al otorgar garantías por importe significativo; y
 - (j) el inicio de litigios importantes, surgidos exclusivamente como consecuencia de eventos ocurridos después del final del periodo sobre el que se informa.

Sección 33

Información a Revelar sobre Partes Relacionadas

Alcance de esta sección

- 33.1 Esta sección requiere que una entidad incluya en sus **estados financieros** la información a revelar que sea necesaria para llamar la atención sobre la posibilidad de que su **situación financiera** y su **resultado del periodo** puedan verse afectados por la existencia de **partes relacionadas**, así como por transacciones y saldos pendientes con estas partes.

Definición de parte relacionada

- 33.2 Una **parte relacionada** es una persona o entidad que está relacionada con la **entidad que informa**:
- (a) una persona o un **familiar cercano de la familia de esa persona** está relacionada con una entidad que informa si esa persona:
 - (i) es un miembro del personal clave de la gerencia de la entidad que informa o de una **controladora** de la entidad que informa;
 - (ii) ejerce **control** o **control conjunto** sobre la entidad que informa; o
 - (iii) ejerce influencia significativa sobre la entidad que informa.
 - (b) una entidad está relacionada con una entidad que informa si le son aplicables cualquiera de las condiciones siguientes:
 - (i) la entidad y la entidad que informa son miembros del mismo **grupo** (lo cual significa que cada controladora, subsidiaria u otra **subsidiaria** de la misma controladora, son partes relacionadas entre sí).
 - (ii) una entidad es una **asociada** o una **entidad controlada de forma conjunta** de la otra entidad (o una asociada o una entidad controlada de forma conjunta de un miembro de un grupo del que la otra entidad es miembro).
 - (iii) ambas entidades son entidades controladas de forma conjunta de la misma tercera entidad.
 - (iv) una entidad es una entidad controlada de forma conjunta de una tercera entidad, y la otra entidad es una asociada de la tercera entidad.
 - (v) la entidad es un **plan de beneficios post-empleo** para los trabajadores de la entidad que informa o de una entidad que sea parte relacionada de ésta. Si la propia entidad que informa es un plan, los empleadores patrocinadores también son parte relacionada de la entidad que informa.
 - (vi) la entidad está controlada o controlada conjuntamente por una persona identificada en (a).
 - (vii) la entidad o cualquier miembro de un grupo del cual es parte proporciona servicios del personal clave de la gerencia a la entidad que informa o a la controladora de la entidad que informa.
 - (viii) una persona identificada en (a)(ii) tiene influencia significativa sobre la entidad o es un miembro del personal clave de la gerencia de la entidad (o de una controladora de la entidad).
- 33.3 Al considerar cada posible relación entre partes relacionadas, una entidad evaluará la esencia de la relación, y no solamente su forma legal.
- 33.4 En el contexto de esta Norma, los siguientes casos no se consideran necesariamente partes relacionadas:
- (a) dos entidades que simplemente tienen en común un administrador u otra persona clave de la gerencia;
 - (b) dos partes por el mero hecho de compartir el control conjunto sobre una entidad controlada de forma conjunta;

- (c) cualquiera de los siguientes, simplemente en virtud de sus relaciones normales con la entidad (aun cuando puedan afectar la libertad de acción de una entidad o participar en su proceso de toma de decisiones):
 - (i) proveedores de financiación;
 - (ii) sindicatos;
 - (iii) entidades de servicios públicos; o
 - (iv) departamentos y agencias gubernamentales.
- (d) un cliente, proveedor, franquiciador, distribuidor o agente en exclusiva con los que la entidad realice un volumen significativo de transacciones, simplemente en virtud de la dependencia económica resultante de las mismas.

Información a revelar

Información a revelar de las relaciones con la parte controladora

- 33.5 Deberán revelarse las relaciones entre una controladora y sus subsidiarias con independencia de que haya habido **transacciones entre dichas partes relacionadas**. Una entidad revelará el nombre de su controladora y, si fuera diferente, el de la parte controladora última del grupo. Si ni la controladora de la entidad ni la parte controladora última del grupo elaboran estados financieros disponibles para uso público, se revelará también el nombre de la controladora próxima más importante que lo hace (si la hay).

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

- 33.6 Personal clave de la gerencia son las personas que tienen autoridad y responsabilidad para planificar, dirigir y controlar las actividades de la entidad, directa o indirectamente, incluyendo cualquier administrador (sea o no ejecutivo) u órgano de gobierno equivalente de esa entidad. Remuneraciones son todos los beneficios a los empleados (tal como se define en la Sección 28 *Beneficios de los Empleados*) incluyendo los que tengan la forma de pagos basados en acciones (véase la Sección 26 *Pagos basados en Acciones*). Los beneficios a los empleados incluyen todas las formas de contraprestaciones pagadas, por pagar o suministradas por la entidad, o en su nombre (por ejemplo, por su controladora o por un accionista), a cambio de los servicios prestados a la entidad. También incluyen contraprestaciones pagadas en nombre de una controladora de la entidad, respecto a los bienes o servicios proporcionados a la entidad.
- 33.7 La entidad revelará el total de la remuneración del personal clave de la gerencia.
- 33.7A Una entidad que obtiene los servicios del personal clave de la gerencia de otra entidad (entidad de gestión) no está obligada a revelar ninguna información que pudiera requerir el párrafo 33.7 en relación con la remuneración pagada o a pagar por la entidad de gestión a los empleados o directores de la entidad gestora. Sin embargo, se revelarán los importes en los que haya incurrido la entidad por la prestación de dichos servicios por parte de una entidad de gestión independiente.

Información a revelar sobre las transacciones entre partes relacionadas

- 33.8 Una transacción entre partes relacionadas es toda transferencia de recursos, servicios u obligaciones entre una entidad que informa y una parte relacionada, con independencia de que se cargue o no un precio. Ejemplos habituales de transacciones entre partes relacionadas en las PYMES incluyen, sin ser una lista exhaustiva, las siguientes:
- (a) transacciones entre una entidad y su **propietario** principal;
 - (b) transacciones entre una entidad y otra cuando ambas están bajo el control común de una sola entidad o persona; y
 - (c) transacciones en las que una entidad o persona que controla la entidad que informa lleva a cabo **gastos** directamente, que de otra forma se hubieran realizado por la entidad que informa.
- 33.9 Si una entidad realiza transacciones con partes relacionadas, revelará la naturaleza de la relación con cada parte relacionada, así como la información sobre las transacciones, los saldos pendientes y los compromisos que sean necesarios para la comprensión de los efectos potenciales de la relación tiene en los estados

financieros. Estos requerimientos de información a revelar se suman a los requerimientos del párrafo 33.7 de revelar la remuneración del personal clave de la gerencia. Como mínimo, la información a revelar incluirá:

- (a) el importe de las transacciones;
- (b) el importe de los saldos pendiente, incluyendo compromisos y:
 - (i) sus plazos y términos, incluyendo si están garantizados, así como la naturaleza de la contraprestación fijada para su liquidación; y
 - (ii) detalles de cualquier garantía otorgada o recibida.
- (c) provisiones por cuentas por cobrar incobrables relativas a importes incluidos en los saldos pendientes; y
- (d) el gasto reconocido durante el periodo con respecto a las deudas incobrables y de dudoso cobro, procedentes de partes relacionadas.

Dichas transacciones podrían incluir compras, ventas o transferencias de bienes o servicios; **arrendamientos**; garantías; y cancelaciones por la entidad en nombre de la parte relacionada o viceversa.

33.10 Una entidad revelará la información requerida por el párrafo 33.9 de forma separada para cada una de las siguientes categorías:

- (a) entidades con control, control conjunto o influencia significativa sobre la entidad;
- (b) entidades sobre las que la entidad ejerza control, control conjunto o influencia significativa;
- (c) personal clave de la gerencia de la entidad o de su controladora (en total); y
- (d) otras partes relacionadas.

33.11 Una entidad que informa está exenta de los requerimientos del párrafo 33.9 en relación con transacciones entre partes relacionadas y saldos pendientes, incluyendo compromisos, con:

- (a) un **gobierno** que tiene control, control conjunto o influencia significativa sobre la entidad que informa; y
- (b) otra entidad que sea una parte relacionada, porque el mismo gobierno tiene control, o control conjunto o influencia significativa tanto sobre la entidad que informa como sobre la otra entidad.

33.12 Los siguientes son ejemplos de transacciones que deberán revelarse si son con una parte relacionada:

- (a) compras o ventas de bienes (terminados o no);
- (b) compras o ventas de inmuebles y otros **activos**;
- (c) prestación o recepción de servicios;
- (d) arrendamientos;
- (e) transferencias de **investigación y desarrollo**;
- (f) transferencias en función de acuerdos sobre licencias;
- (g) transferencias realizadas en función de acuerdos de financiación (incluyendo préstamos y aportaciones de patrimonio en efectivo o en especie);
- (h) otorgamiento de garantías colaterales y avales;
- (ha) compromisos de hacer algo si un determinado suceso ocurre o no ocurre en el futuro;
- (i) liquidación de **pasivos** en nombre de la entidad, o por la entidad en nombre de otra parte; y
- (j) participación de una controladora o de una subsidiaria en un **plan de beneficios definidos** que comparta riesgos entre las entidades del grupo.

33.13 Una entidad no señalará que las transacciones entre partes relacionadas fueron realizadas en términos equivalentes a los que prevalecen en transacciones realizadas en condiciones de independencia mutua, a menos que estas condiciones puedan ser justificadas o comprobadas.

33.14 Una entidad puede revelar las partidas de naturaleza similar de forma agregada, excepto cuando la revelación de información separada sea necesaria para una comprensión de los efectos de las transacciones entre partes relacionadas en los estados financieros de la entidad.

33.15 Si una entidad que informa aplica la exención del párrafo 33.11, revelará la siguiente información sobre las transacciones y saldos pendientes relacionados a los que hace referencia el párrafo 33.11:

- (a) el nombre del gobierno y la naturaleza de su relación con la entidad que informa (es decir, control, control conjunto o influencia significativa).
- (b) la naturaleza y el importe de cada transacción individualmente significativa.
- (c) para transacciones que sean colectivamente, pero no individualmente, significativas, una indicación cualitativa o cuantitativa de su alcance. Los tipos de transacciones incluyen los enumerados en el párrafo 33.12.

Sección 34

Actividades Especializadas

Alcance de esta sección

- 34.1 Esta Sección proporciona una guía sobre la información financiera de las PYMES involucradas en tres tipos de actividades especiales—actividades agrícolas, actividades de extracción y concesión de servicios.

Agricultura

- 34.2 Una entidad que aplique utilizando esta Norma y que se dedique a la **actividad agrícola**, determinará su política contable para cada clase de sus **activos biológicos**, excepto para las **plantas productoras** que puedan medirse por separado de los productos de éstas sin costos o esfuerzos desproporcionados (véase el párrafo 34.2A), como se indica a continuación:
- (a) la entidad utilizará el modelo del **valor razonable** de los párrafos 34.4 a 34.7 para los activos biológicos cuyo valor razonable sea fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado; y
 - (b) la entidad usará el modelo del costo de los párrafos 34.8 a 34.10 para todos los demás activos biológicos.
- 34.2A Esta sección no se aplica a las plantas productoras que, en el momento del **reconocimiento** inicial, pueden medirse, tanto inicialmente como de forma continua, por separado de los productos que contienen, sin costos o esfuerzos desproporcionados (véase la Sección 17, *Propiedades, Planta y Equipo*). Sin embargo, esta sección se aplicará a los productos de esas plantas productoras. Si, en el momento del reconocimiento inicial, una entidad determina que las plantas productoras no pueden medirse por separado de los productos que contienen sin costos o esfuerzos desproporcionados inicialmente o de forma continuada, esta sección se aplica a toda la planta.
- 34.2B Ejemplos de plantas que no son plantas productoras:
- (a) las plantas cultivadas para ser cosechadas como **productos agrícolas** (por ejemplo, los árboles cultivados para ser utilizados como madera o los árboles que se cultivan tanto por sus frutos como por su madera); y
 - (b) cosecha anual (por ejemplo, maíz y trigo).

Reconocimiento

- 34.3 La entidad reconocerá un activo biológico o un producto agrícola cuando, y sólo cuando:
- (a) la entidad controle el **activo** como resultado de sucesos pasados;
 - (b) sea **probable** que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y
 - (c) el valor razonable o el costo del activo puedan ser medidos de forma fiable, sin un costo o esfuerzo desproporcionado.

Medición—modelo del valor razonable

- 34.4 Una entidad medirá un activo biológico en el momento del reconocimiento inicial, y en cada **fecha de presentación**, a su valor razonable menos los costos de venta. Los cambios en el valor razonable menos los costos de venta se reconocerán en los **resultados del periodo**.
- 34.5 Los productos agrícolas cosechados o recolectados que procedan de activos biológicos de una entidad se medirán a su valor razonable menos los costos de venta en el punto de cosecha o recolección. Esta medición será el costo a esa fecha, cuando se aplique la Sección 13 *Inventarios* u otra sección de esta Norma que sea de aplicación.
- 34.6 La Sección 12 *Medición del Valor Razonable* proporciona una guía sobre la medición del valor razonable.

Información a revelar—modelo del valor razonable

- 34.7 Una entidad revelará lo siguiente con respecto a sus activos biológicos medidos al valor razonable:
- (a) una descripción de cada clase de activos biológicos.
 - (b) [eliminado]
 - (c) una conciliación de los cambios en el **importe en libros** de los activos biológicos entre el comienzo y el final del periodo corriente. La conciliación incluirá:
 - (i) la ganancia o pérdida surgida de cambios en el valor razonable menos los costos de venta;
 - (ii) los aumentos resultantes de las compras;
 - (iii) las disminuciones resultantes de la cosecha;
 - (iv) los incrementos que procedan de **combinaciones de negocios**;
 - (v) las diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de los **estados financieros** a una **moneda de presentación** diferente así como las que se derivan de la conversión de un **negocio en el extranjero** a la moneda de presentación de la **entidad que informa**; y
 - (vi) otros cambios.
- No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.

Medición—modelo del costo histórico

- 34.8 La entidad medirá al costo menos cualquier **depreciación** acumulada y cualquier pérdida por **deterioro del valor** acumulada aquellos activos biológicos cuyo valor razonable no sea fácilmente determinable sin un costo o esfuerzo desproporcionado.
- 34.9 La entidad medirá los productos agrícolas, cosechados o recolectados de sus activos biológicos, a su valor razonable menos los costos estimados de venta en el punto de cosecha. Esta medición será el costo a esa fecha, cuando se aplique la Sección 13 u otras secciones de esta Norma.

Información a revelar—modelo del costo

- 34.10 Una entidad revelará lo siguiente con respecto a los activos biológicos medidos utilizando el modelo del costo:
- (a) una descripción de cada clase de activos biológicos;
 - (b) una explicación de por qué el valor razonable no se puede medir con fiabilidad sin esfuerzo o costo desproporcionado;
 - (c) el método de depreciación utilizado;
 - (d) las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas; y
 - (e) el importe en libros bruto y la depreciación acumulada (a la que se agregarán las pérdidas por deterioro del valor acumuladas), al principio y al final del periodo.

Exploración y evaluación de recursos minerales

- 34.11 Una entidad que utilice esta Norma y que se dedique a la exploración o evaluación de recursos minerales, determinará una política contable que especifique qué desembolsos se reconocen como activos de exploración y evaluación de acuerdo con el párrafo 10.4 y aplicará dicha política de forma congruente. Una entidad estará exenta de aplicar el párrafo 10.5 a sus **políticas contables** para el reconocimiento y medición de los activos de exploración y evaluación.
- 34.11A Los siguientes son ejemplos de desembolsos que podrían incluirse en la medición inicial de los activos para exploración y evaluación (la lista no es exhaustiva):
- (a) adquisición de derechos de exploración;
 - (b) estudios topográficos, geológicos, geoquímicos y geofísicos;
 - (c) perforaciones exploratorias;
 - (d) excavaciones de zanjas y trincheras;

- (e) toma de muestras; y
- (f) actividades relacionadas con la evaluación de la factibilidad técnica y la viabilidad comercial de la extracción de un recurso mineral.

Los desembolsos relacionados con el desarrollo de los recursos minerales no se reconocerán como activos para exploración y evaluación.

- 34.11B Los activos para exploración y evaluación se medirán en su reconocimiento inicial por su costo. Después del reconocimiento inicial, una entidad aplicará la Sección 17 y la Sección 18 *Activos Intangibles distintos a la Plusvalía* a los activos de exploración y evaluación de acuerdo con la naturaleza de los activos adquiridos sujeto a los párrafos 34.11D a 34.11F. Cuando una entidad tenga una obligación de dismantelar o trasladar un elemento o restaurar un emplazamiento, estas obligaciones y costos se contabilizarán según la Sección 17 y la Sección 21 *Provisiones y Contingencias*.
- 34.11C Se evaluará el deterioro del valor de los activos para exploración y evaluación cuando los hechos y circunstancias sugieran que el importe en libros de un activo para exploración y evaluación puede superar a su **importe recuperable**. Una entidad medirá, presentará y revelará las pérdidas por deterioro de valor resultantes de acuerdo con la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*, excepto por lo previsto en el párrafo 34.11F.
- 34.11D Al identificar si se ha deteriorado un activo para exploración o evaluación, y sólo para este tipo de activos, se aplicará el párrafo 34.11E en lugar de los párrafos 27.7 a 27.10. El párrafo 34.11E emplea el término “activos”, pero es aplicable por igual tanto a los activos para exploración y evaluación separados como a una **unidad generadora de efectivo**.
- 34.11E Uno o más de los siguientes hechos y circunstancias indican que la entidad debería comprobar el deterioro del valor de los activos para exploración y evaluación (la lista no es exhaustiva):
- (a) el periodo para el que la entidad tiene el derecho de exploración en el área específica ha expirado durante el periodo, o expirará en un futuro próximo, y no se espera que se renueve;
 - (b) no se han presupuestado ni planeado desembolsos significativos para la exploración y evaluación posterior de los recursos minerales en esa área específica;
 - (c) la exploración y evaluación de recursos minerales en un área específica no han conducido al descubrimiento de cantidades comercialmente viables de recursos minerales, y la entidad ha decidido interrumpir dichas actividades en el área específica; o
 - (d) existen datos suficientes para indicar que, aunque es probable que se produzca un desarrollo en un área determinada, resulta improbable que el importe en libros del activo para exploración y evaluación pueda ser recuperado por completo a través del desarrollo exitoso o a través de su venta.
- La entidad realizará pruebas de deterioro de valor, y reconocerá cualquier pérdida por deterioro de valor, de acuerdo con la Sección 27.
- 34.11F Una entidad establecerá una política contable para asignar los activos para exploración y evaluación a unidades generadoras de efectivo o grupos de unidades generadoras de efectivo, con la finalidad de comprobar si tales activos han sufrido un deterioro en su valor.
- 34.11G Una entidad tratará los activos de exploración y evaluación como una **clase separada de activos** y revelará la información requerida por la Sección 17 o la Sección 18 de forma congruente con la forma en que se clasifican los activos.

Acuerdos de concesión de servicios

- 34.12 Un **acuerdo de concesión de servicios** es un acuerdo mediante el cual un gobierno u otro organismo del sector público (la concedente) contrae con un operador privado para desarrollar (o actualizar), operar y mantener los activos de infraestructura de la concedente, tales como carreteras, puentes, túneles, aeropuertos, redes de distribución de energía, prisiones u hospitales. En esos acuerdos, la concedente controla o regula qué servicios debe prestar el operador utilizando los activos, a quién debe proporcionarlos y a qué precio, y también controla cualquier participación residual significativa en los activos al final del plazo del acuerdo.
- 34.13 Existen dos categorías principales de acuerdos de concesión de servicios:
- (a) en una, el operador recibe un **activo financiero**—un derecho por contrato incondicional a recibir un importe de efectivo específico o determinable u otro activo financiero por parte del gobierno, a cambio de la construcción o actualización de un activo del sector público, y posteriormente de operar y mantener el activo durante un periodo de tiempo determinado. Esta categoría incluye las

garantías del gobierno de pagar cualquier diferencia negativa entre los importes recibidos de los usuarios del servicio público y los importes especificados o determinables.

- (b) en la otra, el operador recibe un **activo intangible**—un derecho de cobrar por el uso de un activo del sector público que construye o actualiza, y posteriormente opera y mantiene por un determinado periodo de tiempo. Un derecho a cobrar a los usuarios no es un derecho incondicional de recibir efectivo, porque los importes están condicionados al grado de uso que el público haga del servicio.

En ocasiones, un solo contrato puede contener ambos tipos: en la medida en que el gobierno haya dado una garantía incondicional de pago para la construcción del activo del sector público, la operadora tiene un activo financiero; en la medida en que la operadora tenga que depender del público que utiliza el servicio para obtener el pago, la operadora tiene un activo intangible.

Contabilización—modelo del activo financiero

- 34.14 El operador reconocerá un activo financiero en la medida en que tenga un derecho contractual incondicional de recibir efectivo u otro activo financiero por los servicios de construcción de la concedente o de una entidad bajo la supervisión de ella. El operador medirá el activo financiero a su valor razonable. A partir de entonces, seguirá la Sección 11 *Instrumentos Financieros* en la contabilización del activo financiero.

Contabilización—modelo del activo intangible

- 34.15 El operador reconocerá un activo intangible en la medida en que reciba un derecho (una licencia) de cobrar a los usuarios del servicio público. El operador medirá inicialmente el activo intangible a su valor razonable. Posteriormente, para contabilizar el activo intangible, seguirá lo dispuesto en la Sección 18.

Ingresos de actividades ordinarias de operación

- 34.16 El operador de un acuerdo de concesión de servicios reconocerá, medirá y revelará los **ingresos de actividades ordinarias** por los servicios que preste de acuerdo con la Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* para los servicios que realice.

Sección 35

Transición a la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES

Alcance de esta sección

- 35.1 Esta Sección se aplicará a una entidad que **adopte por primera vez la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES**, independientemente de si su marco contable anterior estuvo basado en las **Normas NIIF de Contabilidad completas** o en otro conjunto de principios de contabilidad generalmente aceptados (PCGA), tales como sus normas contables nacionales, u en otro marco tal como la base del impuesto a las ganancias local.
- 35.2 Una entidad que haya aplicado la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* en un **periodo sobre el que se informa** anterior, pero cuyos **estados financieros** anuales anteriores más recientes no contenían una declaración explícita y sin reservas de cumplimiento con la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*, debe aplicar esta sección o la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* de forma retroactiva de acuerdo con la Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores*, como si la entidad nunca hubiera dejado de aplicar la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*. Cuando esta entidad decide no aplicar esta sección, todavía se le requiere que aplique los requerimientos de información a revelar del párrafo 35.12A, además de los requerimientos de información a revelar de la Sección 10.

Entidad que adopta por primera vez la NIIF para las PYMES

- 35.3 Una entidad que adopte por primera vez la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* aplicará esta sección en sus primeros estados financieros preparados conforme a esta Norma.
- 35.4 Los primeros estados financieros de una entidad conforme a esta Norma son los primeros estados financieros anuales en los cuales la entidad hace una declaración, explícita y sin reservas, contenida en esos estados financieros, del cumplimiento con la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*. Los estados financieros preparados de acuerdo con esta Norma son los primeros estados financieros de una entidad si, por ejemplo, esta:
- (a) no presentó estados financieros en los periodos anteriores;
 - (b) presentó sus estados financieros anteriores más recientes según requerimientos nacionales que no son coherentes con todos los aspectos de esta Norma; o
 - (c) presentó sus estados financieros anteriores más recientes en conformidad con las Normas NIIF de Contabilidad completas.
- 35.5 El párrafo 3.17 define un juego completo de estados financieros.
- 35.6 El párrafo 3.14 requiere que una entidad revele, dentro de un conjunto completo de estados financieros, información comparativa con respecto al periodo comparable anterior para todos los importes monetarios presentados en los estados financieros, así como información comparativa específica de tipo narrativo y descriptivo. Una entidad puede presentar información comparativa con respecto a más de un periodo anterior comparable. Por ello, la **fecha de transición a la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES** de una entidad es el comienzo del primer periodo para el que la entidad presenta información comparativa completa, de acuerdo con esta Norma, en sus primeros estados financieros conforme a esta Norma.

Procedimientos para preparar los estados financieros en la fecha de transición

- 35.7 Excepto por lo previsto en los párrafos 35.9 a 35.11, una entidad deberá en la fecha de transición a la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* (es decir, al comienzo del primer periodo presentado):
- (a) reconocer todos los **activos** y **pasivos** cuyo **reconocimiento** sea requerido por la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*;
 - (b) no reconocer partidas como activos o pasivos si esta Norma no permite dicho reconocimiento;
 - (c) reclasificar las partidas que reconoció, según su marco de información financiera anterior, como un tipo de activo, pasivo o componente de **patrimonio**, pero que son de un tipo diferente de acuerdo con esta NIIF; y

- (d) aplicar esta Norma al medir todos los activos y pasivos reconocidos.
- 35.8 Las **políticas contables** que una entidad utilice en la adopción de esta Norma pueden diferir de las que aplicaba en la misma fecha utilizando su marco de información financiera anterior. Los ajustes resultantes surgen de transacciones, otros sucesos o condiciones anteriores a la fecha de transición a esta Norma. Por tanto, una entidad reconocerá tales ajustes, en la fecha de transición a esta Norma, directamente en las ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, en otra categoría dentro del patrimonio).
- 35.9 En la adopción por primera vez de esta Norma, una entidad no cambiará retroactivamente la contabilidad llevada a cabo según su marco de información financiera anterior para ninguna de las siguientes transacciones:
- (a) **baja en cuentas de activos financieros y pasivos financieros.** Los activos y pasivos financieros dados de baja según el marco de contabilidad aplicado por la entidad con anterioridad antes de la fecha de transición no se reconocerán tras la adopción de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*. Por el contrario, para los activos y pasivos financieros que hubieran sido dados de baja conforme a la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* en una transacción anterior a la fecha de transición, pero que no hubieran sido dados de baja según el marco de contabilidad anterior de la entidad, una entidad tendrá la opción de elegir entre (a) darlos de baja en el momento de la adopción de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*; o (b) seguir reconociéndolos hasta que se proceda a su disposición o hasta que se liquiden.
- (b) contabilidad de coberturas. Una entidad no cambiará su contabilidad de coberturas, realizada con anterioridad a la fecha de transición a la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*, para las relaciones de cobertura que hayan dejado de existir en la fecha de transición. Con respecto a las relaciones de cobertura que todavía existan en la fecha de transición, la entidad seguirá los requerimientos de contabilidad de coberturas de la Parte II de la Sección 11 *Instrumentos Financieros*, incluidos los requerimientos de discontinuar la contabilidad de cobertura para relaciones de cobertura que no cumplan las condiciones de la Parte II de la Sección 11.
- (c) **estimaciones contables.**
- (d) **operaciones discontinuadas.**
- (e) medición de **participaciones no controladoras.** Los requerimientos del párrafo 5.6 de distribuir los **resultados del periodo** y el **resultado integral total** entre las participaciones no controladoras y los **propietarios** de la **controladora** se aplicarán, de forma prospectiva, a partir de la fecha de transición a la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* [o a partir de la primera fecha en que se aplique esta Norma para reexpresar las **combinaciones de negocios**—véase el párrafo 35.10(a)].
- (f) préstamos del gobierno. Una entidad que adopta por primera vez esta Norma aplicará los requerimientos de la Sección 11 y la Sección 24 *Subvenciones del Gobierno* de forma prospectiva a los préstamos del gobierno existentes en la fecha de transición a esta Norma. Por consiguiente, si una entidad que adopta por primera vez esta Norma no reconoció y midió, según sus PCGA anteriores, un préstamo del gobierno sobre una base congruente con esta Norma, utilizará el importe en libros del préstamo de sus PCGA anteriores en la fecha de transición a esta NIIF como el **importe en libros** del préstamo en esa fecha y no reconocerá el beneficio de cualquier préstamo del gobierno con una tasa de interés inferior a la de mercado como una **subvención del gobierno**.
- (g) **contratos** completados con **clientes.** Una entidad no reexpresará los contratos que se hayan completado antes de la fecha de transición a la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*. Un contrato completado es un contrato para el que la entidad ha transferido todos los bienes o servicios identificados de acuerdo con sus PCGA anteriores.
- 35.10 Una entidad podrá utilizar una o más de las siguientes exenciones al preparar sus primeros estados financieros en conformidad con esta Norma:
- (a) combinaciones de negocios. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por no aplicar la Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía* a las combinaciones realizadas antes de la fecha de transición a esta Norma. Sin embargo, si la entidad que adopta por primera vez la NIIF reexpresa una de las combinaciones de negocios para cumplir con la Sección 19, deberá reexpresar todas las combinaciones de negocios posteriores.
- (b) **transacciones con pagos basados en acciones.** Una entidad que adopta por primera vez la Norma no está obligada a aplicar la Sección 26 *Pagos Basados en Acciones* a los instrumentos de patrimonio concedidos con anterioridad a la fecha de transición a esta Norma, ni a los pasivos surgidos de transacciones con pagos basados en acciones que se liquiden antes de la fecha de transición a esta Norma.

- (c) **valor razonable** como costo atribuido. Una entidad que adopta por primera vez la Norma puede optar por medir una partida de **propiedades, planta y equipo**, una **propiedad de inversión** o un **activo intangible** en la fecha de transición a esta Norma por su valor razonable, y utilizar este valor razonable como el costo atribuido en esa fecha.
- (d) revaluación como costo atribuido. Una entidad que adopta por primera vez la Norma puede optar por utilizar una revaluación según los PCGA anteriores, de una partida de propiedades, planta y equipo, una propiedad de inversión o un activo intangible en la fecha de transición a esta Norma o en una fecha anterior, como el costo atribuido en la fecha de revaluación.
- (da) la medición del valor razonable basada en sucesos como costo atribuido. Una entidad que adopta por primera vez esta NIIF puede haber establecido un costo atribuido, según PCGA anteriores, para algunos o para todos sus activos y pasivos, midiéndolos a su valor razonable a una fecha concreta, por causa de algún suceso, por ejemplo, una valoración de un negocio, o parte de un negocio, a efectos de una venta prevista. Si la fecha de medición:
- (i) es la fecha de transición a esta Norma o una fecha anterior a ésta, la entidad podrá usar tales mediciones del valor razonable derivadas de algún suceso, como el costo atribuido a la fecha de la medición.
 - (ii) es posterior a la fecha de transición a esta Norma, pero durante el periodo cubierto por los primeros estados financieros conforme a esta Norma, las mediciones al valor razonable derivadas del suceso pueden utilizarse como costo atribuido cuando el suceso tenga lugar. Una entidad reconocerá los ajustes resultantes, directamente en las ganancias acumuladas (o, si fuera apropiado, en otra categoría del patrimonio) en la fecha de medición. En la fecha de transición a esta Norma, la entidad establecerá el costo atribuido mediante la aplicación de los criterios de los párrafos 35.10(c) y (d) o medirá los activos y pasivos de acuerdo con los otros requerimientos de esta sección.
- (e) diferencias de conversión acumuladas. La Sección 30 *Conversión de Moneda Extranjera* requiere que una entidad clasifique algunas diferencias de conversión como un componente separado del patrimonio. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por considerar nulas las diferencias de conversión acumuladas de todos los **negocios en el extranjero** en la fecha de transición a la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* (es decir, aplicar el método de un “nuevo comienzo”).
- (f) **estados financieros separados**. Cuando una entidad prepara estados financieros separados, el párrafo 9.26 requiere que contabilice sus inversiones en **subsidiarias, asociadas** y entidades controladas de forma conjunta de alguna de las formas siguientes:
- (i) al costo menos el **deterioro del valor**;
 - (ii) al valor razonable con los cambios en el valor razonable reconocidos en resultados; o
 - (iii) usando el método de la participación siguiendo los procedimientos del párrafo 14.8.
- Si una entidad que adopta por primera vez la Norma mide dicha inversión al costo, deberá medirla a uno de los siguientes importes en la fecha de transición:
- (i) el costo determinado de acuerdo con la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados*; o
 - (ii) el costo atribuido, que será el valor razonable en la fecha de transición a la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* o el importe en libros de los PCGA anteriores en esa fecha.
- (g) **instrumentos financieros compuestos**. El párrafo 22.13 requiere que una entidad separe un instrumento financiero compuesto en sus componentes de pasivo y patrimonio en la fecha de la emisión. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF no necesitará separar estos dos componentes si el componente de pasivo ha dejado de existir en la fecha de transición a esta Norma.
- (h) impuestos diferidos. Una entidad que adopta por primera vez la Norma puede aplicar la Sección 29 del *Impuesto a las Ganancias* de forma prospectiva desde la fecha de transición a la *NIIF para las PYMES*, aplicando retroactivamente la excepción del apartado 29.3A.
- (i) **acuerdos de concesión de servicios**. No se requiere que una entidad que adopta por primera vez la Norma aplique los párrafos 34.12 a 34.16 a los acuerdos de concesión de servicios realizados antes de la fecha de transición a esta Norma.
- (j) actividades de extracción. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF, y utiliza la contabilidad de costo completo conforme a PCGA anteriores, puede optar por medir los activos de petróleo y gas (activos empleados en la exploración, evaluación, desarrollo o producción de petróleo y gas) en la

fecha de transición a la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*, por el importe determinado según sus PCGA anteriores. La entidad comprobará el deterioro del valor de esos activos en la fecha de transición a esta Norma, de acuerdo con la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*.

- (k) acuerdos que contienen un **arrendamiento**. Una entidad que adopta por primera vez la Norma puede optar por determinar si un acuerdo, vigente en la fecha de transición a la Norma de Contabilidad la *NIIF para las PYMES*, contiene un arrendamiento (véase el párrafo 20.3) sobre la base de los hechos y las circunstancias existentes en esa fecha, en lugar de considerar la fecha en que dicho acuerdo fue celebrado.
 - (l) pasivos por desmantelamiento incluidos en el costo de propiedades, planta y equipo. El párrafo 17.10(c) señala que el costo de una partida de propiedades, planta y equipo incluirá la estimación inicial de los costos de retiro del servicio y retirada del elemento y la restauración del lugar donde está situado, obligaciones en las que incurre la entidad, ya sea cuando adquiere el elemento o a consecuencia de haberlo utilizado durante un determinado periodo, con propósitos distintos de la producción de **inventarios**. Una entidad que adopta por primera vez la NIIF puede optar por medir este componente del costo de una partida de propiedades, planta y equipo en la fecha de transición a la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*, en lugar de en la fecha o las fechas en que surgió inicialmente la obligación.
 - (m) operaciones sujetas a regulación de tarifas. Si una entidad que adopta por primera vez esta NIIF mantiene partidas de propiedades, planta y equipo o activos intangibles que se utilizan, o se utilizaban con anterioridad, en operaciones sujetas a regulación de tarifas (es decir proporcionar bienes o servicios a los clientes a precios/tarifas establecidas por un organismo autorizado) puede optar por utilizar el importe en libros de los PCGA anteriores de esas partidas en la fecha de transición a esta Norma como su costo atribuido. Si una entidad aplica esta exención a una partida, no necesitará aplicarla a todas. La entidad comprobará el deterioro de valor de esos activos en la fecha de transición a esta Norma de acuerdo con la Sección 27.
 - (n) **hiperinflación grave**. Si una entidad que adopta por primera vez esta Norma tiene una **moneda funcional** que está sujeta a hiperinflación grave:
 - (i) si su fecha de transición a esta Norma es la **fecha de normalización de la moneda funcional**, o posterior, la entidad puede optar por medir todos los activos y pasivos mantenidos antes de la fecha de normalización de la moneda funcional al valor razonable en la fecha de transición a esta Norma y utilizar ese valor razonable como el costo atribuido de esos activos y pasivos en esa fecha;
 - (ii) si la fecha de normalización de la moneda funcional queda dentro de los doce meses de un periodo comparativo, una entidad puede utilizar un periodo comparativo menor que doce meses, siempre que se proporcione un conjunto completo de estados financieros (tal como requiere el párrafo 3.17) para ese periodo más corto.
 - (o) los **ingresos de actividades ordinarias**. Se permite que una entidad que adopta por primera vez la Norma aplique la Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* de forma retroactiva o prospectiva de acuerdo con el párrafo A27. La entidad tratará las referencias a la fecha de aplicación inicial, en los párrafos A27, A32, A35 y A36, como referencias a la fecha de transición a esta Norma. Una entidad que adopta por primera vez las NIIF no se le requiere proporcionar la información del párrafo A31.
- 35.11 Si es **impracticable** para una entidad realizar uno o más de los ajustes requeridos por el párrafo 35.7 en la fecha de transición, la entidad aplicará los párrafos 35.7 a 35.10 para dichos ajustes en el periodo más antiguo para el que sea factible hacerlo, e identificará qué importes de los estados financieros no han sido reexpresados. Si es impracticable para una entidad proporcionar alguna de la información a revelar requerida por esta Norma, incluyendo la de periodos comparativos, debe revelarse la omisión.

Información a revelar

Explicación de la transición a la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*

- 35.12 Una entidad explicará cómo ha afectado la transición desde el marco de información financiera anterior a esta Norma a su **situación financiera**, al **rendimiento** financiero y a los **flujos de efectivo** presentados con anterioridad.

- 35.12A Una entidad que haya aplicado la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* en un periodo anterior, tal como se describe en el párrafo 35.2, revelará:
- (a) la razón por la que dejó de aplicar la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*;
 - (b) la razón por la que reanuda la aplicación de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*; y
 - (c) si ha aplicado esta sección o ha aplicado la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* retroactivamente de acuerdo con la Sección 10.

Conciliaciones

- 35.13 Para cumplir con el párrafo 35.12, los primeros estados financieros preparados conforme a esta Norma de una entidad incluirán:
- (a) una descripción de la naturaleza de cada cambio en la política contable;
 - (b) conciliaciones de su patrimonio, determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior, con su patrimonio determinado de acuerdo con esta Norma, para cada una de las siguientes fechas:
 - (i) la fecha de transición a esta Norma; y
 - (ii) el final del último periodo presentado en los estados financieros anuales más recientes de la entidad determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior.
 - (c) una conciliación del resultado, determinado de acuerdo con su marco de información financiera anterior, para el último periodo incluido en los estados financieros anuales más recientes de la entidad, con su resultado determinado de acuerdo con esta Norma para ese mismo periodo.
- 35.14 Si una entidad tuviese conocimiento de **errores** contenidos en la información elaborada conforme al marco de información financiera anterior, las conciliaciones requeridas por el párrafo 35.13(b) y (c) distinguirán, en la medida en que resulte practicable, las correcciones de esos errores de los cambios en las políticas contables.
- 35.15 Si una entidad no presentó estados financieros en periodos anteriores, revelará este hecho en sus primeros estados financieros conforme a esta Norma.

Apéndice A

Fecha de vigencia y transición

Este apéndice es parte integrante de la Norma.

Fecha de vigencia

- A1 La tercera edición de la Norma de Contabilidad *NIF para las PYMES*, emitida en febrero de 2025 modificó y revisó secciones de la Norma de Contabilidad *NIF para las PYMES*. Una entidad aplicará esas modificaciones y revisiones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2027. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta tercera edición de la Norma de Contabilidad *NIF para las PYMES* en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

Transición

- A2 Una entidad aplicará retroactivamente las secciones modificadas y revisadas de la tercera edición de la Norma de Contabilidad *NIF para las PYMES*, de acuerdo con la Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores*, excepto por lo establecido en los párrafos A3 a A49. En los párrafos A4 a A49, la fecha de aplicación inicial es el comienzo del periodo sobre el que se informa en el que una entidad aplica por primera vez la Tercera edición de la Norma.
- A3 Una entidad no necesita revelar la información requerida por el párrafo 10.13(b) para el periodo actual. Además, si una entidad no ha reexpresado la información comparativa de acuerdo con los requerimientos de este apéndice, no se requiere que la entidad revele el importe del ajuste para cada partida afectada para periodos anteriores de acuerdo con los párrafos 10.13(b) a (c).

Materialidad o importancia relativa

- A4 Una entidad aplicará de forma prospectiva los requerimientos modificados en los párrafos 3.15A a 3.16 a partir de la fecha de aplicación inicial.

Modelo de control

- A5 Si una entidad aplica los requerimientos modificados en la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados* en la fecha de aplicación inicial y, como resultado, consolida una participada que no estaba previamente consolidada, la entidad:
- (a) medirá los **activos, pasivos y participaciones no controladoras** (incluido la **plusvalía**, si la participada es un **negocio**) como si la participada hubiera estado consolidada desde la fecha en que la entidad obtuvo el **control**. El inversor ajustará de forma retroactiva el periodo anual inmediato que precede a la fecha de aplicación inicial. Cuando la fecha en que el inversor obtuvo el control sea anterior al inicio de ese periodo, el inversor reconocerá, como ajuste al patrimonio al inicio de ese periodo, cualquier diferencia entre:
 - (i) el importe reconocido de los activos, pasivos y participaciones no controladoras; y
 - (ii) el **importe en libros** anterior a la implicación del inversor en la participada.
 - (b) si (a) es **impracticable**, realizar los ajustes requeridos por el párrafo (a) desde el primer periodo factible, que podría ser el periodo actual.
- A6 Si una entidad aplica los requerimientos modificados de la Sección 9 en la fecha de aplicación inicial y, como resultado, deja de consolidar una participada que consolidaba anteriormente, la entidad:
- (a) medirá su participación en la participada como el importe que la entidad habría medido si los requerimientos de la Sección 9 hubieran estado en vigencia cuando la entidad reconoció inicialmente la participada. La entidad ajustará de forma retroactiva el periodo anual inmediatamente anterior a la fecha de aplicación inicial. La entidad también reconocerá como un ajuste al patrimonio al comienzo de ese periodo cualquier diferencia entre:
 - (i) el importe en libros anterior de los activos, pasivos y participaciones no controladoras; y

- (ii) el importe reconocido de la participación en la participada.
 - (b) si la medición de la participación en la entidad participada de acuerdo con (a) es impracticable, realizar los ajustes requeridos por el párrafo (a) desde el primer periodo en que sea practicable, que podría ser el periodo actual.
- A7 Si una entidad aplica el párrafo A6(a) y utiliza el modelo de costos de acuerdo con el párrafo 14.4 o 15.9 y es impracticable determinar el costo en la fecha de la compra, se permite que la entidad mida el costo (costo atribuido) como:
- (a) **valor razonable** en la fecha de aplicación inicial; y
 - (b) la suma de los importes en libros en la fecha de aplicación inicial de los activos y pasivos, incluyendo la plusvalía, que la entidad había consolidado previamente.
- A8 En la fecha de aplicación inicial no se requiere que una entidad realice ajustes para periodos contables anteriores por su participación en entidades que:
- (a) se habrían consolidado antes de la fecha de aplicación inicial y siguen consolidados aplicando los requerimientos modificados en la Sección 9; y
 - (b) no se habrían consolidado antes de la fecha de aplicación inicial y no están consolidados aplicando los requerimientos modificados en la Sección 9.
- A9 Una entidad que aplique los requerimientos modificados en la Sección 9 solo se le requiere revelar el importe del ajuste para cada partida afectada de acuerdo con el párrafo 10.13(b) para el periodo anual inmediatamente anterior a la fecha de aplicación inicial (y no para periodos comparativos anteriores), y solo si ha reexpresado la información comparativa de acuerdo con este apéndice.
- A10 Una entidad no reexpresará el importe en libros de una inversión en una antigua **subsidiaria** si perdió el control antes de aplicación inicial. Además, una entidad no volverá a medir ninguna ganancia o pérdida por la pérdida de control de una antigua subsidiaria que haya ocurrido antes de la fecha de aplicación inicial. No se requiere que una entidad aplique los requerimientos de información a revelar del párrafo 9.23B a la información comparativa proporcionada para periodos anteriores a la fecha de aplicación inicial.

Transición de la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*

- A11 Una entidad que haya aplicado previamente los requerimientos de **reconocimiento** y medición de la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* aplicará de forma retroactiva los requerimientos de reconocimiento y medición de la Sección 11 *Instrumentos Financieros* de acuerdo con la Sección 10. Sin embargo, dicha entidad:
- (a) no reconocerá los activos y pasivos financieros dados de baja de acuerdo con la NIC 39 antes de la fecha de aplicación inicial. Si la entidad no dio de baja los activos y pasivos financieros de acuerdo con la NIC 39 que se habrían dado de baja de acuerdo con la Sección 11 en una transacción antes de la fecha de aplicación inicial, la entidad puede:
 - (i) dar de baja estos activos y pasivos financieros en la fecha de aplicación inicial; o
 - (ii) continuar reconociendo estos activos y pasivos financieros hasta que sean dispuestos o liquidados.
 - (b) la evaluación de si un activo financiero cumple las condiciones descritas en los párrafos 11.9 a 11.9ZA se basará en los hechos y circunstancias existentes en la fecha de aplicación inicial. La entidad aplicará de forma retroactiva la clasificación resultante.
 - (c) si no es factible aplicar de forma retroactiva el **método de interés efectivo**, tratar el valor razonable del **activo financiero** o del **pasivo financiero**:
 - (i) al final de cada periodo comparativo como el importe en libros bruto de ese activo financiero o el costo amortizado de ese pasivo financiero; y
 - (ii) en la fecha de aplicación inicial como el nuevo importe en libros bruto de ese activo financiero o el nuevo costo amortizado de ese pasivo financiero en la fecha de aplicación inicial.
 - (d) aplicar prospectivamente los requerimientos de contabilidad de coberturas de la Parte II de la Sección 11 a partir de la fecha de aplicación inicial. Una entidad dejará sin cambios hasta la fecha de aplicación inicial su contabilidad de coberturas para las relaciones de cobertura que ya no existan en la fecha de aplicación inicial de acuerdo con la tercera edición de la Norma. Para las relaciones de cobertura que existan en la fecha de aplicación inicial, la entidad seguirá los requerimientos de

contabilidad de coberturas de la Sección 11, incluyendo los requerimientos para discontinuar la contabilidad de coberturas para las relaciones de cobertura que no cumplan las condiciones descritas en la Sección 11.

Medición del valor razonable

- A12 Una entidad aplicará de forma prospectiva la nueva Sección 12 *Medición del Valor Razonable* y el párrafo 2.89 a partir de la fecha de aplicación inicial.
- A13 No se requiere que una entidad aplique los requerimientos de información a revelar de la nueva Sección 12 a la información comparativa proporcionada para periodos anteriores a la fecha de aplicación inicial.
- A14 La nueva Sección 12 modificó los párrafos 11.14(c), 11.43, 11.57, 13.3(a), 14.10, 14.15, 15.15, 15.21, 16.7, 17.15B, 27.9(c), 27.14, 28.15(b), 34.4 y 34.6; eliminó los párrafos 11.27 a 11.32, 12.12, 16.10(a), 17.33(c) y 34.7(b); y añadió los párrafos 26.1D a 26.1E. Una entidad también aplicará de forma prospectiva esas modificaciones a partir de la fecha de aplicación inicial.

Acuerdos conjuntos

- A15 Una entidad que aplique los requerimientos modificados en la Sección 15 *Acuerdos Conjuntos* solo se le requiere que revele el importe del ajuste para cada partida afectada de acuerdo con el párrafo 10.13(b) para el periodo anual inmediatamente anterior a la fecha de aplicación inicial (y no para periodos comparativos anteriores).

Propiedad de inversión

Combinaciones de negocios

- A16 Una entidad aplicará prospectivamente los requerimientos del párrafo 16.3A para adquisiciones de **propiedades de inversión** en o después de la fecha de aplicación inicial.

Transferencias de propiedades de inversión

- A17 Una entidad aplicará los requerimientos modificados en el párrafo 16.9 a los cambios en el uso que se produzcan en la fecha de aplicación inicial o con posterioridad a ella. En la fecha de aplicación inicial, una entidad reevaluará la clasificación de las propiedades mantenidas en esa fecha y, si procede, reclasificará las propiedades aplicando los párrafos 16.2 a 16.4 para reflejar las condiciones existentes en esa fecha.
- A18 Si una entidad reclasifica propiedades en la fecha de aplicación inicial de acuerdo con el párrafo 16.9, la entidad revelará los importes reclasificados a o desde propiedades de inversión como parte de la conciliación entre los importes en libros de propiedades de inversión al principio y al final del periodo, como se requiere en el párrafo 16.10(e).

Depreciación de propiedades, planta y equipo

- A19 Una entidad aplicará de forma prospectiva los requerimientos modificados en los párrafos 17.21 y 17.22 partir de la fecha de aplicación inicial.

Amortización de intangibles

- A20 Una entidad aplicará los requerimientos del párrafo 18.22A de forma prospectiva desde la fecha de aplicación inicial.

Combinaciones de negocios y plusvalía

- A21 Una entidad aplicará prospectivamente la Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía* revisada a las **combinaciones de negocios** cuya fecha de adquisición sea en o después de la fecha de aplicación inicial y a las adquisiciones de activos que ocurran en o después de la fecha de aplicación inicial. No se requiere que la entidad aplique los requerimientos de información de la Sección 19 revisada a la información comparativa proporcionada para periodos anteriores a la fecha de aplicación inicial.
- A22 Una entidad no ajustará en la fecha de aplicación inicial los activos y pasivos de combinaciones de negocios cuyas fechas de adquisición sean anteriores a la fecha de aplicación inicial.

- A23 La Sección 19 revisada modificó el párrafo 11.49(g), añadió el párrafo 21.1(e) y eliminó el párrafo 22.2(c). Una entidad aplicará de forma prospectiva esas modificaciones a las combinaciones de negocios cuya fecha de adquisición sea en la fecha de aplicación inicial o posterior y a las adquisiciones de activos que se produzcan en la fecha de aplicación inicial o posterior.
- A24 Una entidad no ajustará en la fecha de aplicación inicial ningún saldo de **contraprestación contingente** derivado de combinaciones de negocios cuyas fechas de adquisición sean anteriores a la fecha de aplicación inicial. Una entidad omitirá estos saldos de la información que revele de acuerdo con el párrafo 19.41. Una entidad aplicará los párrafos A25 y A26 de forma prospectiva a partir de la fecha de aplicación inicial. Los párrafos A25 y A26 se refieren exclusivamente a combinaciones de negocios cuyas fechas de adquisición sean anteriores a la fecha de aplicación inicial.
- A25 Si un acuerdo de combinación de negocios prevé un ajuste del costo de la combinación supeditado a eventos futuros y el ajuste es **probable** y puede medirse de forma fiable, la **adquirente** deberá incluir el importe de dicho ajuste en el costo de la combinación de negocios en la fecha de adquisición.
- A26 Sin embargo, si un acuerdo de combinación de negocios prevé tal ajuste y el ajuste no es probable o no puede medirse de forma fiable, una entidad no incluirá el ajuste en el costo de la combinación en el momento de contabilizar inicialmente la combinación. Si posteriormente ese ajuste se vuelve probable y puede medirse de forma fiable, la entidad tratará la contraprestación adicional como un ajuste al costo de la combinación.

Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes

- A27 Una entidad aplicará la Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* revisada de forma congruente a todos los **contratos con clientes**:
- (a) de forma retroactiva de acuerdo con la Sección 10, sujeto a los párrafos A28 a A31; o
 - (b) de forma prospectiva desde la fecha de aplicación inicial de acuerdo con los párrafos A32 a A36.

Aplicación retroactiva

- A28 Si una entidad aplica de forma retroactiva la Sección 23 revisada, se le permite utilizar una o más de las tres exenciones:
- (a) para los contratos completados, no se requiere que una entidad reexpres los contratos que:
 - (i) comienzan y terminan dentro del mismo periodo sobre el que se informa; o
 - (ii) se completaron al comienzo del primer periodo presentado.
 - (b) para los contratos completados que tienen una contraprestación variable, una entidad puede utilizar el precio de la transacción en la fecha en que se completaron los contratos en lugar de estimar los importes de la contraprestación variable para los periodos sobre los que se informa comparativos.
 - (c) para los contratos que se modificaron antes del comienzo del primer periodo presentado, no se requiere que una entidad reexpres de forma retroactiva esas modificaciones de contrato de acuerdo con los párrafos 23A.3 y 23A.4. En su lugar, la entidad puede reflejar el efecto agregado de todas las modificaciones que se produjeron antes del comienzo del primer periodo presentado cuando:
 - (i) identifica los **compromisos** cumplidos y no cumplidos;
 - (ii) determina el precio de la transacción; y
 - (iii) asigna el precio de la transacción a los compromisos cumplidos y no cumplidos.
- A29 En el párrafo A28(a) y (b), un contrato completado es un contrato para el cual la entidad ha transferido todos los bienes o servicios identificados de acuerdo con los requerimientos para la contabilización de **ingresos de actividades ordinarias** de contratos con clientes que fueron reemplazados por la Sección 23 revisada.
- A30 Si una entidad utiliza cualquiera de las exenciones del párrafo A28, la entidad revelará ese hecho y aplicará esa exención de manera consistente a todos los periodos presentados.
- A31 Una entidad que aplique de forma retroactiva la Sección 23 revisada revelará el importe del ajuste para cada partida afectada para el periodo anual inmediatamente anterior a la fecha de aplicación inicial y no para periodos comparativos anteriores, tal como se requiere en el párrafo 10.13(b).

Aplicación prospectiva

- A32 Si una entidad aplica de forma prospectiva la Sección 23 revisada, la entidad aplicará la Sección 23 revisada a los contratos que comiencen después de la fecha de aplicación inicial. La entidad no cambiará su **política contable** para ningún contrato en curso en esa fecha.
- A33 La Sección 23 revisada modificó los párrafos 4.11(b), 11.13, 11.14(a), 17.29, 18.1, 21.1(b), 27.1(f) y 34.16; eliminó los párrafos 13.2(a), 13.14 y 21A.5; y se añadió los párrafos 11.7(g), 11.7A, 11.13A, 11.13B, 11.14A, 11.49(j), 11.55 y 13.2A. Si una entidad aplica de forma prospectiva la Sección 23 revisada, la entidad aplicará esas modificaciones de acuerdo con el párrafo A32.
- A34 Una entidad que aplique de forma prospectiva la Sección 23 revisada revelará:
- (a) que no ha reexpresado la información comparativa como resultado de la aplicación de la Sección 23 revisada; y
 - (b) la naturaleza del cambio en la política contable.
- A35 Una entidad que aplique de forma prospectiva la Sección 23 revisada no se le requiere que aplique los requerimientos de información a revelar de dicha sección a la información comparativa proporcionada para periodos anteriores a la fecha de aplicación inicial.
- A36 En los **estados financieros** de los periodos en los que los contratos que estaban en curso en la fecha de aplicación inicial sigan en curso, una entidad que aplique de forma prospectiva la Sección 23 revisada revelará:
- (a) la política contable para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias para esos contratos, incluidos los métodos adoptados para determinar la etapa de finalización de las transacciones que implican la prestación de servicios; y
 - (b) los ingresos de actividades ordinarias reconocidos en el periodo actual de esos contratos.

Pagos basados en acciones

Alcance de la Sección 26 *Pagos basados en Acciones*

- A37 Una entidad aplicará prospectivamente el párrafo 26.1C para las transacciones que se produzcan en la fecha de aplicación inicial o con posterioridad a ella.

Definición de medición del valor razonable

- A38 Una entidad aplicará de forma prospectiva los párrafos 26.1D a 26.1E a partir de la fecha de aplicación inicial.

Definición de condición para la irrevocabilidad (o consolidación) de la concesión

- A39 Una entidad aplicará de forma prospectiva las modificaciones del párrafo 26.9, las definiciones modificadas de "**condición para la irrevocabilidad (o consolidación) de la concesión**" y "**condición para la irrevocabilidad (o consolidación) de la concesión basada en el mercado**", y las nuevas definiciones de "**condición de rendimiento**" y "**condición de servicio**" a las transacciones con **pagos basados en acciones** con una **fecha de concesión** en o después de la fecha de aplicación inicial.

Efectos de las condiciones para la irrevocabilidad de la concesión sobre la medición de un pago basado en acciones que se liquida en efectivo

- A40 Una entidad aplicará de forma prospectiva los párrafos 26.14A y 26.14B a las transacciones con pagos basados en acciones que no hayan sido consolidadas en la fecha de aplicación inicial y a las transacciones con pagos basados en acciones con fecha de concesión en la fecha de aplicación inicial o posterior. Para las transacciones con pagos basados en acciones no irrevocabiles (no consolidadas) antes de la fecha de aplicación inicial, una entidad volverá a medir el pasivo en esa fecha y reconocerá el efecto de la nueva medición en el saldo de apertura de las ganancias acumuladas (u otro componente del patrimonio, según corresponda) en la fecha de aplicación inicial.

Transacciones con pagos basados en acciones con una característica de liquidación por el neto por causa de obligaciones fiscales de retener

- A41 Una entidad aplicará los requerimientos modificados de los párrafos 26.15 a 26.15D a las transacciones con pagos basados en acciones que no sean irrevocables o que no se hayan consolidado (o que sean irrevocables, se hayan consolidado, pero no se hayan ejercido) en la fecha de aplicación inicial y a las transacciones con pagos basados en acciones con fecha de concesión en la fecha de aplicación inicial o posterior. Para las transacciones con pagos basados en acciones que no sean irrevocables o no se hayan consolidados (que sean irrevocables o se hayan consolidados pero no ejercidos) que se clasificaron previamente como liquidadas en efectivo pero que luego se clasificaron como liquidadas en patrimonio de acuerdo con los requerimientos modificados en los párrafos 26.15 a 26.15D, una entidad reclasificará el importe en libros del pasivo por pago basado en acciones al patrimonio en la fecha de aplicación inicial.

Simplificaciones de medición para obligaciones de beneficios definidos

- A42 Una entidad aplicará de forma retroactiva los requerimientos modificados en el párrafo 28.19 de acuerdo con la Sección 10. Sin embargo, no se requiere que una entidad ajuste el importe en libros de los activos en el alcance de otras secciones de esta Norma para cambios en los costos de beneficios a los empleados que se incluyeron en el importe en libros antes de la fecha de aplicación inicial.

Impuesto a las ganancias

Reconocimiento de activos por impuestos diferidos por pérdidas no realizadas

- A43 Una entidad aplicará de forma retroactiva los requerimientos modificados en los párrafos 29.16A, 29.19(a) y 29.19A de acuerdo con la Sección 10. Sin embargo, en la aplicación inicial de estos requerimientos modificados, se permite a una entidad reconocer el cambio en el patrimonio de apertura del primer periodo comparativo en el saldo de apertura de las ganancias acumuladas (u otro componente del patrimonio, según corresponda), sin asignar el cambio entre las ganancias acumuladas de apertura y otros componentes del patrimonio. Si una entidad aplica esta exención, revelará este hecho.

La incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias

- A44 Una entidad aplicará de forma retroactiva los párrafos 29.34A a 29.34D bien:
- (a) de acuerdo con la Sección 10;
 - (b) si (a) es imposible sin el uso del razonamiento en retrospectiva o es impracticable de otro modo, reconociendo el efecto acumulativo de la aplicación inicial de los párrafos 29.34A a 29.34D como un ajuste al saldo inicial de las ganancias acumuladas (u otro componente del patrimonio, según corresponda) en la fecha de aplicación inicial.

Conversión de la moneda extranjera

Ausencia de convertibilidad

- A45 Una entidad no aplicará de forma retroactiva el párrafo 30.5A. En su lugar, si la entidad:
- (a) informa de las transacciones en moneda extranjera en su **moneda funcional** y concluye en la fecha de aplicación inicial que las dos monedas no son intercambiables, la entidad deberá, en la fecha de aplicación inicial:
 - (i) convertir las **partidas monetarias** en moneda extranjera afectadas y las partidas no monetarias medidas a valor razonable en una moneda extranjera utilizando la tasa de cambio al contado estimado en esa fecha;
 - (ii) reconocerá cualquier efecto de la aplicación inicial de las modificaciones como un ajuste del saldo inicial de las ganancias acumuladas; o
 - (b) utiliza una **moneda de presentación** distinta de su moneda funcional o convierte los resultados y la situación financiera de un **negocio en el extranjero** y concluye en la fecha de aplicación inicial

que la moneda funcional y la moneda de presentación no son convertibles, la entidad deberá en la fecha de aplicación inicial:

- (i) convertirá los activos y pasivos afectados utilizando la tasa de cambio de contado estimada en esa fecha;
- (ii) convertirá las partidas de patrimonio afectadas utilizando la tasa de cambio de contado estimada en esa fecha si la moneda funcional de la entidad es hiperinflacionaria; y
- (iii) reconocerá cualquier efecto de la aplicación inicial del párrafo 30.5A como un ajuste del importe acumulado de las diferencias de conversión, acumuladas en un componente separado del patrimonio.

A46 No se requiere que una entidad aplique los requerimientos de información a revelar del párrafo 30.28 a la información comparativa proporcionada para periodos anteriores a la fecha de aplicación inicial.

Transacciones en moneda extranjera y contraprestaciones anticipadas

A47 Una entidad puede aplicar de forma prospectiva el párrafo 30.8A a todos los activos, **gastos e ingresos** dentro del alcance del párrafo 30.8A que se reconocieron inicialmente en o después de:

- (a) la fecha de aplicación inicial; o
- (b) el comienzo de cualquier periodo comparativo presentado.

A48 Una entidad que aplique el párrafo A47 aplicará el párrafo 30.8A en la aplicación inicial a los activos, gastos e ingresos reconocidos inicialmente en o después de la fecha del párrafo A47(a) o párrafo A47(b) para los cuales la entidad ha reconocido activos no monetarios o pasivos no monetarios que surgen de la contraprestación anticipada antes de esa fecha.

Plantas productoras

A49 Una entidad puede medir una **planta productora** a su valor razonable al comienzo del primer periodo presentado y utilizar ese valor razonable como su costo atribuido en esa fecha. La entidad reconocerá cualquier diferencia entre el importe en libros anterior y el valor razonable en el saldo inicial de las ganancias acumuladas al comienzo del primer periodo presentado.

Cambios de párrafos en la tercera edición de la Norma

A50 La tabla A1 contiene una lista de los párrafos que se han añadido, modificado y eliminado en la tercera edición de la Norma en comparación con la segunda edición de la Norma.

Tabla A1—Párrafos añadidos, modificados y eliminados en la tercera edición de la Norma.

Sección	Cambios en los párrafos
Sección 1 <i>Pequeñas y Medianas Entidades</i>	• Modificados: 1.1 a 1.3 y 1.5 a 1.7.
Sección 2 <i>Conceptos y Principios Fundamentales</i>	• Se revisa la Sección 2.
Sección 3 <i>Presentación de Estados Financieros</i>	• Modificados: 3.1 a 3.3, 3.5, 3.10, 3.11, 3.16 y 3.17. • Añadidos: 3.15A y 3.16A. (Los requerimientos en el párrafo 3.16A fueron previamente presentados en el párrafo 2.36.)
Sección 4 <i>Estado de Situación Financiera</i>	• Modificados: 4.2 a 4.4, 4.9, 4.11 y 4.14.
Sección 5 <i>Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados</i>	• Modificados: 5.4, 5.5, 5.8 y 5.11.

Sección	Cambios en los párrafos
Sección 6 <i>Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas</i>	<ul style="list-style-type: none"> Añadidos: 6.6.
Sección 7 <i>Estado de Flujos de Efectivo</i>	<ul style="list-style-type: none"> Añadidos: 7.12A y 7.19A a 7.19C. Modificados: 7.4 a 7.5, 7.8, 7.11 y 7.20.
Sección 8 <i>Notas a los Estados Financieros</i>	<ul style="list-style-type: none"> Modificados: 8.4 a 8.6.
Sección 9 <i>Estados Financieros Consolidados y Separados</i>	<ul style="list-style-type: none"> Añadidos: 9.3D, 9.4A a 9.4C, 9.7A, 9.7B, 9.18A, 9.18B, 9.20A, 9.23B y 9.25A. (Los requerimientos en el párrafo 9.20A fueron previamente presentados en el párrafo 22.19). Modificados: 9.1 a 9.3C, 9.4, 9.5 a 9.7, 9.8 a 9.14, 9.18, 9.19, 9.21 a 9.23A, 9.24 y 9.25 y 9.26 a 9.29.
Sección 10 <i>Políticas Contables, Estimaciones y Errores</i>	<ul style="list-style-type: none"> Añadidos: 10.14A a 10.14C. Modificados: 10.1, 10.4 a 10.6, 10.9 a 10.10, 10.11 y 10.15.
Sección 11 <i>Instrumentos Financieros</i> (La Sección 11 y la Sección 12 se combinaron para crear una nueva Sección 11). Los párrafos 12.3 a 12.8, 12.9 a 12.11 y 12.13 a 12.29 de la antigua Sección 12 se reenumeran de acuerdo con ello como 11.49 a 11.54, 11.56 a 11.58 y 11.59 a 11.75. Se eliminaron los párrafos 12.1, 12.2 y 12.12 de la antigua Sección 12).	<ul style="list-style-type: none"> Añadidos: 11.7A, 11.9ZA, 11.11A, 11.13A, 11.13B, 11.14A, 11.43A, 11.43B y 11.55. Modificados: 11.1, 11.4 a 11.7, 11.8, 11.9, 11.9A, 11.9B, 11.11, 11.13, 11.14, 11.23, 11.24, 11.39 a 11.41, 11.43, 11.44, 11.48, 11.49 a 11.51, 11.54, 11.57, 11.59 a 11.62, 11.64 a 11.65, 11.67, 11.69 y 11.71 a 11.75. Eliminado: 11.2 y 11.27 a 11.32.
Sección 12 <i>Medición del Valor Razonable</i>	<ul style="list-style-type: none"> Se añade una nueva Sección 12.
Sección 13 <i>Inventarios</i>	<ul style="list-style-type: none"> Añadidos: 13.2A. Modificados: 13.2, 13.3, 13.12 y 13.22. Eliminado: 13.14.
Sección 14 <i>Inversiones en Asociadas</i>	<ul style="list-style-type: none"> Modificados: 14.2, 14.8, 14.10 y 14.12 a 14.15.
Sección 15 <i>Acuerdos Conjuntos</i>	<ul style="list-style-type: none"> Modificados: 15.1, 15.2, 15.3 a 15.18 y 15.19 a 15.21. Añadidos: 15.2A y 15.18A y 15.18B.
Sección 16 <i>Propiedades de Inversión</i>	<ul style="list-style-type: none"> Añadidos: 16.3A. Modificados: 16.1, 16.6, 16.7, 16.9 y 16.10.
Sección 17 <i>Propiedades, Planta y Equipo</i>	<ul style="list-style-type: none"> Modificados: 17.3, 17.4, 17.15B, 17.19, 17.21 a 17.23, 17.28, 17.29, 17.31 y 17.33.
Sección 18 <i>Activos Intangibles distintos de la Plusvalía</i>	<ul style="list-style-type: none"> Añadidos: 18.22A y una nota al pie de página al párrafo 18.4. Modificados: 18.1, 18.4, 18.6, 18.24, 18.26 y 18.27.

Sección	Cambios en los párrafos
Sección 19 <i>Combinaciones de Negocios y Plusvalía</i>	<ul style="list-style-type: none"> Se revisa la Sección 19.
Sección 20 <i>Arrendamientos</i>	<ul style="list-style-type: none"> Modificados: 20.1, 20.6 y 20.12.
Sección 21 <i>Provisiones y Contingencias</i>	<ul style="list-style-type: none"> Añadidos: Una nota al pie de los párrafos 21.1, 21.1A, 21.6A y 21.6B y 21.18 y 21.19. Modificados: 21.1, 21.2, 21.8, 21.12, 21A.7 y 21A.9. Eliminado: 21A.3 y 21A.5. (Los requerimientos en el párrafo 21A.3 son presentados ahora en el párrafo 21.6A y 21.6B).
Sección 22 <i>Pasivos y Patrimonio</i>	<ul style="list-style-type: none"> Modificados: 22.1 a 22.3, 22.7, 22.8, 22.15 y 22.16. Eliminado: 22.19. (Los requerimientos en el párrafo 22.19 son presentados ahora en el párrafo 9.20A).
Sección 23 <i>Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes</i>	<ul style="list-style-type: none"> Se revisa la Sección 23.
Sección 24 <i>Subvenciones del Gobierno</i>	<ul style="list-style-type: none"> Modificado: 24.7.
Sección 25 <i>Costos por Préstamos</i>	<ul style="list-style-type: none"> Modificado: 25.1.
Sección 26 <i>Pagos basados en Acciones</i>	<ul style="list-style-type: none"> Añadidos: 26.1C a 26.1E, una nota al pie del párrafo 26.8, 26.14A, 26.14B y 26.15A a 26.15D. Modificados: 26.5 a 26.9, 26.12, 26.15, 26.16 y 26.17.
Sección 27 <i>Deterioro del Valor de los Activos</i>	<ul style="list-style-type: none"> Modificados: 27.1, 27.9, 27.14, 27.25, 27.27 y 27.33.
Sección 28 <i>Beneficios a los Empleados</i>	<ul style="list-style-type: none"> Añadidos: 28.34A, 28.34B y 28.41A a 28.41E. Modificados: 28.1, 28.4, 28.11, 28.14, 28.15, 28.17, 28.19, 28.21, 28.26, 28.29, 28.31, 28.34, 28.37, 28.38, 28.40, 28.41 y 28.42. Eliminados: 28.35 y 28.44.
Sección 29 <i>Impuesto a las Ganancias</i>	<ul style="list-style-type: none"> Añadidos: 29.16A, 29.19A, 29.34A a 29.34D y 29.37A. Modificados: 29.1, 29.3A, 29.6, 29.13, 29.14, 29.16, 29.19, 29.24 a 29.26, 29.29, 29.36, 29.37 y 29.39. Eliminado: 29.41.
Sección 30 <i>Conversión de Moneda Extranjera</i>	<ul style="list-style-type: none"> Añadidos: 30.5A, 30.8A, 30.28, 30.29 y Apéndice a la Sección 30. Modificados: 30.1, 30.5, 30.9, 30.11 y 30.25.
Sección 31 <i>Hiperinflación</i>	<ul style="list-style-type: none"> Modificado: 31.13.

Sección	Cambios en los párrafos
Sección 32 <i>Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa</i>	<ul style="list-style-type: none"> • La Sección 32 no se modifica.
Sección 33 <i>Información a Revelar sobre Partes Relacionadas</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Añadidos: 33.7A y 33.15. • Modificados: 33.2, 33.4, 33.9, 33.11 y 33.12.
Sección 34 <i>Actividades Especializadas</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Añadidos: 34.2A, 34.2B y 34.11G. • Modificados: 34.2, 34.3 a 34.7, 34.11B, 34.14 y 34.16.
Sección 35 <i>Transición a la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Modificados: 35.1 a 35.4, 35.6, 35.7, 35.9, 35.10 y 35.12A.
Apéndice A <i>Fecha de vigencia y transición</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Se revisa el Apéndice A.
Apéndice B <i>Glosario de términos</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Modificaciones consecuentes derivadas de las modificaciones en otras secciones de la Norma.

Apéndice B

Glosario de términos

Este Apéndice es parte integrante de la Norma.

estimaciones contables	Importes monetarios, en los estados financieros, que están sujetos a incertidumbre en la medición.
políticas contables	Principios específicos, bases, convencionalismos, reglas y procedimientos adoptados por una entidad para la elaboración y presentación de sus estados financieros.
ganancia contable	Ganancia o pérdida del periodo antes de deducir el gasto por el impuesto a las ganancias.
acumulación de ausencias retribuidas	Las ausencias retribuidas son aquéllas cuyo disfrute se aplaza, de forma que pueden ser utilizadas en periodos futuros si en el presente no se ha hecho uso del derecho correspondiente.
adquirida	El negocio o negocios cuyo control obtiene la adquirente en una combinación de negocios.
adquirente	La entidad que obtiene el control de la adquirida.
mercado activo	Un mercado en el que las transacciones de los activos o pasivos tienen lugar con frecuencia y volumen suficiente para proporcionar información de cara a fijar precios sobre una base de negocio en marcha.
agregación	La adición conjunta de activos, pasivos, patrimonio, ingresos o gastos que tienen características compartidas y están incluidos en la misma clasificación.
actividad agrícola	La gestión, por parte de una entidad, de la transformación de activos biológicos para destinarlos a la venta, en productos agrícolas u otros activos biológicos adicionales.
producto agrícola	El producto recolectado procedente de los activos biológicos de la entidad.
amortización	Distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.
costo amortizado de un activo financiero o de un pasivo financiero	El importe por el que se mide el activo o el pasivo financiero en el momento de su reconocimiento inicial menos los reembolsos del principal, más o menos la amortización acumulada utilizando el método del interés efectivo de cualquier diferencia entre ese importe inicial y el importe del vencimiento, y menos cualquier reducción (directamente o mediante el uso de una cuenta de provisión) por deterioro o incobrabilidad.
activo	Un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados.
asociada	Una entidad sobre la que el inversor tiene una influencia significativa.
planta productora	Una planta productora es una planta viva que: (a) se utiliza en la elaboración o suministro de productos agrícolas; (b) se espera que produzca durante más de un periodo; y (c) tiene una probabilidad remota de ser vendida como productos agrícolas, excepto por ventas incidentales de raleos y podas.
activo biológico	Un animal vivo o una planta.
costos por préstamos	Intereses y otros costos incurridos por una entidad en relación con los fondos tomados en préstamo.

negocio	Un conjunto integrado de actividades y activos que es capaz de ser conducido y gestionado con el propósito de: <ul style="list-style-type: none"> (a) proporcionar bienes o servicios a los clientes; (b) generar ingresos por inversiones (como dividendos o participaciones); o (c) generar otros ingresos de actividades ordinarias.
combinaciones de negocios	Una transacción u otro suceso en el que una adquirente obtiene el control de uno o más negocios. Las transacciones algunas veces denominadas “verdaderas fusiones” o “fusiones entre iguales” también son combinaciones de negocios en el sentido en que se utiliza el término en esta Norma.
importe en libros	El importe por el que un activo, un pasivo o patrimonio se reconoce en el estado de situación financiera.
efectivo	Efectivo mantenido en caja y depósitos a la vista.
equivalentes al efectivo	Inversiones a corto plazo de gran liquidez que son fácilmente convertibles en importes determinados de efectivo y están sujetos a un riesgo insignificante de cambios en su valor.
flujos de efectivo	Entradas y salidas de efectivo y equivalentes al efectivo.
unidad generadora de efectivo	El grupo identificable de activos más pequeño que genera entradas de efectivo que sean, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos.
transacción con pagos basados en acciones liquidadas en efectivo	Una transacción con pagos basados en acciones en la que la entidad adquiere bienes o servicios incurriendo en un pasivo para transferir efectivo u otros activos al proveedor de esos bienes o servicios, por importes que están basados en el precio (o valor) de instrumentos de patrimonio (incluyendo acciones u opciones sobre acciones) de la entidad o de otra entidad del grupo.
clase de activos	Una agrupación de activos de naturaleza y uso similar en las operaciones de una entidad.
clasificación	La organización de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos sobre la base de características compartidas a efectos de presentación e información a revelar.
familiares cercanos a una persona	Miembros de la familia de quienes podría esperarse que influyan sobre esa persona, o que esa persona sea influida por ellos, en sus relaciones con la entidad, incluyendo: <ul style="list-style-type: none"> (a) los hijos de esa persona y el cónyuge o persona con análoga relación de afectividad; (b) los hijos del cónyuge de esa persona o persona con análoga relación de afectividad; y (c) personas dependientes de esa persona, o el cónyuge de esa persona o persona con análoga relación de afectividad.
tasa de cambio de cierre	La tasa de cambio de contado existente al final del periodo sobre el que se informa.
estados financieros combinados	Los estados financieros de una entidad que informa que comprenden dos o más entidades que no están todas vinculadas por la relación controladora-subsidiaria.
componente de la entidad	Las operaciones y flujos de efectivo que pueden ser distinguidos claramente del resto de la entidad, tanto desde un punto de vista de la operación como a efectos de información financiera.
instrumentos financieros compuestos	Un instrumento financiero que, desde la perspectiva del emisor, contiene tanto un elemento de pasivo como de patrimonio.
estados financieros consolidados	Los estados financieros de un grupo en el que los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, y flujos de efectivo de la controladora y sus subsidiarias se presentan como si se tratase de una sola entidad económica.

obligación implícita	Una obligación que se deriva de las actuaciones de la propia entidad, en las que: <ul style="list-style-type: none"> (a) debido a un patrón establecido de comportamiento en el pasado, a políticas empresariales que son de dominio público o a una declaración efectuada de forma suficientemente concreta, la entidad haya puesto de manifiesto ante terceros que está dispuesta a aceptar cierto tipo de responsabilidades; y (b) como consecuencia de lo anterior, la entidad haya creado una expectativa válida, ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.
activo contingente	Un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo porque ocurra o, en su caso, porque deje de ocurrir uno o más eventos inciertos en el futuro que no están enteramente bajo el control de la entidad.
contraprestación contingente	Generalmente, una obligación de la adquirente de transferir activos adicionales o instrumentos de patrimonio a los anteriores propietarios de una adquirida como parte de un intercambio para el control de ésta si ocurren determinados sucesos futuros o se cumplen ciertas condiciones. Sin embargo, la contraprestación contingente también puede dar a la adquirente el derecho a recuperar contraprestaciones previamente transferidas si se cumplen determinadas condiciones.
pasivo contingente	<ul style="list-style-type: none"> (a) una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados y cuya existencia ha de ser confirmada sólo porque ocurran o dejen de ocurrir uno o más hechos futuros sucesos inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad; o (b) una obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque: <ul style="list-style-type: none"> (i) no es probable que para satisfacerla se vaya a requerir una salida de recursos que incorporen beneficios económicos; o (ii) el importe de la obligación no pueda ser medido con la suficiente fiabilidad.
contrato	Un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles.
activo del contrato	El derecho de una entidad a una contraprestación a cambio de bienes o servicios que la entidad ha transferido a un cliente cuando ese derecho está condicionado por algo distinto al paso del tiempo (por ejemplo, el desempeño futuro de la entidad).
pasivo del contrato	La obligación de una entidad de transferir bienes o servicios a un cliente por los que la entidad ha recibido (o se ha vuelto exigible) una contraprestación del cliente.
control (de una entidad)	Un inversor controla una participada cuando está expuesto, o tiene derecho, a rendimientos variables procedentes de su implicación en la participada, y tiene la capacidad de influir en esos rendimientos a través de su poder sobre la participada.
impuesto corriente	El importe del impuesto por pagar (recuperable) por las ganancias (o pérdidas) fiscales del periodo corriente o de periodos anteriores.
cliente	Una parte que ha contratado con una entidad la obtención de bienes o servicios que son resultado de las actividades ordinarias de la entidad a cambio de una contraprestación.
fecha de transición a la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES	El comienzo del primer periodo para el que una entidad presenta información comparativa completa según la Norma de Contabilidad <i>NIIF para las PYMES</i> en sus primeros estados financieros que cumplen con la Norma de Contabilidad <i>NIIF para las PYMES</i> .
diferencias temporarias deducibles	Diferencias temporarias que dan lugar a importes que son deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal correspondiente a periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.

impuestos diferidos	Impuesto a las ganancias a pagar (recuperable) con respecto a las ganancias (o pérdidas) fiscales de periodos futuros como resultado de transacciones o sucesos pasados.
activos por impuestos diferidos	Cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en periodos futuros, relacionadas con: <ul style="list-style-type: none"> (a) las diferencias temporarias deducibles; (b) la compensación de pérdidas fiscales no utilizadas procedentes de periodos anteriores; y (c) la compensación de créditos fiscales no utilizados procedentes de periodos anteriores.
pasivo por impuestos diferidos	Importes de impuestos a las ganancias a pagar en periodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.
pasivo por beneficios definidos	La obligación por beneficios definidos en la fecha de presentación menos el valor razonable en la fecha de presentación de los activos del plan (si los hubiera) con los que se liquidarán directamente las obligaciones.
obligación por beneficios definidos	El valor actual de las obligaciones de una entidad en virtud de planes de beneficios definidos.
planes de beneficios definidos	Planes de beneficios post-empleo diferentes de los planes de aportaciones definidas.
planes de aportaciones definidas	Planes de beneficios post-empleo, en los cuales una entidad paga aportaciones fijas a una entidad separada (un fondo) y no tendrá ninguna obligación legal ni implícita de pagar aportaciones adicionales o de hacer pagos de beneficios directos a los empleados, en el caso de que el fondo no disponga de suficientes activos para pagar todos los beneficios de los empleados por los servicios que éstos han prestado en el periodo corriente y en los anteriores.
importe depreciable	El costo de un activo o el importe que lo sustituya (en los estados financieros) previa deducción de su valor residual.
depreciación	Distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.
baja en cuentas	La eliminación, ya sea en su totalidad o en parte, de un activo o un pasivo reconocido del estado de situación financiera de una entidad.
desarrollo	Aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico por medio de un plan o diseño para la producción de materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios nuevos, o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o uso comercial.
operación discontinuada	Un componente de la entidad del que se ha dispuesto, o está mantenido para la venta, y: <ul style="list-style-type: none"> (a) representa una línea de negocio o un área geográfica; que es significativa y puede considerarse separada del resto; (b) es parte de un único plan coordinado para disponer de una línea de negocio o de un área geográfica de la operación que sea significativa y pueda considerarse separada del resto; o (c) es una entidad subsidiaria adquirida exclusivamente con la finalidad de revenderla.
dividendos	Distribuciones de ganancias a los tenedores de instrumentos de patrimonio en proporción al porcentaje de los instrumentos poseídos de una clase concreta de capital.
recurso económico	Un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos.

método del interés efectivo	Un método de cálculo del costo amortizado de un activo o un pasivo financiero (o de un grupo de activos financieros o pasivos financieros) y de distribución del ingreso por intereses o gasto por intereses a lo largo del periodo correspondiente.
tasa de interés efectiva	La tasa de descuento que iguala exactamente los flujos de efectivo futuros por pagos o cobros estimados a lo largo de la vida esperada del instrumento financiero o, cuando sea adecuado, en un periodo más corto, con el importe en libros neto del activo financiero o pasivo financiero.
eficacia de una cobertura	El grado en el que los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo de la partida cubierta, directamente atribuibles al riesgo cubierto, se compensan con los cambios en el valor razonable o en los flujos de efectivo del instrumento de cobertura.
beneficios a los empleados	Todas las formas de contraprestación concedidas por una entidad a cambio de los servicios prestados por los empleados.
características cualitativas de mejora	Una característica cualitativa que hace la información financiera más útil. Las características cualitativas de mejora son comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad.
patrimonio	La parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.
derecho sobre el patrimonio	Un derecho sobre la parte residual de los activos de una entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.
transacción con pagos basados en acciones liquidada mediante instrumentos de patrimonio	Una transacción con pagos basados en acciones en la que la entidad: <ul style="list-style-type: none"> (a) recibe bienes o servicios como contraprestación de sus instrumentos de patrimonio propios (incluyendo acciones u opciones sobre acciones); o (b) recibe bienes o servicios pero no tiene obligación de liquidar la transacción con el proveedor.
errores	Omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o más ejercicios anteriores, resultantes del no empleo o de un uso indebido de información fiable que: <ul style="list-style-type: none"> (a) estaba disponible cuando se autorizó la emisión de los estados financieros para tales periodos; y (b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración y presentación de aquellos estados financieros.
contrato pendiente de ejecución	Un contrato, o una parte de un contrato, que está sin ejecutar por igual—ninguna parte ha cumplido ninguna de sus obligaciones, o ambas partes han cumplido parcialmente sus obligaciones en igual medida.
incertidumbre sobre la existencia	Incertidumbre sobre si existe un activo o pasivo.
gastos	Disminuciones en los activos o incrementos en los pasivos que dan lugar a disminuciones en el patrimonio, distintos de los relacionados con distribuciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio.
presentación razonable	Presentación fidedigna de los efectos de las transacciones, así como de otros sucesos y condiciones, de acuerdo con las definiciones y los criterios de reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos.
valor razonable	El precio que se recibiría por vender un activo, o que se pagaría por transferir un pasivo en una transacción ordenada entre participantes del mercado en la fecha en la medición.
arrendamiento financiero	Un arrendamiento que transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. La propiedad del mismo, en su caso, puede o no ser transferida. Un arrendamiento que no sea financiero es un arrendamiento operativo.
activo financiero	Cualquier activo que es: <ul style="list-style-type: none"> (a) efectivo;

	(b)	un instrumento de patrimonio de otra entidad;
	(c)	un derecho contractual: <ul style="list-style-type: none"> (i) a recibir efectivo u otro activo financiero de otra entidad; o (ii) a intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad, en condiciones que sean potencialmente favorables para la entidad; o
	(d)	un contrato que será o podrá ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propio de la entidad y: <ul style="list-style-type: none"> (i) obliga o puede obligar a la entidad a recibir una cantidad variable de sus instrumentos de patrimonio propios; o (ii) que será o podrá ser liquidado mediante una forma distinta al intercambio de un importe fijo de efectivo, o de otro activo financiero, por una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio propio de la entidad. Para este propósito, tampoco se incluirán entre los instrumentos de patrimonio propio de la entidad aquéllos que sean, en sí mismos, contratos para la futura recepción o entrega de instrumentos de patrimonio propio de la entidad.
contrato de garantía financiera		Un contrato que requiere que el emisor efectúe pagos específicos para reembolsar al tenedor por la pérdida en que incurre cuando un deudor específico incumpla su obligación de pago a su vencimiento, de acuerdo con las condiciones, originales o modificadas, de un instrumento de deuda.
instrumento financiero		Un contrato que da lugar a un activo financiero en una entidad y a un pasivo financiero o un instrumento de patrimonio en otra entidad.
pasivo financiero		Un pasivo que es: <ul style="list-style-type: none"> (a) una obligación contractual: <ul style="list-style-type: none"> (i) de entregar efectivo u otro activo financiero a otra entidad; o (ii) a intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad, en condiciones que sean potencialmente desfavorables para la entidad; o (b) un contrato que será o podrá ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propio de la entidad y: <ul style="list-style-type: none"> (i) obliga o puede obligar a la entidad a entregar una cantidad variable de sus instrumentos de patrimonio propios, o (ii) será o podrá ser liquidado mediante una forma distinta al intercambio de una cantidad fija de efectivo, o de otro activo financiero, por una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio propio de la entidad. Para este propósito, tampoco se incluirán entre los instrumentos de patrimonio propio de la entidad aquéllos que sean, en sí mismos, contratos para la futura recepción o entrega de instrumentos de patrimonio propio de la entidad.
situación financiera		La relación de los activos, pasivos y patrimonio de una entidad tal y como se informa en el estado de situación financiera.
estados financieros		Representación estructurada de la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de una entidad.
actividades de financiación		Actividades que producen cambios en el tamaño y la composición de los capitales propios y de los préstamos tomados por parte de la entidad.
compromiso en firme		Un acuerdo obligatorio para intercambiar una determinada cantidad de activos a un precio determinado, en una fecha o fechas futuras prefijadas.
entidad que adopta por primera vez la Norma de		Una entidad que presenta sus primeros estados financieros anuales que se ajustan a la Norma de Contabilidad <i>NIIF para las PYMES</i> , independientemente de que su marco

Contabilidad NIIF para las PYMES	conceptual anterior fuera las Normas NIIF de Contabilidad completas u otro conjunto de normas contables.
transacción prevista	Una transacción futura anticipada, pero no comprometida.
negocio en el extranjero	Una entidad subsidiaria, asociada, acuerdo conjunto o sucursal de la entidad que informa, cuyas actividades se fundamentan o se llevan a cabo en un país o moneda distintos a los de la entidad que informa.
Normas NIIF de Contabilidad completas	Normas e Interpretaciones emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Esas Normas comprenden: <ul style="list-style-type: none"> (a) las Normas Internacionales de Información Financiera; (b) las Normas Internacionales de Contabilidad; (c) las Interpretaciones CINIIF; y (d) las Interpretaciones SIC.
moneda funcional	Moneda del entorno económico principal en el que opera la entidad.
fecha de normalización de la moneda funcional	La fecha en que la moneda funcional de una entidad deja de tener una o ambas características que definen la hiperinflación grave o cuando se produce un cambio en la moneda funcional de la entidad a una moneda que no está sujeta a hiperinflación grave.
características cualitativas fundamentales	Una característica cualitativa fundamental que debe poseer la información financiera para que sea útil para los usuarios principales de los estados financieros con propósito general. Las características cualitativas fundamentales son la relevancia y la representación fiel.
financiación (de beneficios post-empleo)	Aportaciones por una entidad, y algunas veces por los empleados, a otra entidad, o a un fondo, que está separada legalmente de la entidad que informa, y es la encargada de pagar los beneficios a los empleados.
estados financieros con propósito general	Informes financieros con propósito general que proporcionan información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad que informa.
hipótesis de negocio en marcha	Una entidad es un negocio en marcha salvo que la gerencia tenga la intención de liquidarla o de hacer cesar sus operaciones, o cuando no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas.
plusvalía	Un activo que representa los beneficios económicos futuros que surgen de otros activos adquiridos en una combinación de negocios, que no están identificados individualmente ni reconocidos de forma separada.
gobierno	La administración del gobierno en sí, las agencias gubernamentales y organismos similares, sean locales, regionales, nacionales o internacionales.
subvenciones del gobierno	Ayudas procedentes del sector público en forma de transferencias de recursos a una entidad en contrapartida del cumplimiento, pasado o futuro, de ciertas condiciones relativas a sus actividades de operación.
fecha de concesión	La fecha en que la entidad y un tercero (incluyendo en este término a los empleados) alcanzan un acuerdo de pagos basados en acciones, que se produce cuando la entidad y la contraparte llegan a un entendimiento compartido sobre los plazos y condiciones del acuerdo. En la fecha de concesión, la entidad confiere a la contraparte el derecho a recibir efectivo, otros activos, o sus instrumentos de patrimonio, sujeto al cumplimiento, en su caso, de determinadas condiciones para la irrevocabilidad de la concesión. Si ese acuerdo está sujeto a un proceso de aprobación (por ejemplo, por los accionistas), la fecha de concesión es aquella en la que se obtiene la aprobación.
inversión bruta en un arrendamiento	Suma de: <ul style="list-style-type: none"> (a) los pagos mínimos a recibir por el arrendador por el arrendamiento financiero; y

	(b) cualquier valor residual no garantizado que corresponda al arrendador.
grupo	Una controladora y todas sus subsidiarias.
partida cubierta	A efectos de la contabilidad de cobertura especial por parte de las PYMES, según la Parte II de la Sección 11, una partida cubierta es: <ul style="list-style-type: none"> (a) riesgo de tasa de interés de un instrumento de deuda medido a su costo amortizado; (b) riesgo de tasa de cambio en moneda extranjera o de tasa de interés en un compromiso firme o en una transacción prevista altamente probable; (c) riesgo de precio de una materia prima cotizada que la entidad mantiene o en un compromiso firme o una transacción prevista altamente probable de comprar o vender una materia prima cotizada; o (d) riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera en una inversión neta en un negocio en el extranjero.
instrumento de cobertura	A efectos de la contabilidad de cobertura especial por parte de las PYMES, según la Parte II de la Sección 11, un instrumento de cobertura es un instrumento financiero que cumple todos los términos y condiciones siguientes: <ul style="list-style-type: none"> (a) es una permuta de tasa de interés, una permuta financiera de diferencias de cambio, contrato de intercambio a término de moneda extranjera o un contrato a término de cambio de materia prima cotizada que se espera que sea altamente efectivo para compensar un riesgo identificado en el párrafo 11.63 que se designa como riesgo cubierto; (b) involucra una parte externa a la entidad que informa (es decir, externa al grupo, segmento o entidad individual que informa); (c) su importe nominal es igual al importe designado del principal o al importe nominal de la partida cubierta; (d) tiene una fecha de vencimiento especificada no posterior a: <ul style="list-style-type: none"> (i) el vencimiento del instrumento financiero cubierto; (ii) la liquidación esperada del compromiso de compra o venta de la materia prima cotizada; o (iii) la ocurrencia de la muy altamente probable transacción de moneda extranjera prevista o de la transacción con una materia prima cotizada que se cubre. (e) no tiene pago anticipado, terminación anticipada o características ampliadas.
máximo y mejor uso	El uso de un activo no financiero por participantes del mercado que maximizaría el valor del activo o del grupo de activos y pasivos (por ejemplo, un negocio) en el que se utilizaría dicho activo.
altamente probable	Con una probabilidad significativamente mayor de que ocurra que de que no ocurra.
(pérdida) por deterioro de valor	Cantidad en que el importe en libros de un activo excede: <ul style="list-style-type: none"> (a) en el caso de los inventarios, su precio de venta menos los costos de terminación y venta; o (b) en el caso de otros activos no financieros, su importe recuperable.
impracticable	La aplicación de un requerimiento es impracticable cuando la entidad no pueda aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo.
ingresos	Incrementos en los activos o disminuciones en los pasivos que dan lugar a incrementos en el patrimonio, distintos de los relacionados con aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio.
estado de resultados	Estado financiero que presenta todos los elementos de ingresos y gastos reconocidos en un periodo sobre el que se informa, excluyendo los elementos de otro resultado integral.

impuesto a las ganancias	Todos los impuestos nacionales y extranjeros que se basan en los beneficios imponibles. El impuesto a las ganancias incluye también impuestos, tales como retenciones de impuestos que una subsidiaria, asociada o acuerdo negocio conjunto tienen que pagar por repartos de ganancias a la entidad que informa.
contrato de seguro	Un contrato en el que una de las partes (la aseguradora) acepta un riesgo de seguro significativo de la otra parte (el tenedor de la póliza), acordando compensar al tenedor si ocurre un evento futuro incierto (el evento asegurado) que afecta de forma adversa al tenedor del seguro.
activo intangible	Un activo identificable, de carácter no monetario y sin sustancia física. Un activo es identificable cuando: <ul style="list-style-type: none"> (a) es separable, es decir, es susceptible de ser separado o dividido de la entidad y vendido, transferido, explotado, arrendado o intercambiado, bien individualmente junto con un contrato, un activo o un pasivo relacionado; o (b) surge de derechos contractuales o de otros derechos de tipo legal, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.
tasa de interés implícita en el arrendamiento	La tasa de descuento que, al inicio del arrendamiento, produce la igualdad entre el valor presente total de (a) los pagos mínimos por el arrendamiento y (b) el valor residual no garantizado con la suma de (i) el valor razonable del activo arrendado y (ii) cualquier costo directo inicial del arrendador.
informe financiero intermedio	Un informe financiero que contiene un conjunto de estados financieros completos o un conjunto de estados financieros condensados para un periodo intermedio.
periodo intermedio	Un periodo contable menor que un periodo anual completo.
valor intrínseco	La diferencia entre el valor razonable de las acciones que la contraparte tiene derecho (condicional o incondicional) a suscribir, o que tiene derecho a recibir, y el precio (si existiese) que la contraparte está (o estará) obligada a pagar por esas acciones. Por ejemplo, una opción sobre acciones con un precio de ejercicio de 15 u. m. sobre una acción con un valor razonable de 20 u. m., tiene un valor intrínseco de 5 u. m.
inventarios	Activos: <ul style="list-style-type: none"> (a) poseídos para ser vendidos en el curso normal del negocio; (b) en proceso de producción con vistas a esa venta; o (c) en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios.
actividades de inversión	La adquisición y disposición de activos a largo plazo, así como otras inversiones no incluidas en los equivalentes al efectivo.
propiedad de inversión	Propiedades (terrenos o edificios, o partes de un edificio, o ambos) que se mantienen por el dueño o el arrendatario bajo un arrendamiento financiero para obtener rentas, plusvalías o ambas, y no para: <ul style="list-style-type: none"> (a) su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o bien para fines administrativos; o (b) su venta en el curso ordinario de las operaciones.
acuerdo conjunto	Un acuerdo por el cual dos o más partes tienen control conjunto. Los acuerdos conjuntos pueden tomar la forma de operaciones controladas de forma conjunta activos controlados de forma conjunta, o entidades controladas de forma conjunta.
control conjunto	El reparto contractualmente acordado del control de un acuerdo. Existe solo cuando las decisiones sobre las actividades relevantes requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control.
entidades controladas de forma conjunta	Un acuerdo negocio conjunto que implica la creación de una sociedad por acciones, una asociación con fines empresariales u otro tipo de entidad, en la que cada parte

participante adquiere una participación. La entidad opera de la misma manera que otras entidades, excepto que un acuerdo entre las partes establece el control conjunto.

arrendamiento	Un acuerdo mediante el cual el arrendador transmite al arrendatario, a cambio de un pago o de una serie de pagos, el derecho de uso de un activo durante un periodo acordado.
tasa de interés incremental de los préstamos del arrendatario	La tasa de interés que el arrendatario habría de pagar en un arrendamiento similar o, si éste no fuera determinable, la tasa en la que incurriría aquél, al inicio del arrendamiento, si pidiera prestados, en un plazo y con garantías similares, los fondos necesarios para comprar el activo.
pasivo	Una obligación presente de la entidad de transferir un recurso económico como resultado de sucesos pasados.
préstamos por pagar	Pasivos financieros diferentes de las cuentas comerciales por pagar a corto plazo en condiciones normales de crédito.
participantes del mercado	<p>Compradores y vendedores en el mercado principal (o más ventajoso) del activo o pasivo, que tienen todas las características siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none">(a) son independientes entre sí, es decir, no son partes relacionadas según la definición de la Sección 33;(b) están bien informados, tienen un conocimiento razonable sobre el activo o el pasivo y la transacción utilizando toda la información disponible;(c) son capaces de realizar una transacción para el activo; y(d) tienen voluntad de realizar una transacción con el activo o pasivo—es decir, están motivados, pero no forzados u obligados de otra forma a hacerlo.
condición referida al mercado	<p>Una condición de rendimiento de la que depende el precio de ejercicio, la irrevocabilidad o la posibilidad de ejercicio de un instrumento de patrimonio, que está relacionada con el precio (o valor) de mercado de los instrumentos de patrimonio de la entidad (o de los instrumentos de patrimonio de otra entidad en el mismo grupo), tal como:</p> <ul style="list-style-type: none">(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. <p>Una condición para la irrevocabilidad (o consolidación) de la concesión basada en el mercado requiere que la contraparte complete un periodo especificado de servicio (es decir, una condición de servicio); el requerimiento relativo al servicio puede ser explícito o implícito.</p>
material o con importancia relativa	La información es material o tiene importancia relativa si su omisión, expresión inadecuada o ensombrecimiento podría esperarse razonablemente que influya sobre las decisiones que los usuarios principales de los estados financieros con propósito general toman a partir de los estados financieros, que proporcionan información financiera sobre una determinada entidad que informa.
medida	El resultado de la aplicación de una base de medición a un activo o pasivo y los ingresos y gastos relacionados.
base de medición	Una característica identificada—por ejemplo, costo histórico, valor razonable o valor de cumplimiento—de una partida que está siendo medida.
incertidumbre en la medición	La incertidumbre que surge cuando los importes monetarios de los estados financieros no pueden ser observados directamente y deben, en su lugar, estimarse.

pagos mínimos del arrendamiento	<p>Pagos mínimos por el arrendamiento son los pagos que se requieren o pueden requerirse al arrendatario durante el plazo del arrendamiento, excluyendo tanto las cuotas de carácter contingente como los costos de los servicios y los impuestos que ha de pagar el arrendador y le hayan de ser reembolsados. También se incluye:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) en el caso del arrendatario, cualquier importe garantizado por él mismo o por un tercero vinculado con él; o (b) en el caso del arrendador, cualquier valor residual que se le garantice, ya sea por: <ul style="list-style-type: none"> (i) parte del arrendatario; (ii) una parte vinculada con éste; o (iii) una parte no vinculada con el arrendatario que sea financieramente capaz de atender a las obligaciones derivadas de la garantía prestada. <p>Sin embargo, si el arrendatario posee la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente más reducido que su valor razonable en el momento en que la opción sea ejercitable, de forma que, al inicio del arrendamiento, se puede prever con razonable certeza que la opción será ejercida, los pagos mínimos del arrendamiento comprenderán tanto los pagos mínimos a satisfacer durante el plazo del acuerdo hasta la fecha esperada de ejercicio de la citada opción de compra, como el pago requerido para ejercitar esta opción de compra.</p>
partidas monetarias	<p>Unidades monetarias mantenidas en efectivo, así como activos y pasivos que se van a recibir o pagar, mediante una cantidad fija o determinable de unidades monetarias.</p>
mercado más ventajoso	<p>El mercado que maximiza el importe que se recibiría por vender el activo o minimiza el importe que se pagaría por transferir el pasivo, después de tener en cuenta los costos de transacción y los costos de transporte.</p>
planes multi-patronales (de beneficios)	<p>Planes de aportaciones definidas (diferentes de los planes gubernamentales) o planes de beneficios definidos (diferentes de los planes gubernamentales):</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) en los cuales se juntan los activos aportados por distintas entidades que no están bajo control común; y (b) que se utilizan para proporcionar beneficios a los empleados de más de una entidad, teniendo en cuenta que tanto las aportaciones como los importes de los beneficios se determinan sin tener en cuenta la identidad de la entidad ni de los empleados cubiertos por el plan.
inversión bruta en un arrendamiento	<p>Inversión bruta en un arrendamiento descontada al tasa de interés implícito en él.</p>
participación no controladora	<p>El patrimonio de una subsidiaria no atribuible, directa o indirectamente, a la controladora.</p>
notas (a los estados financieros)	<p>Las notas contienen información adicional a la presentada en el estado de situación financiera, estado del resultado integral, estado de resultados (si se presenta), estado de resultados y ganancias acumuladas combinado (si se presenta), estado de cambios en el patrimonio y estado de flujos de efectivo. Las notas suministran descripciones narrativas o desagregaciones de partidas presentadas en esos estados, e información sobre partidas que no cumplen las condiciones para ser reconocidas en ellos.</p>
importe nocional	<p>La cantidad de unidades monetarias, acciones, fanegas, libras u otras unidades especificadas en un contrato de instrumento financiero.</p>
objetivo de los estados financieros	<p>Proporcionar información financiera sobre una entidad que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones sobre el suministro de recursos a la entidad.</p>
datos de entrada observables	<p>Datos de entrada que son desarrollados utilizando datos de mercado, tales como información disponible públicamente sobre los sucesos o transacciones reales, y que</p>

	reflejan los supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo.
compensación	La agrupación de un activo y pasivo que se reconocen y miden como partidas contables separadas en un solo importe en el estado de situación financiera.
contrato de carácter oneroso	Un contrato en el cual los costos inevitables de cumplir con las obligaciones que conlleva exceden a los beneficios económicos que se espera recibir de éste.
actividades de operación	Las actividades que constituyen la principal fuente de ingresos de actividades ordinarias de una entidad, y otras actividades que no son de inversión ni de financiación.
arrendamiento operativo	Un arrendamiento que no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad. Un arrendamiento que no es operativo es un arrendamiento financiero.
transacción ordenada	Una transacción que supone una exposición al mercado para un periodo anterior a la fecha de la medición, para tener en cuenta las actividades de comercialización que son usuales y habituales para transacciones que involucran estos activos o pasivos; no es una transacción forzada (por ejemplo, una liquidación forzada o una venta urgente).
acción ordinaria	Instrumento de patrimonio que está subordinado a todas las demás clases de instrumentos de patrimonio.
otro resultado integral	Partidas de ingresos y gastos (incluidos los ajustes por reclasificación) que no se reconocen en el resultado, tal como lo requiere o permite esta Norma.
incertidumbre sobre el desenlace	Incertidumbre sobre el importe o calendario de cualquier entrada o salida de beneficios económicos que procederán de un activo o pasivo.
propietarios	Tenedores de instrumentos clasificados como patrimonio.
controladora	Una entidad que controla una o más entidades.
rendimiento	La relación de los ingresos y gastos de una entidad, tal como se informa en el estado de resultados integral.
condición de rendimiento (de un acuerdo de pago basado en acciones)	<p>Una condición necesaria para la irrevocabilidad de la concesión que requiere que:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) la contraparte complete un periodo especificado de servicio (que es, una condición de servicio); el requerimiento relativo al servicio puede ser explícito o implícito; y (b) se cumpla un objetivo, u objetivos, de rendimiento especificado mientras la contraparte presta el servicio requerido en (a). <p>El periodo para lograr el objetivo (u objetivos) de rendimiento:</p> <ul style="list-style-type: none"> (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. <p>Un objetivo de rendimiento se define por referencia a:</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) las operaciones (o actividades) propias de la entidad, o las operaciones o actividades de otra entidad del mismo grupo (es decir, una condición de irrevocabilidad (consolidación) de la concesión no referida al mercado); o (b) el precio (o valor) de los instrumentos de patrimonio de la entidad o los instrumentos de patrimonio de otra entidad del mismo grupo (incluidas acciones y opciones sobre acciones) (es decir, una condición de irrevocabilidad (consolidación) de la concesión referida al mercado). <p>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.</p>

activos del plan (de un plan de beneficios a empleados)	Activos mantenidos por un fondo de beneficios para los empleados a largo plazo y pólizas de seguro que cumplen los requisitos.
beneficios post-empleo	Beneficios a los empleados (diferentes de los beneficios por terminación) que se pagan después de completar su periodo de empleo.
planes de beneficios post-empleo	Acuerdos, formales o informales, en los que la entidad se compromete a suministrar beneficios a uno o más empleados tras la terminación de su periodo de empleo.
potencial para producir beneficios económicos	Dentro de un recurso económico, una característica que ya exista y que, al menos, en una circunstancia, produciría beneficios económicos para esa entidad más allá de los disponibles para todas las demás partes.
valor presente	Una estimación actual del valor descontado de los flujos de efectivo netos futuros en el curso normal del negocio.
moneda de presentación	La moneda en la cual se presentan los estados financieros.
usuarios principales	Inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales.
mercado principal	El mercado con el mayor volumen y nivel de actividad para el activo o pasivo.
probable	Que tiene más probabilidad de que ocurra que de lo contrario.
resultado del periodo	Total de ingresos menos gastos, excluyendo los componentes de otro resultado integral.
unidad de crédito proyectada	Un método de valoración actuarial que considera que cada periodo de servicio da lugar a una unidad adicional de derecho a beneficios y mide cada unidad por separado para construir la obligación final (a veces conocido como el método de los beneficios acumulados (devengados) prorrateados en función del servicio o como el método de los beneficios/años de servicio).
compromiso (en un contrato con un cliente)	es una obligación de transferir un bien o servicio distinto (o un paquete distinto de bienes o servicios).
propiedades, planta y equipo	Activos tangibles que: <ul style="list-style-type: none"> (a) poseen una entidad para su uso en la producción o suministro de bienes y servicios para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y (b) se esperan usar durante más de un periodo.
provisión	Pasivo cuya cuantía o vencimiento es incierto.
prudencia	El ejercicio de la cautela cuando se realizan juicios bajo condiciones de incertidumbre. El ejercicio de prudencia significa que los activos e ingresos no están sobrestimados y los pasivos y gastos no están subestimados. Igualmente, el ejercicio de la prudencia no permite la subestimación de activos o ingresos, ni la sobrestimación de pasivos o gastos.
obligación pública de rendir cuentas	Una entidad tiene obligación pública de rendir cuentas cuando: <ul style="list-style-type: none"> (a) sus instrumentos de deuda o de patrimonio se negocian en un mercado público o están en proceso de emitir estos instrumentos para negociarse en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado fuera de la bolsa de valores, incluyendo mercados locales o regionales); o (b) posee activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros como uno de sus negocios principales (por ejemplo, bancos, cooperativas de crédito, compañías de seguros, comisionistas, intermediarios de valores, fondos de pensiones, fondos de inversión colectiva y bancos de inversión a menudo cumplen este segundo criterio).

que cotizan en bolsa (instrumentos de deuda o patrimonio)	Negociados, o en proceso de ser emitidos para su negociación, en un mercado público (una bolsa de valores nacional o extranjera o mercados organizados no regulados, incluidos los mercados locales y regionales).
reconocimiento	El proceso de captar, para su inclusión en el estado de situación financiera o en el estado (o estados) del rendimiento financiero, una partida que cumple la definición de uno de los elementos de los estados financieros—un activo, un pasivo, patrimonio, ingresos o gastos. El reconocimiento involucra la representación del elemento en uno de los estados—solo o como parte de otras partidas—en palabras y mediante un importe monetario, y la inclusión de ese importe en uno o más totales del estado correspondiente.
importe recuperable	El mayor entre el valor razonable menos los costos de venta de un activo (o de una unidad generadora de efectivo) y su valor en uso.
partes relacionadas	<p>Una parte relacionada es una persona o entidad que está relacionada con la entidad que prepara sus estados financieros (la entidad que informa):</p> <ul style="list-style-type: none"> (a) una persona o un familiar cercano de la familia de esa persona está relacionada con una entidad que informa si esa persona: <ul style="list-style-type: none"> (i) es un miembro del personal clave de la gerencia de la entidad que informa o de una controladora de la entidad que informa; (ii) ejerce control o control conjunto sobre la entidad que informa; o (iii) ejerce influencia significativa sobre la entidad que informa. (b) una entidad está relacionada con una entidad que informa si le son aplicables cualquiera de las condiciones siguientes: <ul style="list-style-type: none"> (i) la entidad y la entidad que informa son miembros del mismo grupo (lo cual significa que cada controladora, subsidiaria u otra subsidiaria de la misma controladora, son partes relacionadas entre sí). (ii) una entidad es una asociada o una entidad controlada de forma conjunta de la otra entidad (o una asociada o una entidad controlada de forma conjunta de un miembro de un grupo del que la otra entidad es miembro). (iii) ambas entidades son entidades controladas de forma conjunta de la misma tercera entidad. (iv) una entidad es una entidad controlada de forma conjunta de una tercera entidad, y la otra entidad es una asociada de la tercera entidad. (v) la entidad es un plan de beneficios post-empleo para los trabajadores de la entidad que informa o de una entidad que sea parte relacionada de ésta. Si la propia entidad que informa es un plan, los empleadores patrocinadores también son parte relacionada de la entidad que informa. (vi) la entidad está controlada o controlada conjuntamente por una persona identificada en (a). (vii) la entidad o cualquier miembro de un grupo del cual es parte proporciona servicios del personal clave de la gerencia a la entidad que informa o a la controladora de la entidad que informa. (viii) una persona identificada en (a)(ii) tiene influencia significativa sobre la entidad o es un miembro del personal clave de la gerencia de la entidad (o de una controladora de la entidad).
transacción con partes relacionadas	Una transferencia de recursos, servicios u obligaciones entre partes relacionadas, con independencia de que se cargue o no un precio.
actividades relevantes (de una participada)	Las actividades que afectan significativamente a los rendimientos de la empresa participada.

fiabilidad	La calidad de la información que hace que esté libre de errores materiales o con importancia relativa y sesgos y que represente fielmente lo que pretende representar o lo que razonablemente podría esperarse que represente.
fecha de presentación	El final del último periodo cubierto por los estados financieros o por un informe financiero intermedio.
entidad que informa	Una entidad a la que se le requiere, u opta por, preparar estados financieros con propósito general.
periodo sobre el que se informa	El periodo cubierto por los estados financieros o por un informe financiero intermedio.
investigación	Estudio original y planificado, emprendido con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.
valor residual (de un activo)	El importe estimado que una entidad podría obtener en el momento presente por disponer del elemento, después de deducir los costos estimados por tal disposición, si el activo hubiera alcanzado ya la antigüedad y las demás condiciones esperadas al término de su vida útil.
aplicación retroactiva (de un cambio de política contable)	Aplicación de una nueva política contable a transacciones, otros sucesos y condiciones, como si se hubiese aplicado siempre.
ingreso de actividades ordinarias	Ingresos que surgen del curso de las actividades ordinarias de una entidad.
estados financieros separados	Los presentados por una entidad, en las que ésta podría elegir, de acuerdo con los párrafos 9.25 y 9.26, contabilizar sus inversiones en subsidiarias, entidades controladas de forma conjunta y asociadas, ya sea al costo menos el deterioro de valor, al valor razonable con los cambios en el valor razonable reconocidos en el resultado del periodo o utilizando el método de la participación siguiendo los procedimientos del párrafo 14.8.
acuerdos de concesión de servicios	Un acuerdo mediante el cual un gobierno u otro organismo del sector público contrata con un operador privado para desarrollar (o actualizar), operar y mantener los activos de infraestructura de la concedente, tales como carreteras, puentes, túneles, aeropuertos, redes de distribución de energía, prisiones u hospitales.
condición de servicio	Una condición necesaria para la irrevocabilidad de la concesión que requiere que una contraparte complete un periodo especificado de servicio durante el cual se proporcionan los servicios a la entidad. Si la contraparte, independientemente de la razón, deja de proporcionar el servicio durante el periodo necesario para la irrevocabilidad de la concesión, no cumple la condición. Una condición de servicio no requiere que se cumpla un objetivo de rendimiento.
hiperinflación grave	La moneda de una economía hiperinflacionaria está sujeta a una hiperinflación grave si tiene las dos características siguientes: <ul style="list-style-type: none"> (a) no tiene disponible un índice general de precios fiable para todas las entidades con transacciones y saldos en la moneda; y (b) la moneda no es convertible en una moneda extranjera relativamente estable. La evaluación de la convertibilidad se realiza conforme a la Sección 30.
acuerdo con pagos basados en acciones	Un acuerdo entre la entidad (u otra entidad del grupo o cualquier accionista de cualquier entidad del grupo) y un tercero (incluyendo un empleado) que otorga el derecho a dicho tercero a recibir: <ul style="list-style-type: none"> (a) efectivo u otros activos de la entidad por importes que están basados en el precio (o valor) de instrumentos de patrimonio (incluyendo acciones u opciones sobre acciones) de la entidad o de otra entidad del grupo; o (b) instrumentos de patrimonio (incluyendo acciones u opciones sobre acciones) de la entidad o de otra entidad del grupo

siempre que se cumplan las condiciones para la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión, si las hubiera.

transacción con pagos basados en acciones

Una transacción en la que la entidad:

- (a) recibe bienes o servicios del proveedor de dichos bienes o servicios (incluyendo un empleado) en un acuerdo con pagos basados en acciones; o
- (b) incurre en una obligación de liquidar la transacción con el proveedor en un acuerdo con pagos basados en acciones cuando otra entidad del grupo reciba esos bienes o servicios.

pequeñas y medianas entidades

Entidades que:

- (a) no tienen obligación pública de rendir cuentas; y
- (b) publican estados financieros con propósito general para usuarios externos.

Una entidad tiene obligación pública de rendir cuentas cuando:

- (a) registra, o está en proceso de registrar, sus estados financieros en una comisión de valores u otra organización reguladora, con el propósito de emitir algún tipo de instrumentos en un mercado público; o
- (b) mantiene activos en calidad de fiduciario para un grupo amplio de terceros como uno de sus negocios principales.

plan estatal (de beneficios a los empleados)

Los planes de beneficios a los empleados son establecidos por la legislación para cubrir a todas las entidades (o bien todas las entidades de una misma categoría concreta, por ejemplo, un sector industrial específico) y se administran por autoridades nacionales o locales, o por otro organismo (por ejemplo, una agencia autónoma creada específicamente para este propósito) que no está sujeto al control o influencia de la entidad que informa.

estado de flujos de efectivo

Estado financiero que proporciona información sobre los cambios en el efectivo y los equivalentes de efectivo de una entidad durante un periodo, mostrando por separado los cambios durante el periodo de las actividades de operación, inversión y financiación.

estado de cambios en el patrimonio

Estado financiero que presenta el resultado del periodo, los elementos de ingresos y gastos reconocidos directamente en el patrimonio del periodo, los efectos de los cambios en la política contable y las correcciones de errores reconocidos en el periodo y (según el formato del estado de cambios en el patrimonio elegido por la entidad) los importes de las transacciones con los propietarios que actúan en su calidad de tales durante el periodo.

estado del resultado integral

Un estado financiero que presenta todos los elementos de ingresos y gastos reconocidos en un periodo, incluidos los elementos reconocidos en la determinación del resultado del periodo (que es un subtotal en el estado del resultado integral) y los elementos de otro resultado integral. Si una entidad elige presentar un estado de resultados y un estado del resultado integral, el estado del resultado integral comenzará con el resultado y, a continuación, mostrará las partidas de otro resultado integral.

estado de situación financiera

Estado financiero que presenta la relación de los activos, pasivos y patrimonio de una entidad a una fecha determinada (también llamado balance).

estado de resultados y ganancias acumuladas

Un estado financiero que presenta el resultado del periodo y los cambios en los beneficios retenidos.

subsidiaria

Una entidad que está controlada por otra entidad.

base fiscal

La base fiscal de un activo o pasivo es el importe atribuido, para fines fiscales, a dicho activo o pasivo.

gastos por impuestos

El importe agregado incluido en el resultado integral total o en el patrimonio del periodo sobre el que se informa con respecto al impuesto corriente y al impuesto diferido.

ganancia fiscal (pérdida fiscal)	Las ganancias (pérdidas) del periodo sobre el que se informa en el que los impuestos a las ganancias son pagaderos o recuperables, determinado de acuerdo con las normas establecidas por las autoridades fiscales. El beneficio imponible es igual a la renta imponible menos los importes deducibles de la ganancia fiscal.
diferencias temporarias imponibles	Diferencias temporarias que resultarán en cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal de periodos futuros, cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.
diferencias temporarias	Diferencias entre el importe en libros que un activo o un pasivo tiene en el estado de situación financiera y su base fiscal.
beneficios por terminación	Beneficios a los empleados proporcionados por la terminación del periodo de empleo de un empleado como consecuencia de: <ul style="list-style-type: none"> (a) la decisión de la entidad de resolver el contrato del empleado antes de la fecha normal de retiro; o (b) la decisión del empleado de aceptar una oferta de beneficios a cambio de la terminación de un contrato de empleo.
oportunidad	Tener la información disponible para los responsables de la toma de decisiones a tiempo para poder influir en sus decisiones.
diferencias temporales	Ingresos o gastos que se reconocen en el resultado del periodo, pero que, según las leyes o regulaciones fiscales, se incluyen en la ganancia imponible en un periodo diferente.
resultado integral total	El cambio en el patrimonio durante un periodo, que procede de transacciones y otros sucesos, distintos de aquellos cambios derivados de transacciones con los propietarios en su condición de tales (igual a la suma de los resultados del periodo y otro resultado integral).
costos de transacción	Los costos de venta de un activo o transferencia de un pasivo en el mercado principal (o más ventajoso) para el activo o pasivo que son atribuibles directamente a la disposición del activo o a la transferencia del pasivo, y cumplen los dos criterios siguientes: <p>proceden directamente de una transacción y son parte esencial de ésta; y</p> <p>la entidad no habría incurrido en ellos si no hubiera tomado la decisión de vender el activo o transferir el pasivo.</p>
costos de transacción (instrumentos financieros)	Costos incrementales que son directamente atribuibles a la adquisición, emisión o disposición de un instrumento financiero. Un costo incremental es aquél en el que no se habría incurrido si la entidad no hubiese adquirido, emitido o dispuesto del instrumento financiero.
precio de la transacción (para un contrato con un cliente)	El importe de la contraprestación que una entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con cliente, excluyendo los importes recaudados por la entidad en nombre de terceros.
acciones propias en cartera	Instrumentos de patrimonio propio de una entidad, en posesión de la entidad o de otros miembros del grupo consolidado.
comprensibilidad	La clasificación, caracterización y presentación de la información de forma clara y concisa la hace comprensible.
unidad de cuenta	El derecho o el grupo de derechos, las obligaciones o el grupo de obligaciones o el grupo de derechos y obligaciones, a los que se aplican los conceptos de reconocimiento y medición.
datos de entrada no observables	Datos de entrada que no están disponibles en el mercado y, por tanto, que se han desarrollado utilizando la mejor información disponible sobre los supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo.

vida útil	El periodo a lo largo del cual se espera que un activo esté disponible para su uso por una entidad o el número de producción o unidades similares que se espera obtener del activo por una entidad.
valor en uso	El valor actual de los flujos futuros estimados de efectivo que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.
irrevocabilidad de la concesión	Adquirir el derecho. En un acuerdo de pagos basados en acciones, un derecho de la otra parte a recibir efectivo, otros activos o instrumentos de patrimonio de la entidad es irrevocable cuando el derecho de la contraparte deja de estar condicionado al cumplimiento de cualesquiera condiciones para la irrevocabilidad de la concesión.
beneficios irrevocables	Beneficios derivados de las condiciones de un plan de beneficios por retiro, cuyo derecho a recibirlos no está condicionado a la continuidad en el empleo.
condiciones para la irrevocabilidad de la concesión	Son las condiciones que determinan si la entidad recibe los servicios que dan derecho a la otra parte a recibir efectivo, otros activos o instrumentos de patrimonio de la entidad en un acuerdo de pagos basados en acciones. Las condiciones para la irrevocabilidad de la concesión son condiciones de servicio o condiciones de rendimiento.
periodo para la irrevocabilidad (o consolidación) de la concesión	El periodo a lo largo del cual tienen que ser satisfechas todas las condiciones para la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión especificadas en un acuerdo de pagos basados en acciones.
