

Proyecto de Norma

*Tercera edición de la Norma de Contabilidad NIIF para las
PYMES*

*Recepción de comentarios hasta el 7 de marzo de
2023*

El Proyecto de Norma IASB/PN/2022/1 *Tercera edición de la Norma de Contabilidad NIIF* para las PYMES ha sido publicado por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) únicamente para recibir comentarios. La fecha límite para recibir los comentarios es el 7 de marzo de 2023 y deben enviarse por correo electrónico a commentletters@ifrs.org o en línea a: <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>.

Todos los comentarios se pondrán en conocimiento del público y se publicarán en nuestro sitio web www.ifrs.org a menos que quien responda solicite confidencialidad. Estas solicitudes normalmente no se concederán a menos que las sustenten buenas razones, tales como confidencialidad comercial. Por favor, visite nuestro sitio web sobre detalles de esta política y cómo utilizamos sus datos personales. Si desea solicitar confidencialidad, por favor póngase en contacto con nosotros en commentletters@ifrs.org antes de enviar su solicitud.

Descargo de responsabilidad: En la medida que lo permita la legislación aplicable, el Consejo y la Fundación IFRS (Fundación) declinan expresamente toda responsabilidad que eventualmente pudiera derivarse de esta publicación o cualquier traducción de ésta, tanto si es de carácter contractual, civil o de otra forma, con cualquier persona respecto a toda reclamación o pérdida de cualquier naturaleza, incluyendo pérdidas directas, indirectas, imprevistas o resultantes, daños punitivos o multas, penalizaciones o costos.

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

ISBN para esta parte: 978-1-914113-67-3

ISBN de la publicación completa (dos partes): 978-1-914113-66-6

Copyright © 2022 IFRS Foundation

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

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



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

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

ÍNDICE

desde la página

INTRODUCCIÓN

INVITACIÓN A COMENTAR

NORMA INTERNACIONAL DE INFORMACIÓN FINANCIERA ¹ PARA PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES (NIIF PARA LAS PYMES)

PRÓLOGO A LA NORMA DE CONTABILIDAD NIIF PARA LAS PYMES

Sección

1 PEQUEÑAS Y MEDIANAS ENTIDADES

2 CONCEPTOS Y PRINCIPIOS FUNDAMENTALES

3 PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

4 ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA

5 ESTADO DE RESULTADO INTEGRAL Y ESTADO DE RESULTADOS

6 ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO Y ESTADO DE RESULTADOS Y GANANCIAS ACUMULADAS

7 ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO

8 NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS

9 ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS Y SEPARADOS

10 POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES Y ERRORES

11 INSTRUMENTOS FINANCIEROS BÁSICOS

12 MEDICIÓN DEL VALOR RAZONABLE ~~OTRAS CUESTIONES SOBRE INSTRUMENTOS FINANCIEROS~~

Apéndice de la Sección 12—Guías sobre mediciones del valor razonable

13 INVENTARIOS

14 INVERSIONES EN ASOCIADAS

15 ~~INVERSIONES EN NEGOCIOS~~ ACUERDOS CONJUNTOS

16 PROPIEDADES DE INVERSIÓN

17 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

18 ACTIVOS INTANGIBLES DISTINTOS DE LA PLUSVALÍA

19 COMBINACIONES DE NEGOCIOS Y PLUSVALÍA

Apéndice A de la Sección 19—Guía de aplicación

Apéndice B de la Sección 19—Ejemplos ilustrativos

20 ARRENDAMIENTOS

21 PROVISIONES Y CONTINGENCIAS

Apéndice a la Sección 21—Ejemplos Ilustrativos ~~Guía para el reconocimiento y la medición de provisiones~~

22 PASIVOS Y PATRIMONIO

Apéndice a la Sección 22—Ejemplo de la contabilización de deuda convertible por parte del

emisor

INGRESOS DE ACTIVIDADES ORDINARIAS PROCEDENTES DE CONTRATOS CON CLIENTES

~~Apéndice—Ejemplos de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias según los principios de la Sección 23~~

24 SUBVENCIONES DEL GOBIERNO

25 COSTOS POR PRÉSTAMOS

26 PAGOS BASADOS EN ACCIONES

27 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

28 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

29 IMPUESTO A LAS GANANCIAS

30 CONVERSIÓN DE MONEDA EXTRANJERA

31 HIPERINFLACIÓN

32 HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO SOBRE EL QUE SE INFORMA

33 INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE PARTES RELACIONADAS

34 ACTIVIDADES ESPECIALIZADAS

35 TRANSICIÓN A LA NORMA DE CONTABILIDAD NIIF PARA LAS PYMES

APÉNDICE A—FECHA DE VIGENCIA Y TRANSICIÓN

APÉNDICE B—GLOSARIO DE TÉRMINOS

TABLA DE FUENTES

APROBACIÓN POR EL IASB DE LA TERCERA EDICIÓN DEL PROYECTO DE NORMA DE CONTABILIDAD NIIF PARA LAS PYMES EMITIDA EN SEPTIEMBRE DE 2022

CON RESPECTO A LOS MATERIALES COMPLEMENTARIOS ENUMERADOS A CONTINUACIÓN, VÉASE LA PARTE B DE ESTE PROYECTO DE NORMA

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES

ESTADOS FINANCIEROS ILUSTRATIVOS

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, una Tabla de Fuentes, unos Fundamentos de las Conclusiones y una Guía de Aplicación que consiste en estados financieros ilustrativos.

[Proyecto] Tercera edición de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*

Introducción

¿Por qué publica el IASB este Proyecto de Norma?

En 2009 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) emitió la primera edición de la Norma Internacional de Información Financiera para las Pequeñas y Medianas Entidades (*NIIF para las PYMES*).

El IASB mantiene la Norma mediante revisiones periódicas y propone modificaciones a la Norma mediante la publicación de un proyecto de norma global. Al elaborar estos proyectos de norma, considera las Normas NIIF de Contabilidad nuevas y modificadas, así como las cuestiones que se le señalan en relación con la aplicación de la Norma.

En 2015, el IASB completó su primera revisión integral de la Norma. El IASB emitió las *Modificaciones a la NIIF para las PYMES* de 2015 y una segunda edición de la Norma, que incorpora las modificaciones de 2015, que entró en vigor en 2017.

En 2019, el IASB inició su segunda revisión integral de la Norma, de acuerdo con el objetivo de iniciar una revisión integral aproximadamente dos años después de la fecha de vigencia de las modificaciones de la Norma resultantes de una revisión integral anterior.

Como parte de esta segunda revisión integral, el IASB:

- (a) publicó la Solicitud de Información sobre la revisión integral de la *Norma NIIF para las PYMES* como primer paso de su segunda revisión integral. El objetivo de la Solicitud de Información era recabar opiniones sobre si la alineación de la Norma con las Normas NIIF de Contabilidad completas nuevas y modificadas que es el objeto y alcance de la revisión, podría servir mejor a los usuarios de los estados financieros elaborados aplicando la Norma sin causar un costo o esfuerzo desproporcionado para las PYMES; y
- (b) consultó el Grupo de Implementación de las PYMES (SMEIG, por sus siglas en inglés) un organismo asesor del IASB.

La Solicitud de Información buscaba opiniones sobre:

- (a) el marco conceptual que el IASB desarrolló para la segunda revisión integral;
- (b) las secciones de la Norma que podrían alinearse con las Normas NIIF de Contabilidad completas nuevas y modificadas en el alcance de la revisión; y
- (c) temas que fueron:
 - (i) omitidos en la Norma y si, en relación con estos temas, la Norma podría alinearse con las Normas NIIF de Contabilidad completas; y
 - (ii) estaban relacionados con la aplicación de la Norma.

Tras considerar la información recibida sobre la Solicitud de Información y las recomendaciones del SMEIG, el IASB propone modificaciones a la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* que se establecen en este Proyecto de Norma.

Los Fundamentos de las Conclusiones sobre este Proyecto de Norma explican cómo el IASB aplicó su marco para esta revisión con el fin de decidir si se debe proponer la modificación de la Norma para alinearla con las Normas NIIF de Contabilidad completas y, en caso afirmativo, cómo hacerlo.

Normas NIIF de Contabilidad dentro del alcance de esta revisión

La Tabla 1, establecida en el Apéndice de esta Introducción, resume las propuestas del IASB en este Proyecto de Norma.

Las Tablas A1 y A2 que acompañan a los Fundamentos de las Conclusiones de este Proyecto de Norma enumeran las Normas NIIF de Contabilidad, las modificaciones de las Normas NIIF de Contabilidad y las Interpretaciones CINIIF en el alcance de la segunda revisión integral.

Cómo leer este Proyecto de Norma

Para ayudar a los lectores a evaluar las propuestas de este Proyecto de Norma:

- (a) Se revisan la Sección 2 Conceptos y Principios Fundamentales y la Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias*. El IASB propone alinear estas secciones con el *Marco Conceptual para la Información Financiera*, emitido en 2018, y con la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, respectivamente. Los anteriores requerimientos de la Sección 2 y la Sección 23 han sido eliminados y sustituidos por nuevos requerimientos. El Prólogo y el Apéndice A *Fecha de vigencia y transición* también han sido revisados.
- (b) La Sección 12 *Medición del Valor Razonable* es una sección nueva. Los requerimientos anteriores de la Sección 12 se han combinado con la Sección 11 *Instrumentos Financieros*.
- (c) El texto de otras secciones de la Norma que el IASB propone modificar se muestran con un marcado. Es decir:
 - (i) se tachan los requerimientos que se propone eliminar o sustituir;
 - (ii) se subrayan los requerimientos que propone de nuevo; y
 - (iii) los requerimientos que no se ven afectados por las propuestas están sombreados en gris.
- (d) El texto de la página de contenidos se muestra con un marcado para mostrar los cambios propuestos en la estructura de la Norma.

¿Cuándo estarían vigentes las propuestas?

Este Proyecto de Norma propone que la fecha de vigencia de la Norma modificada sea de al menos dos años a partir de la fecha de emisión de la tercera edición de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES. Se permitiría la adopción anticipada de la tercera edición de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES en su totalidad.

Próximos pasos

El IASB considerará los comentarios que reciba sobre el Proyecto de Norma antes del 7 de marzo de 2023 y decidirá si proceder con las modificaciones propuestas a la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES.

Apéndice de la Introducción

Tabla 1—Vista general de las propuestas del IASB en este Proyecto de Norma

La Tabla 1 enumera las modificaciones propuestas por sección de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES. Las propuestas de modificaciones de redacción y de menor importancia solo se enumeran para las secciones sin modificaciones de fondo.

Sección	Sujeto de la modificación propuesta
Prólogo a la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES	1. Sección revisada para reflejar las actualizaciones del Prólogo a las Normas NIIF de Contabilidad revisadas en 2018.
Sección 1 <i>Pequeñas y Medianas Entidades</i>	2. Aclaraciones a la definición de obligación pública de rendir cuentas.
Sección 2 <i>Conceptos y Principios Fundamentales</i>	3. Sección revisada para la alineación con el <i>Marco Conceptual para la Información Financiera</i> de 2018
Sección 3 <i>Presentación de Estados Financieros</i>	4. 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). 5. Aclaración de la definición de material o que tiene importancia

Sección	Sujeto de la modificación propuesta
	relativa y cómo se aplicaría (véase el párrafo 3.16). 6. 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>	7. Modificación para requerir el desglose de los elementos en el estado de situación financiera cuando dicha presentación sea relevante para comprender la situación financiera de la entidad (véase el párrafo 4.3).
Sección 5 <i>Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados</i>	8. Se aclara que el desglose de los gastos puede presentarse en el estado del resultado integral o revelarse en las notas (véase el párrafo 5.11).
Sección 6 <i>Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado de Resultados y Ganancias Acumuladas</i>	9. Se añade el requerimiento de revelar los dividendos por separado para las acciones ordinarias y las demás acciones (véase el párrafo 6.3A).
Sección 7 <i>Estado de Flujos de Efectivo</i>	10. Adición 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).
Sección 8 <i>Notas a los Estados Financieros</i>	11. 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).
Sección 9 <i>Estados Financieros Consolidados y Separados</i>	12. Modificación de la definición de control (véanse los párrafos 9.4 a 9.6A). 13. 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). 14. Reubicación de los requerimientos sobre los cambios en la participación controladora de una subsidiaria de la Sección 22 a esta sección (ver párrafo 9.20A). 15. Se añade el requerimiento de revelar información sobre la pérdida de control de una subsidiaria, cuando la entidad conserva una inversión en la antigua subsidiaria (véase el párrafo 9.23B). 16. Modificación para requerir información adicional en los estados financieros separados de una controladora, un inversor en una asociada o un inversor con participación en una entidad controlada conjuntamente (véase el párrafo 9.27).
Sección 10 <i>Políticas Contables, Estimaciones y Errores</i>	17. Modificaciones consecuentes derivadas de la supresión de la opción en las Secciones 11 y 12 de aplicar los requerimientos de reconocimiento y medición de la NIC 39 <i>Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición</i> (véase el párrafo 10.11). 18. Modificación para introducir la definición de una estimación contable para ayudar a las entidades a distinguir los cambios en las estimaciones contables de los cambios en las políticas contables (véanse los párrafos 10.14A a 10.15).
Sección 11 <i>Instrumentos Financieros</i>	19. Eliminación de la opción de aplicar los requerimientos de reconocimiento y medición de la NIC 39 <i>Instrumentos Financieros Reconocimiento y Medición</i> (véase el párrafo 11.2).

Sección	Sujeto de la modificación propuesta
	20. Adición de requerimientos para los contratos de garantía financiera emitidos (véanse los párrafos 11.8(e), 11.13, 11.14(d), 11.26G, 11.41(g), 11.48(a)(v) y 11.50). 21. Aclaración de que los instrumentos de deuda que tienen características de cancelación anticipada con pagos de compensación negativos podrían seguir cumpliendo los criterios para ser medidos al costo amortizado [véase el párrafo 11.9(b)]. 22. 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). 23. Aclaración de los requerimientos de reclasificación de los instrumentos financieros (véase el párrafo 11.11A). 24. Traslado a esta sección de los requerimientos de la Sección 23 sobre el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias por dividendos (véanse los párrafos 11.14A y 11.57). 25. Adición de un modelo de deterioro de valor de la pérdida crediticia esperada para todos los activos financieros medidos a costo amortizado, excluyendo las cuentas comerciales por cobrar y los activos contractuales en el alcance de la Sección 23 (véanse los párrafos 11.26A a 11.26L). 26. Traslado de los requerimientos para estimar el valor razonable y revelar información sobre las mediciones del valor razonable a la nueva Sección 12 <i>Medición del Valor Razonable</i> (véanse los párrafos 11.27 a 11.32). 27. Adición de requerimientos de información a revelar para las entidades que aplican el modelo de deterioro de valor de la pérdida crediticia esperada (véanse los párrafos 11.49 y 11.50). 28. Traslado de los requerimientos de la Sección 12 a una parte separada de esta sección (Parte II <i>Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros</i>). 29. Eliminación de los contratos de contraprestación contingente en una combinación de negocios del alcance de esta sección como consecuencia de las modificaciones de la Sección 19 [véase el párrafo 11.51(g)].
Sección 12 <i>Medición del Valor Razonable</i>	30. 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>	31. Modificaciones consecuentes del alcance de esta sección derivadas de las modificaciones de la Sección 23 (véanse los párrafos 13.2(a) y 13.2A).
Sección 14 <i>Inversiones en Asociadas</i>	32. 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>	33. Sustitución del término "negocio conjunto" por "acuerdo conjunto". 34. Modificación de la definición de "control conjunto" para alinearla con la definición de control de la Sección 9 (véanse los párrafos 15.2 y 15.2A). 35. Modificación 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).

Sección	Sujeto de la modificación propuesta
	36. Modificación para requerir que las entidades revelen información sobre sus compromisos relativos a las entidades controladas de forma conjunta, en lugar de los negocios conjuntos [véase el párrafo 15.19(d)]. 37. 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>Propiedades de Inversión</i>	38. Aclaración de que la determinación de si una operación cumple tanto la definición de combinación de negocios como la de propiedad de inversión requiere la aplicación por separado de esta sección y de la Sección 19 (véase el párrafo 16.3A). 39. Aclaración de que una propiedad se transferirá a o desde una propiedad de inversión cuando haya pruebas de un cambio de uso (véase el párrafo 16.9). 40. Traslado a la nueva Sección 12 del requerimiento de revelar información sobre el valor razonable [véase el párrafo 16.10(a)].
Sección 17 <i>Propiedades, Planta y Equipo</i>	41. 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)]. 42. 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)]. 43. Aclaración de que un método de depreciación basado en los ingresos de actividades ordinarias no es apropiado (véase el párrafo 17.22). 44. Modificaciones consecuentes sobre el alcance de esta sección, derivadas de las modificaciones de la Sección 23 (véase el párrafo 17.29). 45. Traslado a la nueva Sección 12 del requerimiento de revelar información sobre el valor razonable [véase el párrafo 17.33(c)].
Sección 18 <i>Activos Intangibles distintos de la Plusvalía</i>	46. Aclaración de la definición de activo utilizada en esta sección (véase la nota a pie de página del párrafo 18.4). 47. Adición de una presunción refutable de que los métodos de amortización basados en los ingresos de actividades ordinarias no son apropiados, con el detalle de las limitadas circunstancias en las que puede ser refutada (véase el párrafo 18.22A).
Sección 19 <i>Combinaciones de Negocios y Plusvalía</i>	48. Se aclara que el alcance de esta sección excluye la contabilización de la formación de un acuerdo conjunto en los estados financieros del propio acuerdo conjunto [véase el párrafo 19.2(b)]. 49. Modificaciones de las definiciones de negocio y de combinación de negocios (véanse los párrafos 19.2A a 19.4). 50. Introducción de una guía de aplicación y ejemplos ilustrativos sobre la definición de un negocio (véase el Apéndice A y el Apéndice B de la Sección 19). 51. Modificaciones para requerir que una entidad aplique el método de contabilización de la adquisición a las combinaciones de negocios, en lugar del método de compra (véanse los párrafos 19.6 a 19.19A). 52. Introducción de una guía de aplicación sobre la identificación de la adquirente, incluso cuando se forme una nueva entidad para efectuar una combinación de negocios (véanse los párrafos 19.8

Sección	Sujeto de la modificación propuesta
	a 19.10 y el Apéndice A de la Sección 19). 53. Modificaciones a los principios de reconocimiento y medición, incluyendo excepciones a los principios y aclarando que una entidad adquirente no puede reconocer una contingencia que no sea un pasivo (véanse los párrafos 19.10B a 19.10L). 54. Modificaciones para requerir el reconocimiento de la contraprestación contingente a su valor razonable (con una exención por "costo o esfuerzo desproporcionado") y su posterior medición a su valor razonable en cada fecha de presentación, con los cambios en el valor razonable (o en la estimación actual) reconocidos en el resultado del periodo (véanse los párrafos 19.12 a 19.13A y 19.23B). 55. Adición de requerimientos sobre la contabilización de una combinación de negocios realizada por etapas (véanse los párrafos 19.13B y 19.13C). 56. Modificaciones para reconocer como gasto los costos relacionados con la adquisición (véase el párrafo 19.19A). 57. Adición de requerimientos de información a revelar sobre los acuerdos de contraprestación contingente (véanse los párrafos 19.25(da) y 19.26A). 58. Traslado de los requerimientos de información para los pasivos contingentes asumidos cuyo valor razonable no puede medirse de forma fiable [véase el párrafo 19.25(h)].
Sección 20 <i>Arrendamientos</i>	59. Solo modificaciones de redacción.
Sección 21 <i>Provisiones y Contingencias</i>	60. Eliminación, dentro del alcance de esta sección, de la guía relacionada con la contraprestación contingente en una combinación de negocios, como consecuencia de las modificaciones de la Sección 19 [véase el párrafo 21.1(e)]. 61. Aclaración de la definición de pasivo utilizada en esta sección (véase la nota a pie de página del párrafo 21.4). 62. Traslado de la guía sobre los costos de reestructuración del Apéndice a esta sección (véanse los párrafos 21.6A y 21A.3). 63. 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>	64. 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 de la Sección 19 [véase el párrafo 22.2(c)]. 65. Traslado de la guía 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>	66. Sección revisada para alinearla con la NIIF 15 <i>Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes</i> e incluir un nuevo modelo de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias.
Sección 24 <i>Subvenciones del Gobierno</i>	67. Solo modificaciones de redacción.
Sección 25 <i>Costos por Préstamos</i>	68. Solo modificaciones de redacción.

Sección	Sujeto de la modificación propuesta
Sección 26 <i>Pagos basados en Acciones</i>	69. Eliminación de estas transacciones del alcance de esta sección: combinaciones de negocios; combinaciones de entidades o negocios bajo control común; y la aportación de un negocio en la formación de un negocio conjunto (véase el párrafo 26.1C). 70. Aclaración de la definición de "valor razonable" utilizada en esta sección (véanse los párrafos 26.1D y 26.1E). 71. 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). 72. 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 (véase el párrafo 26.14A). 73. 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 26.15A a 26.15C).
Sección 27 <i>Deterioro del Valor de los Activos</i>	74. Eliminación del requerimiento de revelar las pérdidas por deterioro de valor reconocidas o revertidas para los inventarios, ya que el requerimiento también aparece en el párrafo 13.22(d) [véase el párrafo 27.33(a)].
Sección 28 <i>Beneficios a los Empleados</i>	75. Eliminación de la simplificación de la medición de las obligaciones por beneficios definidos (véanse los párrafos 28.18 y 28.19). 76. Modificación para alinear los requerimientos sobre el calendario de reconocimiento de los beneficios por terminación con los requerimientos sobre el reconocimiento de los costos de reestructuración en el alcance de la Sección 21 (véanse los párrafos 28.34 y 28.35). 77. Modificaciones para requerir una conciliación más detallada de los saldos iniciales y finales de una obligación por beneficios definidos [véase el párrafo 28.41(e)]. 78. Modificaciones 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)]. 79. Eliminación del requerimiento de revelar el costo total relacionado con los planes de beneficios definidos para el periodo [ver párrafo 28.41(g)]. 80. 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). 81. 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). 82. Se añade el 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

Sección	Sujeto de la modificación propuesta
	párrafo 28.41E).
Sección 29 <i>Impuesto a las Ganancias</i>	83. 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)(i) y 29.19A). 84. 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). 85. Aclaración de los requerimientos para compensar los activos y pasivos por el impuesto a las ganancias (véanse los párrafos 29.37 y 29.37A).
Sección 30 <i>Conversión de moneda extranjera</i>	86. 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>	87. Solo modificaciones de redacción.
Sección 32 ^[SEP] <i>Hechos Ocurridos después del Periodo sobre el que se Informa</i>	88. No se proponen modificaciones.
Sección 33 <i>Información a Revelar sobre Partes Relacionadas</i>	89. Modificación del encabezamiento relativo a la información a revelar sobre las relaciones con la parte controladora (véase el encabezamiento del párrafo 33.5). 90. Se añade el 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). 91. Aclaración del requerimiento de revelar información sobre los compromisos entre una entidad y sus partes relacionadas [véase el párrafo 33.9(b)]. 92. Sustitución del término "estado" por "gobierno" (véase el párrafo 33.11). 93. Adición de los compromisos como ejemplo de transacción con parte relacionada [véase el párrafo 33.12(ha)]. 94. 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>	95. 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 (véanse los párrafos 34.2 a 34.2B). 96. Eliminación de la guía sobre la medición del valor razonable como consecuencia de la nueva Sección 12 (véase el párrafo 34.6). 97. 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)]. 98. 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 (véase el párrafo 34.11G).
Sección 35	99. Adición de una excepción a la aplicación retroactiva de la Norma

Sección	Sujeto de la modificación propuesta
Transición a la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES	en la adopción por primera vez para los contratos con clientes finalizados antes de la fecha de transición [véase el párrafo 35.9(g)]. 100. 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 <i>Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes</i> de forma retroactiva o prospectiva, en línea con los requerimientos de transición introducidos para la Sección 23 revisada [véase el párrafo 35.10(o)].
Apéndice A ^[1] _{SEP} Fecha de vigencia y transición	101. Sección revisada para proporcionar requerimientos sobre la transición a la tercera edición de esta Norma.
Apéndice B Glosario de términos	102. Modificaciones consecuentes derivadas de las modificaciones propuestas en otras secciones de la Norma.
Tabla de Fuentes	103. Modificaciones consecuentes derivadas de las modificaciones propuestas en otras secciones de la Norma.

Invitación a comentar

El IASB invita a hacer comentarios sobre el Proyecto de Norma *Tercera edición de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES*, en particular sobre las preguntas 1 a 15. Los comentarios serán de mayor utilidad si:

- (a) responden a las preguntas en los términos señalados;
- (b) especifican el párrafo o párrafos a los que se refieren;
- (c) contienen una justificación clara;
- (d) identifican cualquier redacción en las propuestas que sea difícil de traducir; e
- (e) incluyen cualquier enfoque alternativo que el IASB deba considerar, si procede.

En la Solicitud de Información, el IASB consultó sobre el uso de tres principios de alineación—la relevancia para las PYMES, la simplicidad y la representación fiel—para ayudarle a decidir si actualizar la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* con respecto a las Normas NIIF de Contabilidad completas en el alcance de la segunda revisión integral, y en caso afirmativo, cómo hacerlo. Quienes respondieron a la Solicitud de Información apoyan este enfoque. En consecuencia, el IASB ha aplicado este enfoque y ha utilizado la información recibida sobre la Solicitud de Información para desarrollar sus propuestas en este Proyecto de Norma.

Los párrafos FC27 a FC37 de los Fundamentos de las Conclusiones sobre el Proyecto de Norma explican los principios de alineación y cómo el IASB los aplicó para desarrollar las propuestas de este Proyecto de Norma. Los comentarios y sugerencias en respuesta a las preguntas de esta Invitación a Comentar serán más útiles si se refieren a los principios de alineación y explican cómo los cambios sugeridos permitirían una mejor aplicación de estos principios.

No será necesario que quienes respondan comenten todas las preguntas de esta Invitación a Comentar.

Preguntas para quienes respondan—Alcance de la Norma

Pregunta 1—Definición de obligación pública de rendir cuentas

Quienes respondieron al Proyecto de Norma *Subsidiarias sin Obligación Pública de Rendir Cuentas: Información a Revelar*, publicado en julio de 2021, expresaron algunas reservas sobre la aplicación de la definición de obligación pública de rendir cuentas. La descripción de la "obligación pública de rendir cuentas" en el Proyecto de Norma *Subsidiarias sin Obligación Pública de Rendir Cuentas: Información a Revelar* comprende la definición y la guía de apoyo de los párrafos 1.3 y 1.4 de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* (Norma).

En respuesta a esta información recibida, el IASB propone modificar el párrafo 1.3(b) para incluir a los bancos, las cooperativas de crédito, las compañías de seguros, los agentes/intermediarios de valores, los fondos de inversión y los bancos de inversión como ejemplos de entidades que suelen cumplir el segundo criterio de obligación pública de rendir cuentas del párrafo 1.3(b). Para ayudar a comprender la base de la definición de obligación pública de rendir cuentas, el IASB propone también aclarar que una entidad con estas características tendría normalmente una obligación pública de rendir cuentas:

- (a) Existe un alto grado de interés externo en la entidad y un amplio grupo de usuarios de los estados financieros de la entidad (inversores existentes y potenciales, prestamistas y otros acreedores) que tienen un interés financiero directo en la entidad o un derecho sustancial contra ella.
- (b) Los usuarios de (a) dependen principalmente de la información financiera externa como medio para obtener información financiera sobre la entidad. Estos usuarios necesitan información financiera sobre la entidad, pero carecen de poder para exigir la información para ellos mismos.

Los párrafos FC11 a FC19 de los Fundamentos de las Conclusiones de este Proyecto de Norma explican los motivos del IASB para aclarar la definición de obligación pública de rendir cuentas en la Sección 1. El IASB espera que las modificaciones de los párrafos 1.3 y 1.3A de la Sección 1 añadan claridad, sin cambiar el alcance previsto de la Norma.

- 1(i) ¿Está de acuerdo en que las modificaciones añadirán claridad sin cambiar el alcance previsto de la Norma? Si no está de acuerdo, ¿qué tipos de entidades cree que se incluirían o excluirían del ámbito de aplicación?
- 1(ii) ¿Está de acuerdo con la propuesta de aclarar la definición de obligación pública de rendir cuentas? Si no está de acuerdo con la propuesta, por favor, explique lo que sugiere en su lugar y por qué.

Preguntas para quienes respondan—Propuestas de modificación de la Norma

Pregunta 2—Revisión de la Sección 2 *Conceptos y Principios Fundamentales*

El IASB, en su Solicitud de Información, pidió opiniones sobre la alineación de la Sección 2 *Conceptos y Principios Fundamentales* con el *Marco Conceptual para la Información Financiera*, publicado en 2018. En la Solicitud de Información, el IASB destacó que el *Marco Conceptual para la Información Financiera* de 1989 (*Marco Conceptual* de 1989) ha proporcionado los fundamentos de la Norma.

Basándose en la información recibida sobre la Solicitud de Información, el IASB propone revisar la Sección 2 para alinearla con el *Marco Conceptual para la Información Financiera* de 2018.

El IASB propone que la Sección 18 *Activos Intangibles distintos de la Plusvalía*, y la Sección 21 *Provisiones y Contingencias*, sigan utilizando las definiciones de activo y de pasivo de la versión anterior de la Sección 2, que se basaba en el *Marco Conceptual* de 1989, para evitar las consecuencias no deseadas que se derivan de la revisión de las definiciones de activo y de pasivo.

Los párrafos FC38 a FC51 de los Fundamentos de las Conclusiones de este Proyecto de Norma explican los motivos del IASB para las revisiones propuestas para la Sección 2.

2(i) ¿Tiene comentarios o sugerencias sobre la Sección 2 revisada? Por favor, explique las razones de sus sugerencias.

2(ii) ¿Está de acuerdo en que las Secciones 18 y 21 sigan utilizando la definición de activo y de pasivo de la versión anterior de la Sección 2 (basada en el *Marco Conceptual* de 1989)?

Pregunta 3—Propuestas de modificación de la definición de control en la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados*

El IASB, en su Solicitud de Información, pidió opiniones sobre la alineación de la definición de control de la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados* con la definición de la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados* y la utilización de esa definición como base única de consolidación (modelo de control) para facilitar una mayor congruencia entre los estados financieros elaborados aplicando la Norma.

Quienes respondieron a la Solicitud de Información se mostraron a favor de la alineación, y el IASB propone modificaciones para alinear la Sección 9 con la NIIF 10, introduciendo el control como la única base de consolidación que se aplica a todas las entidades.

El IASB propone mantener la presunción refutable de que existe control cuando un inversor posee más de la mayoría de los derechos de voto de una participada. La presunción refutable es una simplificación del modelo de control.

Los párrafos FC52 a FC62 de los Fundamentos de las Conclusiones de este Proyecto de Norma explican los motivos del IASB para alinear la definición de "control" de la Sección 9 con la NIIF 10 e introducir un modelo de control como única base para la consolidación.

¿Está de acuerdo con la propuesta del IASB de mantener la presunción refutable como simplificación de la definición de control? Si no es así, explique por qué no está de acuerdo con esta simplificación.

Pregunta 4—Propuestas de modificación del deterioro de valor de los activos financieros en la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos* (renombrada como *Instrumentos Financieros*)

El IASB, en su Solicitud de Información, pidió opiniones sobre la sustitución del modelo de pérdidas incurridas por el deterioro de valor de los activos financieros de la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos* por un modelo de pérdidas crediticias esperadas, alineado con el enfoque simplificado de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*. La información recibida sugería que el enfoque simplificado de la NIIF 9 sería complejo de aplicar para las PYMES y no daría lugar a cambios sustanciales en el importe del deterioro de valor para los tipos de activos financieros que poseen las PYMES típicas, a saber, las cuentas comerciales por cobrar a corto plazo.

El IASB prevé que un modelo de pérdida crediticia esperada proporcionaría información relevante para los usuarios

Pregunta 4—Propuestas de modificación del deterioro de valor de los activos financieros en la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos* (renombrada como *Instrumentos Financieros*)

de los estados financieros cuando las PYMES mantienen activos financieros a más largo plazo. En consecuencia, el IASB propone:

- (a) mantener el modelo de pérdidas incurridas para las cuentas comerciales por cobrar y los activos contractuales en el alcance de la revisada Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*;
- (b) requerir un modelo de pérdida crediticia esperada para todos los demás activos financieros medidos al costo amortizado, alineado con el enfoque simplificado de la NIIF 9; y
- (c) mantener los requerimientos de la Sección 11 para el deterioro de valor de los instrumentos de patrimonio medidos al costo.

Los párrafos FC72 a FC80 de los Fundamentos de las Conclusiones de este Proyecto de Norma explican los motivos del IASB para introducir un modelo de pérdida crediticia esperada solo para algunos activos financieros.

- 4(i) ¿Está de acuerdo con la propuesta de introducir un modelo de pérdida crediticia esperada solo para algunos activos financieros? ¿Por qué sí o por qué no? Si no está de acuerdo con la propuesta, por favor, explique lo que sugiere en su lugar y por qué.
- 4(ii) ¿Está de acuerdo en que la propuesta logra un equilibrio adecuado a la hora de decidir qué activos financieros deben estar en el alcance del modelo de pérdida crediticia esperada, considerando los costos para las PYMES y los beneficios para los usuarios de los estados financieros de las PYMES?

Pregunta 5—Propuesta de una nueva Sección 12 *Medición del Valor Razonable*

El IASB, en su Solicitud de Información, pidió opiniones sobre la alineación de la Norma con la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable* y la introducción de ejemplos ilustrativos en la Norma. Esta alineación no modificaría los requerimientos de cuándo utilizar la medición del valor razonable.

Quienes respondieron a la Solicitud de Información se mostraron a favor de alinear la Norma con la definición de valor razonable de la NIIF 13, para aportar claridad y mejorar la comparabilidad entre los estados financieros elaborados aplicando la Norma. El IASB propone que los requerimientos sobre la medición del valor razonable y los requerimientos de información a revelar relacionados se consoliden en una nueva Sección 12 *Medición del Valor Razonable*.

Los párrafos FC108 a FC118 de los Fundamentos de las Conclusiones de este Proyecto de Norma explican los motivos del IASB para esta propuesta.

¿Tiene comentarios o sugerencias sobre la nueva Sección 12? Por favor, explique las razones de sus sugerencias.

Pregunta 6—Propuestas de modificación de la Sección 15 *Inversiones en Negocios Conjuntos* (renombrada como *Acuerdos Conjuntos*)

El IASB, en su Solicitud de Información, pidió opiniones sobre la alineación de la definición de control conjunto con la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*, manteniendo al mismo tiempo las tres clasificaciones de acuerdos conjuntos de la Sección 15 *Inversiones en Negocios Conjuntos* (operaciones controladas de forma conjunta, activos controlados de forma conjunta, y entidades controladas de forma conjunta).

Quienes respondieron a la Solicitud de Información se mostraron a favor de alinear la definición de control conjunto. Sin embargo, quienes respondieron expresaron opiniones encontradas sobre si alinear los requerimientos de clasificación y medición con la NIIF 11 o mantener los requerimientos de clasificación y medición de la Sección 15.

El IASB propone alinear la definición de control conjunto y mantener los requerimientos de clasificación y medición de la Sección 15, tal y como se establece en la Solicitud de Información.

Los párrafos FC119 a FC127 de los Fundamentos de las Conclusiones de este Proyecto de Norma explican los motivos del IASB para estas propuestas.

- 6(i) ¿Está de acuerdo con la propuesta del IASB de alinear la definición de control conjunto y mantener la clasificación de un acuerdo conjunto como activos controlados de forma conjunta, una operación controlada de forma conjunta o una entidad controlada de forma conjunta, y los requerimientos de medición para estas clasificaciones? ¿Por qué sí o por qué no? Si no está de acuerdo con la propuesta, por favor, explique lo que sugiere en su lugar y por qué.

El IASB también propone modificaciones para alinear la Sección 15 con los requerimientos del párrafo 23 de la NIIF 11, de modo que una parte de una operación controlada de forma conjunta o de un activo controlado de forma

Pregunta 6—Propuestas de modificación de la Sección 15 *Inversiones en Negocios Conjuntos* (renombrada como *Acuerdos Conjuntos*)

conjunta que no tenga el control conjunto de esos acuerdos contabilice su participación de acuerdo con la clasificación de esa operación controlada de forma conjunta o del activo controlado de forma conjunta.

Los párrafos FC128 y FC129 de los Fundamentos de las Conclusiones de este Proyecto de Norma explican los motivos del IASB para esta propuesta.

- 6(ii) ¿Está de acuerdo con esta propuesta? ¿Por qué sí o por qué no? Si no está de acuerdo con la propuesta, por favor, explique lo que sugiere en su lugar y por qué.

Pregunta 7—Propuestas de modificación a la Sección 19 *Combinaciones de Negocio y Plusvalía*

Sobre la base de la información recibida en la Solicitud de Información, el IASB propone alinear la Sección 19 *Combinaciones de Negocio y Plusvalía* con el método contable de la adquisición de la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios**:

- (a) añadiendo requerimientos y guías para una nueva entidad formada en una combinación de negocios;
- (b) actualizando las referencias al reconocer los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos en una combinación de negocios para remitirse a las definiciones de activo y pasivo de la revisada Sección 2 *Conceptos y Principios Fundamentales*;
- (c) aclarando que una adquirente no puede reconocer una contingencia que no sea un pasivo;
- (d) requiriendo el reconocimiento de los costos relacionados con la adquisición como un gasto;
- (e) exigiendo la medición de la contraprestación contingente a su valor razonable si éste puede medirse de forma fiable sin costos o esfuerzos desproporcionados; y
- (f) añadiendo requerimientos para una adquisición realizada por etapas (adquisiciones por etapas).

Para otros aspectos del método contable de la adquisición, el IASB propone mantener los requerimientos de la Sección 19. El IASB opina que:

- (a) es poco probable que las guías de la NIIF 3 sobre derechos adquiridos nuevamente sean relevantes para las entidades que aplican la Norma;
- (b) la restricción de la medición de la participación no controladora en la adquirida a la parte proporcional de la participación no controladora en los importes reconocidos de los activos netos identificables de la adquirida (y no introducir la opción del valor razonable) es una simplificación adecuada; y
- (c) el mantenimiento de los criterios de reconocimiento de los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios equilibra los costos y beneficios del reconocimiento por separado de estos elementos porque la plusvalía reconocida en una combinación de negocios se amortiza.

Los párrafos FC130 a FC183 de los Fundamentos de las Conclusiones de este Proyecto de Norma explican adicionalmente los motivos del IASB para estas propuestas.

El párrafo FC177 de los Fundamentos de las Conclusiones sobre este Proyecto de Norma explica que hubo opiniones encontradas sobre si las adquisiciones por etapas son relevantes para las PYMES. El IASB solicita opiniones sobre la incorporación de requerimientos para las adquisiciones por etapas y sobre los propios requerimientos propuestos. La solicitud de opiniones sobre la conveniencia de añadir requerimientos permite a los interesados evaluar las propuestas al responder a esta Invitación a Comentar.

- 7(i) ¿Está de acuerdo con la propuesta de introducir requerimientos para la contabilidad de las adquisiciones por etapas? Si su respuesta es afirmativa, ¿está de acuerdo con los requerimientos propuestos en el Proyecto de Norma? Si no está de acuerdo con la propuesta, explique por qué y dé su sugerencia alternativa.
- 7(ii) ¿Está de acuerdo en que las propuestas del IASB simplifican adecuadamente la medición de las participaciones no controladoras al excluir la opción de medirlas a valor razonable? Si su respuesta es negativa, explique sus razones.
- 7(iii) ¿Tiene algún otro comentario o sugerencia sobre las modificaciones propuestas para la Sección 19? Por favor, explique las razones de sus sugerencias.

* La NIIF 3 se refiere a la versión de la NIIF 3 (2008), incluidas las modificaciones posteriores a la NIIF 3.

Pregunta 8—Sección 23 Ingresos de Actividades Ordinarias (renombrada como Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes) revisada

El IASB, en su Solicitud de Información, pidió opiniones sobre posibles enfoques para alinear la Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias* con la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*. Quienes respondieron se mostraron a favor de esta alineación sin identificar un enfoque preferido.

En consecuencia, el IASB propone revisar la Sección 23 para alinearla con los principios y el lenguaje utilizados en la NIIF 15. Los requerimientos revisados se basan en el modelo de cinco pasos de la NIIF 15, con simplificaciones que mantienen los principios básicos de la NIIF 15 para el reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias.

Los párrafos FC184 a FC193 de los Fundamentos de las Conclusiones de este Proyecto de Norma explican con más detalle los motivos del IASB para esta propuesta y las simplificaciones propuestas de los requerimientos de la NIIF 15.

- 8(i) ¿Está de acuerdo en que la Sección 23 revisada sería adecuada para las PYMES y los usuarios de sus estados financieros? Si no es así, ¿qué modificaciones—por ejemplo, más simplificaciones o guías adicionales—sugiere y por qué?

La determinación de si un bien o servicio comprometido con un cliente es distinto puede implicar un juicio. Para ayudar a las entidades a realizar esta evaluación, el IASB propone simplificar los requerimientos de los párrafos 27 a 29 de la NIIF 15:

- (a) especificando que un bien o servicio que una PYME vende regularmente por separado es susceptible de ser diferenciado (véase el párrafo 23.21 del Proyecto de Norma);
 - (b) expresando el criterio del párrafo 27(b) de la NIIF 15 en un lenguaje más sencillo y reflejar el objetivo del criterio centrándose en si un bien o servicio es un insumo utilizado para producir un elemento o elementos combinados transferidos al cliente (véanse los párrafos 23.20(b) y 23.23 del Proyecto de Norma); e
 - (c) incluyendo ejemplos que ilustren los factores que apoyan ese criterio (véase el párrafo 23.23(a) a (c) del Proyecto de Norma).
- 8(ii) ¿Cree que la guía es apropiada y adecuada para que las entidades realicen la evaluación de si un bien o servicio es distinto? Si no es así, ¿hay alguna guía que pueda eliminarse o una guía adicional que se necesite?

Pregunta 9—Propuestas de modificación a la Sección 28 Beneficios a los Empleados

El IASB, en su Solicitud de Información, pidió opiniones sobre la aplicación del párrafo 28.19 de la norma, es decir, las simplificaciones de medición para las obligaciones por beneficios definidos.

La información recibida identificó retos a la hora de aplicar el párrafo 28.19, lo que dio lugar a una diversidad de aplicaciones. Sin embargo, la información recibida también aportó pruebas de que solo unas pocas entidades aplican el párrafo 28.19. Por lo tanto, el IASB propone eliminar el párrafo 28.19. Los párrafos FC197 a FC203 de los Fundamentos de las Conclusiones de este Proyecto de Norma explican los motivos del IASB para esta propuesta.

- 9(i) ¿Está de acuerdo en que solo unas pocas entidades aplican las simplificaciones de medición para los beneficios definidos? Por lo tanto, ¿está de acuerdo con la propuesta del IASB de eliminar el párrafo 28.19?

Alternativamente, si no está de acuerdo con eliminar el párrafo 28.19, ¿debe el IASB aclarar el párrafo:

- (a) señalando que una entidad puede aplicar alguna, o todas, las simplificaciones permitidas por el párrafo 28.19 al medir una obligación por beneficios definidos; y
 - (b) explicando que cuando una entidad aplique el párrafo 28.19(b), los ejemplos de servicio futuro de los empleados actuales (supone el cierre del plan para los empleados existentes y los nuevos) que pueden ser ignorados incluyen:
 - (i) la probabilidad de que los empleados no cumplan las condiciones de irrevocabilidad (consolidación de la concesión cuando éstas se refieran a servicios futuros (tasa de rotación futura); y
 - (ii) los efectos de una fórmula de beneficios que otorgue a los empleados mayores beneficios para los últimos años de servicio.
- 9(ii) Si no está de acuerdo con la propuesta del apartado 9(i), ¿está de acuerdo en que este enfoque alternativo aclara el párrafo 28.19?

Pregunta 10—Transición

El IASB, en los párrafos A2 a A39 de este Proyecto de Norma, establece una exención limitada de la aplicación retroactiva para aquellas modificaciones propuestas para las que el IASB pensó que los costos de la aplicación retroactiva superarían los beneficios.

¿Está de acuerdo con los requerimientos de transición propuestas para las modificaciones a la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*? ¿Por qué sí o por qué no? Si no lo está, por favor, explique qué sugiere en su lugar y por qué.

Pregunta 11—Modificaciones propuestas

La Tabla A1, incluida en la Introducción, resume las propuestas de modificación de las secciones de la Norma no incluidas en las preguntas 2 a 10.

¿Tiene algún comentario sobre estas otras modificaciones propuestas en el Proyecto de Norma?

Preguntas para quienes respondieron—Si se requieren más acciones

Pregunta 12—Sección 20 Arrendamientos y NIIF 16 Arrendamientos

El IASB, en su Solicitud de Información, pidió opiniones sobre la alineación de la Sección 20 *Arrendamientos* con la NIIF 16 *Arrendamientos*, simplificando algunos de los requerimientos de reconocimiento y medición, los requerimientos de información a revelar y el lenguaje de la NIIF 16.

La información recibida sobre la Solicitud de Información fue variada. Las partes interesadas sugieren que el IASB evalúe los costos y beneficios de alinear la Norma con la NIIF 16, incluso con las simplificaciones, y que obtenga más información sobre la experiencia de las entidades que aplican la NIIF 16.

El IASB decidió no proponer modificaciones a la Sección 20 en este momento y considerar la modificación de la Norma para alinearla con la NIIF 16 durante una futura revisión de ésta. Por lo tanto, el Proyecto de Norma no propone modificaciones a la Sección 20. Al tomar esta decisión, el IASB hizo mayor énfasis en las consideraciones de costo—beneficio y dio prioridad a los plazos—es decir, a obtener más información sobre la experiencia de las entidades en la aplicación de la NIIF 16.

El IASB pide más información sobre las consideraciones de costo-beneficio, en particular sobre si:

- (a) Alinear la Sección 20 con la NIIF 16 en este momento impone a las PYMES una carga de trabajo desproporcionada en relación con el beneficio para los usuarios de sus estados financieros, concretamente, considerando:
 - (i) los costos de implementación en los que podrían incurrir los preparadores de los estados financieros;
 - (ii) los costos en que podrían incurrir los usuarios de los estados financieros cuando la información no esté disponible; y
 - (iii) la mejora de la información financiera que se obtendría al reconocer el derecho del arrendatario a utilizar un activo subyacente (y la obligación del arrendatario de efectuar los pagos del arrendamiento) en el estado de situación financiera.
- (b) La introducción de posibles simplificaciones—por ejemplo, para determinar la tasa de descuento y la posterior medición del pasivo por arrendamiento (nueva evaluación)—podría ayudar a simplificar los requerimientos y reducir el costo de implementación de una Sección 20 modificada (alineada con la NIIF 16) sin reducir la utilidad de la información presentada.

Los párrafos FC230 a FC246 de los Fundamentos de las Conclusiones sobre este Proyecto de Norma explican con más detalle los motivos del IASB para no proponer modificaciones a la Sección 20 en este momento y para considerar en cambio la modificación de la Norma para alinearla con la NIIF 16 durante una futura revisión de la Norma.

¿Está de acuerdo con la decisión del IASB de considerar la modificación de la Norma para alinearla con la NIIF 16 en una futura revisión? Al responder a esta pregunta, comente las consideraciones de costo-beneficio de los párrafos (a) y (b).

Pregunta 13—Requerimientos de reconocimiento y medición de los costos de desarrollo

La norma requiere que todos los costos de desarrollo se reconozcan como gastos, mientras que la NIC 38 *Activos Intangibles* requiere el reconocimiento de los activos intangibles que surgen de los costos de desarrollo que cumplen con criterios específicos. Esta simplificación en la Norma se hizo por razones de costo-beneficio. Sin embargo, la información recibida sobre esta revisión integral cuestionó esta decisión de costo-beneficio. Por lo tanto, el IASB está solicitando opiniones sobre si debe modificar la Norma para alinearla con la NIC 38, incluyendo opiniones sobre los costos y beneficios de hacerlo.

Los párrafos FC253 a FC257 de los Fundamentos de las Conclusiones de este Proyecto de Norma explican adicionalmente los motivos.

¿Qué opina de los costos y beneficios, así como de los efectos en los usuarios, de la introducción de una opción de política contable que permita a una PYME reconocer activos intangibles derivados de costos de desarrollo que cumplan los criterios de los párrafos 57(a) a (f) de la NIC 38? La entidad estaría obligada a demostrar todos estos criterios:

- (a) la viabilidad técnica de completar el activo intangible para que esté listo para su uso o venta;
- (b) su intención de completar el activo intangible y utilizarlo o venderlo;
- (c) su capacidad para utilizar o vender el activo intangible;
- (d) cómo el activo intangible generará probables beneficios económicos en el futuro;
- (e) la disponibilidad de recursos técnicos, financieros y de otro tipo adecuados para completar el desarrollo y utilizar o vender el activo intangible; y
- (f) su capacidad para medir de forma fiable los desembolsos atribuibles al activo intangible durante su desarrollo.

Pregunta para quienes respondan—Normas NIIF de Contabilidad completas en el alcance de esta revisión para las que el IASB no propone alinear la Norma

Pregunta 14—Requerimiento de compensar los instrumentos de patrimonio

El párrafo 22.7(a) de la Norma señala que si los instrumentos de patrimonio se emiten antes de que una entidad reciba efectivo u otros recursos, el importe por cobrar se presenta como una compensación en el patrimonio en el estado de situación financiera, en lugar de presentarse como un activo. La información recibida de la primera revisión integral sugirió que este requerimiento podría entrar en conflicto con la legislación local. Las partes interesadas proporcionaron información similar durante esta segunda revisión integral, sugiriendo que el IASB elimine el requerimiento del párrafo 22.7(a) porque difiere de las Normas NIIF de Contabilidad completas, que no incluyen ningún requerimiento similar para los instrumentos de patrimonio.

¿Cuál es su opinión sobre la eliminación del párrafo 22.7(a)?

Pregunta para quienes respondan—Actualización de los números de párrafo de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES

Pregunta 15—Actualización de los números de párrafo de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES

Las modificaciones propuestas a los requerimientos de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES incluyen la incorporación de nuevos párrafos y la eliminación de los existentes. Un nuevo párrafo se numera como continuación de un párrafo anterior. Un párrafo eliminado conserva el número de párrafo.

A veces, la incorporación o eliminación de párrafos dentro de una sección puede complicar la legibilidad de la Norma (por ejemplo, la Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía*). Como alternativa, se puede revisar una sección, renumerando los párrafos para mostrar solo los requerimientos que seguirían siendo aplicables, sin un marcador de

Pregunta 15—Actualización de los números de párrafo de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES

posición para los párrafos eliminados (por ejemplo, la Sección 2 *Conceptos y Principios Fundamentales*).

¿Cuál es su opinión sobre el enfoque adoptado para mantener o modificar los números de los párrafos en cada sección de este Proyecto de Norma?

Plazo

El IASB considerará todos los comentarios recibidos por escrito hasta el 7 de marzo de 2023.

Cómo comentar

Por favor, envíe sus comentarios en formato electrónico:

En línea <https://www.ifrs.org/projects/open-for-comment/>

Por correo electrónico commentletters@ifrs.org

Todos los comentarios se pondrán en conocimiento del público y se publicarán en nuestro sitio web, a menos que se solicite confidencialidad y aceptemos su solicitud. Normalmente, sólo aceptamos estas solicitudes si están apoyadas por una buena razón, por ejemplo, la confidencialidad comercial. Consulte nuestro sitio web para conocer los detalles de esta política y el uso que hacemos de sus datos personales. Si desea solicitar confidencialidad, póngase en contacto con nosotros en commentletters@ifrs.org antes de enviar su carta.

[Proyecto] Tercera edición de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES

El Prólogo está revisado. Para facilitar la lectura, el texto revisado no ha sido subrayado.

Prólogo a la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES

- P1 El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) emitió este Prólogo para establecer el alcance y la autoridad de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES, y para describir cómo se mantiene la Norma.
- P2 El IASB se creó en 2001. El Consejo del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASC) precedió al IASB.
- P3 Las Normas NIIF de Contabilidad completas y la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES son desarrolladas por el IASB a través del procedimiento a seguir establecido en el *Manual del Procedimiento a Seguir* de la Fundación IFRS.

Alcance y autoridad de las Normas NIIF de Contabilidad

- P4 Las Normas NIIF de Contabilidad completas y la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES están diseñadas para aplicarse a los estados financieros de propósito general y a otros informes financieros de entidades con ánimo de lucro.
- 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 Las Normas NIIF de Contabilidad completas establecen 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. Pueden también establecer estos requisitos con relación a transacciones y sucesos que surgen en sectores industriales específicos.

La Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES

- P8 El IASB desarrolló y mantiene una Norma de contabilidad separada que pretende aplicarse a los estados financieros de propósito general y a otros informes financieros de aquellas entidades a las que las jurisdicciones suelen referirse como pequeñas y medianas entidades, entidades privadas o entidades que no tienen obligación pública de rendir cuentas. Esa Norma es la *Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades* (Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES). 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.
- P9 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.

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 la información financiera 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 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 e 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 con guías de aplicación.

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 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 dichos cambios se incorporen a la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* 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.

Se modifica el título de la Norma. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

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

Sección 1 Pequeñas y Medianas Entidades

Se modifican los párrafos 1.1, 1.3 y 1.5 a 1.7. Se añade el párrafo 1.3A. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

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.
- Son ejemplos de usuarios externos los **propietarios** que no están implicados en la gestión del negocio, los acreedores actuales o potenciales, así como las agencias de calificación crediticia.
- 1.3 Una entidad tiene obligación pública de rendir cuentas si:
- (a) sus instrumentos de patrimonio o de deuda o se negocian en un mercado público o está en proceso de emitir dichos instrumentos para ser negociados en un mercado público (ya sea una bolsa de valores, nacional o extranjera, o un mercado no organizado, 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).
- 1.3A Una entidad con las siguientes características suele tener obligación pública de rendir cuentas:
- (a) Existe un alto grado de interés externo en la entidad y un amplio grupo de usuarios de los estados financieros de la entidad (inversores existentes y potenciales, prestamistas y otros acreedores) ajenos a la entidad (distintos de los propietarios-administradores) que tienen un interés financiero directo en la entidad o un derecho sustancial contra ella.
 - (b) los usuarios de (a) dependen principalmente de la información financiera externa como medio para obtener información financiera sobre la entidad. Estos usuarios necesitan información financiera sobre la entidad, pero carecen de poder para exigir la información para ellos mismos.
- 1.4 Es posible que algunas entidades mantengan activos en calidad de fiduciarias para un amplio grupo de terceros, porque mantienen y gestionan recursos financieros que les han confiado clientes o miembros que no están implicados en la gestión de la entidad. Sin embargo, si lo hacen por motivos secundarios a la actividad principal (como podría ser el caso, por ejemplo, de las agencias de viajes o inmobiliarias, los colegios, las organizaciones no lucrativas, las cooperativas que requieran el pago de un depósito nominal para la afiliación y los vendedores que reciban el pago con anterioridad a la entrega de artículos o servicios

como las compañías que prestan servicios públicos), esto no las convierte en entidades con obligación pública de rendir cuentas.

- 1.5 Si una entidad que tiene obligación pública de rendir cuentas ~~aplica~~ ~~usa~~ esta Norma, sus estados financieros no se describirán como conformes a la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES—incluso si alguna 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 utilice las **Normas NIIF de Contabilidad** completas, o que forme parte de un **grupo** consolidado que utilice las Normas NIIF de Contabilidad completas, utilizar 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 ~~disposiciones~~ requerimientos de esta Norma.
- 1.7 Una controladora (incluyendo la controladora última o cualquier controladora intermedia) evaluará si cumple con los requisitos para utilizar 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

Se revisa la sección 2. Para facilitar la lectura, el texto revisado no ha sido subrayado.

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 En algunas circunstancias puede haber incongruencias entre los conceptos y principios de esta sección y los requerimientos de otra sección de la Norma. En estas circunstancias, los requerimientos de la otra sección tienen prioridad sobre 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 general** de una entidad de pequeño o mediano tamaño es proporcionar información financiera sobre la entidad que sea útil a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para tomar decisiones relacionadas con el suministro de recursos a la entidad.
- 2.4 Esta información incluye:
- (a) los **recursos económicos** de la entidad, los derechos de los acreedores contra la entidad y los 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 toda la información que necesitan los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes o potenciales. Esos usuarios necesitan considerar la información pertinente de otras fuentes, por ejemplo, las condiciones económicas generales y las expectativas, los sucesos y la situación política, y las perspectivas del sector y de la empresa.¹

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

- 2.6 Los informes financieros con propósito general proporcionan información sobre la situación financiera de una **entidad que informa**, que es información sobre los recursos económicos de la entidad y los derechos de los acreedores contra la entidad. Los estados financieros también proporcionan información sobre los efectos de las transacciones y otros sucesos que cambian los recursos económicos y los derechos de los acreedores de una entidad que informa. Permiten a los usuarios tomar decisiones y desarrollar expectativas basadas en su evaluación del importe, el calendario y la incertidumbre de las futuras entradas netas de efectivo en la entidad.

¹ A lo largo de esta sección, el término "usuarios" se refiere a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes o potenciales y otros acreedores que deben depender de los informes financieros con propósito general para obtener la mayor parte de la información financiera que necesitan (usuarios principales de los estados financieros con propósito general).

- 2.7 Los estados financieros también muestran la medida en que la gerencia de la entidad que informa ha cumplido eficiente y eficazmente sus responsabilidades sobre el uso de los recursos económicos de la entidad, lo cual ayuda a los usuarios a evaluar la administración de esos recursos por la gerencia.

Características cualitativas de la información en los estados financieros

- 2.8 Las características cualitativas de la información financiera útil descrita en los párrafos 2.9 a 2.24 identifican los tipos de información que van a ser probablemente más útiles a los inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales para la toma de decisiones sobre la entidad a partir de la información contenida en sus estados financieros.

Características cualitativas de la información financiera útil

- 2.9 Si la información financiera ha de ser útil, debe ser relevante y representar 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** son la relevancia y la representación fiel.

Relevancia

- 2.11 La información financiera relevante es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La información puede ser capaz de influir en una decisión incluso si algunos usuarios eligen no aprovecharla o son ya conocedores de ella por otras fuentes.
- 2.12 La información financiera es capaz de influir en las decisiones si tiene valor predictivo, valor confirmatorio o ambos.

Materialidad o importancia relativa

- 2.13 La información es **material o tiene importancia relativa** si su omisión, inexactitud u obscurecimiento podría razonablemente esperarse que influyera en las decisiones que toman los usuarios de los estados financieros con propósito general (véase el párrafo 2.3) sobre la base de dichos estados financieros, los cuales proporcionan información financiera sobre una entidad específica que informa. En otras palabras, la materialidad o importancia relativa es un aspecto de la relevancia específico de la entidad, basado en la naturaleza o magnitud, o ambas, de las partidas a las que se refiere la información, en el contexto de los estados financieros de una entidad. Por consiguiente, el IASB no puede especificar un umbral cuantitativo uniforme para la materialidad o importancia relativa, ni predeterminar qué 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. Para ser útil, la información financiera debe no sólo representar los fenómenos relevantes, sino que también representar de forma fiel 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 lo son, el suministro de información solo sobre la forma legal no representaría de forma fiel el fenómeno económico.
- 2.15 Para ser una representación fiel perfecta, una descripción tendría tres características. Sería completa, neutral y libre de **error**. Naturalmente, la perfección es rara vez alcanzable, si es que se alcanza alguna vez. El objetivo del Consejo es maximizar esas cualidades en la medida de lo posible.
- 2.16 Una representación completa incluye toda la información necesaria para que un usuario comprenda el fenómeno que está siendo representado, incluyendo todas las descripciones y explicaciones necesarias.
- 2.17 Una representación neutral es la que no tiene sesgo en la selección o presentación de la información financiera. La neutralidad se apoya con el ejercicio de **prudencia**. Prudencia es el ejercicio de la cautela al hacer juicios bajo 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, el ejercicio de 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. El ejercicio de la prudencia no implica necesariamente asimetría, aunque las secciones concretas pueden contener requerimientos asimétricos si éstos son una consecuencia de las decisiones destinadas a seleccionar la información más relevante que represente fielmente lo que pretende representar.

- 2.18 Representación fiel no significa exactitud en todos los aspectos. Libre de error significa que no hay errores u omisiones en la descripción del fenómeno, y que el proceso utilizado para producir la información presentada ha sido seleccionado y aplicado sin errores. En este contexto, libre de errores no significa totalmente exacto en todos los aspectos.

Aplicación de las características cualitativas fundamentales

- 2.19 Los procesos más eficientes y eficaces para aplicar las características cualitativas fundamentales se desarrollarían, habitualmente, de la siguiente forma (sujetos a los efectos de las características de mejora y a la restricción del costo, que no están consideradas en este ejemplo). Primero, identificar un fenómeno económico, la información sobre lo que puede ser útil a los usuarios de la información financiera de la entidad que informa. Segundo, identificar el tipo de información sobre ese fenómeno que sería más relevante. Tercero, determinar si esa información está disponible y si puede proporcionar una representación fidedigna del fenómeno económico. Si es así, el proceso de satisfacer las características cualitativas fundamentales termina en ese punto. Si no es así, el proceso se repite con el siguiente tipo de información que sea más relevante. En algunos casos, puede necesitarse un compromiso entre las características cualitativas fundamentales 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 que es relevante y facilitan una representación fiel de lo que pretende representar. Las **características cualitativas de mejora** pueden también ayudar a determinar cuál de las dos vías debe utilizarse para representar un fenómeno, si ambas se consideran que proporcionan información igualmente relevante y fielmente representada de ese fenómeno.

Comparabilidad

- 2.21 La información sobre una entidad que informa es más útil si puede ser comparada con información similar sobre otras entidades, así como 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 similitudes y diferencias entre partidas. Se reduce cuando se permiten métodos contables alternativos para el mismo fenómeno económico.

Verificabilidad

- 2.22 La verificabilidad ayuda a asegurar a los usuarios que la información representa fielmente los fenómenos económicos que pretende representar. Verificabilidad significa que diferentes observadores independientes y debidamente informados, podrían alcanzar un acuerdo, aunque no necesariamente completo, de que una descripción particular es una representación fiel. La información cuantificada no necesita 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 decisores a tiempo que sea capaz de 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 pueden necesitar identificar y evaluar tendencias.

Comprensibilidad

- 2.24 La clasificación, caracterización y presentación de la información de forma clara y concisa la hace comprensible. Sin embargo, excluir la información de los estados financieros sobre fenómenos que son intrínsecamente complejos y que no se pueden hacer fácilmente comprensibles haría que estos informes fueran incompletos y, por tanto, posiblemente engañosos.

La restricción del costo sobre la información financiera útil

- 2.25 El costo es una restricción dominante en la información que puede proporcionarse mediante la información financiera. La presentación de información financiera impone costos, y es importante que esos costos estén justificados por los beneficios de presentar esa información.
- 2.26 Los suministradores de información financiera consumen la mayor parte del esfuerzo que supone recopilar, procesar, verificar y diseminar información financiera, pero los usuarios son quienes en última instancia cargan con esos costos en forma de rentabilidades reducidas. Los usuarios de la información financiera también incurren en costos para analizar e interpretar la información proporcionada. Si no se proporciona la información necesaria, los usuarios incurrirán en costos adicionales, ya sea para obtener esa información en otro lugar o para estimarla.
- 2.27 La presentación de información financiera que sea relevante y represente fielmente lo que pretende representar ayuda a los usuarios a tomar decisiones con más confianza. Esto da lugar a un funcionamiento más eficiente de los mercados de capitales y a un menor costo de capital para la economía en su conjunto. Un inversor, prestamista u otro acreedor individual también se beneficia mediante una toma de decisiones mejor informadas. Sin embargo, no es posible que los **informes financieros con propósito general** proporcionen toda la información que cada usuario encuentra relevante.

Esfuerzo y costo desproporcionados

- 2.28 Se especifica una exención por esfuerzo o costo desproporcionado para algunos requerimientos de esta Norma. Cada exención específica no se usará para ningún otro requerimiento de esta Norma.
- 2.29 La consideración de si la obtención o determinación de la información necesaria para cumplir con un requerimiento involucraría esfuerzo o costo desproporcionado, depende de las circunstancias específicas de una entidad y del juicio de la gerencia de los costos y beneficios de la aplicación de ese requerimiento. Este juicio requiere la consideración de la forma en que puedan verse afectadas las decisiones económicas de los que esperan usar los estados financieros por no disponer de esa información. La aplicación de un requerimiento involucraría esfuerzo o costo desproporcionado por parte de una PYME, si el incremento de costo (por ejemplo, honorarios de tasadores) o esfuerzo adicional (por ejemplo, esfuerzos de los empleados) superan sustancialmente los beneficios que recibirían de tener esa información quienes esperan usar los estados financieros de las PYMES. Una evaluación del esfuerzo o costo desproporcionado por parte de una PYME de acuerdo con esta Norma constituiría habitualmente un obstáculo menor que una evaluación del esfuerzo o costo desproporcionado por parte de una entidad con obligación pública de rendir cuentas porque las PYMES no rinden cuentas a terceros que actúan en el mercado.
- 2.30 La evaluación de si un requerimiento involucraría esfuerzo o costo desproporcionado en el **reconocimiento** inicial en los estados financieros, por ejemplo, en la fecha de la transacción, debe basarse en información sobre los costos y beneficios del requerimiento en el momento del reconocimiento inicial. Si la exención por esfuerzo o costo desproporcionado también se aplica a mediciones posteriores al reconocimiento inicial, por ejemplo, la medición posterior de una partida deberá realizarse una nueva evaluación del esfuerzo o costo desproporcionado en esa fecha posterior, sobre la base de la información disponible en dicha fecha.
- 2.31 Excepto por lo que atañe a la exención por esfuerzo o costo desproporcionado del párrafo 19.10G, que está cubierta por los requerimientos de información a revelar del párrafo 19.25, siempre que se use la exención por esfuerzo o costo desproporcionado, la entidad revelará ese hecho y las razones por las que la aplicación del requerimiento involucraría un esfuerzo o costo desproporcionado.

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 sobre los activos, pasivos, **patrimonio**, ingresos y gastos de la entidad que informa que es útil a los usuarios de los estados financieros para evaluar las perspectivas de entradas de efectivo netas futuras a la entidad que informa 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 Los estados financieros se preparan para un periodo especificado de tiempo (periodo sobre el que se informa) y proporcionan información sobre:
- (a) activos y pasivos—incluyendo activos y pasivos no reconocidos—y patrimonio que existan al final del periodo sobre el que se informa o durante éste; e
 - (b) ingresos y gastos para el periodo sobre el que se informa.
- 2.34 Para ayudar a los usuarios de los estados financieros a identificar y evaluar los cambios y tendencias, los estados financieros proporcionan también información comparativa por, al menos, un periodo sobre el que se informa anterior, excepto cuando esta Norma permita o requiera lo contrario.
- 2.35 La información sobre posibles transacciones futuras y otros posibles sucesos futuros se incluye en los estados financieros si:
- (a) está relacionada con activos o pasivos de la entidad—incluyendo activos y pasivos no reconocidos—o patrimonio que existía al final o durante el periodo sobre el que se informa o a ingresos o gastos de éste; y
 - (b) es útil para los usuarios de los estados financieros.
- Habitualmente, los estados financieros no proporcionan otros tipos de información referida al futuro, por ejemplo, material explicativo sobre las expectativas y estrategias de la gerencia para la entidad que informa.

Perspectiva adoptada en los estados financieros

- 2.36 Los estados financieros proporcionan información sobre transacciones y otros sucesos vistos desde la perspectiva de la entidad que informa en conjunto, no desde la perspectiva de cualquier grupo concreto de inversores, prestamistas u otros acreedores existentes o potenciales.

Hipótesis de negocio en marcha

- 2.37 Los estados financieros se preparan normalmente bajo el supuesto de que una entidad que informa **es un negocio en marcha** y continuará su actividad dentro del futuro previsible. Por lo tanto, se supone que la entidad no tiene la intención ni la necesidad de liquidar o cesar su actividad comercial. Si tal intención o necesidad existiera, los estados financieros pueden tener que prepararse sobre una base diferente. Si es así, los estados financieros describen la base utilizada (véanse los párrafos 3.8 y 3.9).

La entidad que informa

- 2.38 Una entidad que informa es una entidad a la que se le requiere, u opta por, preparar estados financieros. Una entidad que informa puede ser una única entidad o una parte de una entidad o puede comprender más de una entidad. Una entidad que informa no es necesariamente una entidad legal.
- 2.39 Si una entidad que informa comprende la **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**.
- 2.40 La determinación del límite de la entidad que informa se guía por las necesidades de información de los usuarios de los estados financieros de la entidad que informa. Dichos usuarios necesitan información relevante que represente fidedignamente 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, dentro del 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

Introducción

- 2.41 Los elementos de los estados financieros definidos en esta sección son:
- (a) activos, pasivos y patrimonio, que están relacionados con la **situación financiera** de una entidad que informa; e
 - (b) ingresos y gastos, que están relacionados con el **rendimiento** financiero de una entidad que informa.
- 2.42 Dichos elementos se vinculan con los recursos económicos, derechos 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

- 2.43 Un activo es un recurso económico presente controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados.
- 2.44 Un recurso económico es un derecho que tiene el **potencial de producir beneficios económicos**.
- 2.45 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 se corresponden con una obligación de un tercero, por ejemplo:
 - (i) Derechos sobre objetos físicos, tales como **propiedades, planta y equipo o inventarios**. Ejemplos de estos derechos son un derecho a usar un objeto físico o un derecho a beneficios procedentes del **valor** residual de un objeto arrendado.
 - (ii) Derecho a utilizar propiedad intelectual.
- 2.46 Muchos derechos se establecen por **contrato**, por virtud de legislación o por otros medios similares. Por ejemplo, una entidad puede obtener derechos sobre un objeto físico, 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.
- 2.47 Un recurso económico es un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos. Para que ese potencial exista, no es necesario que sea cierto, ni siquiera probable, que el derecho vaya a producir beneficios económicos. Solo es necesario que el derecho ya exista.
- 2.48 El control vincula a un recurso económico con una entidad. La evaluación de si existe control ayuda a identificar el recurso económico que contabiliza la entidad. 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.

Definición de pasivo

- 2.49 Un pasivo es una obligación presente de la entidad de transferir un recurso económico como resultado de sucesos pasados.

- 2.50 Para que exista un pasivo, deben satisfacerse los tres criterios siguientes:
- (a) la 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 obligación es un deber o responsabilidad que una entidad no tiene capacidad práctica de evitar. Una obligación siempre implica un deber con un tercero (o terceros). No es necesario conocer la identidad del tercero (o terceros) a quien 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. Las obligaciones pueden también surgir, sin embargo, 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 El segundo criterio para un pasivo es que la obligación sea la transferencia de un recurso económico.
- 2.53 Para satisfacer este criterio, la obligación debe tener el potencial de requerir que la entidad transfiera un recurso económico a un tercero (o a varios terceros). Para que exista ese potencial, no se necesita que sea cierto, ni siquiera probable, que se vaya a requerir que la entidad transfiera un recurso económico—se puede requerir, por ejemplo, la transferencia solo si ocurre un determinado suceso futuro incierto. Solo es necesario que la obligación exista ya y que, en, al menos, una circunstancia, se requiera que la entidad transfiera un recurso económico.
- 2.54 Las obligaciones de transferir un recurso económico incluyen, por ejemplo:
- (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 obligará a la entidad a transferir un recurso económico.
- 2.55 En lugar de satisfacer una obligación de transferir un recurso económico al tercero que tiene el derecho de recibir ese recurso, las entidades, en ocasiones, deciden, por ejemplo:
- (a) liquidar la obligación negociando ser liberadas de ésta;
 - (b) transferir la obligación a un tercero; o
 - (c) sustituir esa obligación de transferir un recurso económico por otra obligación, realizando una nueva transacción.
- 2.56 El tercer criterio para un pasivo es que la obligación sea una obligación presente que exista como resultado de sucesos pasados.
- 2.57 Una obligación presente existe como resultado de sucesos pasados solo si:
- (a) la entidad ya ha obtenido beneficios económicos o realizado una acción; y
 - (b) como consecuencia, la entidad tendrá o podría tener que transferir un recurso económico que no hubiera transferido en otro caso.
- 2.58 Los beneficios económicos a obtener podrían incluir, por ejemplo, bienes o servicios. La acción tomada podría incluir, por ejemplo, la explotación de un negocio concreto o la operación en un mercado específico. Si se obtienen los beneficios económicos, o se toma una acción, a lo largo de un período de tiempo, la obligación presente resultante podría acumularse durante ese tiempo.

Activos y pasivos

Unidad de cuenta

- 2.59 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 aplican los conceptos de reconocimiento y medición.
- 2.60 Una unidad de cuenta se selecciona para un activo o un pasivo al considerar 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 seleccionar una unidad de cuenta para el reconocimiento y

otra diferente para la medición. Por ejemplo, los contratos pueden, en ocasiones, reconocerse de forma individual, pero medirse como parte de una cartera de contratos. Para la presentación e información a revelar, puede ser necesario agregar o separar los activos, pasivos, ingresos y gastos en sus componentes.

Contratos pendientes de ejecución

- 2.61 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.
- 2.62 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 son actualmente favorables, tiene un pasivo si los términos del intercambio son actualmente desfavorables. Incluir o no un activo o pasivo en los estados financieros depende de los criterios de reconocimiento y de la **base de medición** seleccionada para ese activo o pasivo incluyendo, cuando sea aplicable, una prueba para determinar si el contrato es oneroso.

Definición de patrimonio

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

Definiciones de ingresos y gastos

- 2.64 Los ingresos y los gastos se definen como sigue:
- (a) 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**; y
 - (b) 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.
- De estas definiciones de ingresos y gastos se deduce que las aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio no son ingresos, y las distribuciones a los tenedores de derechos sobre el patrimonio no son gastos.
- 2.65 Los ingresos y gastos son los elementos de los estados financieros que se relacionan con el rendimiento financiero de una entidad. Los usuarios de los estados financieros necesitan información sobre la situación financiera de una entidad y sobre su rendimiento financiero. Por ello, 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.
- 2.66 Diferentes transacciones y otros sucesos generan ingresos y gastos con distintas características. El suministro de información por separado de ingresos y gastos con características diferentes puede ayudar a los usuarios de los estados financieros a comprender el rendimiento financiero de la entidad.

Reconocimiento y medición

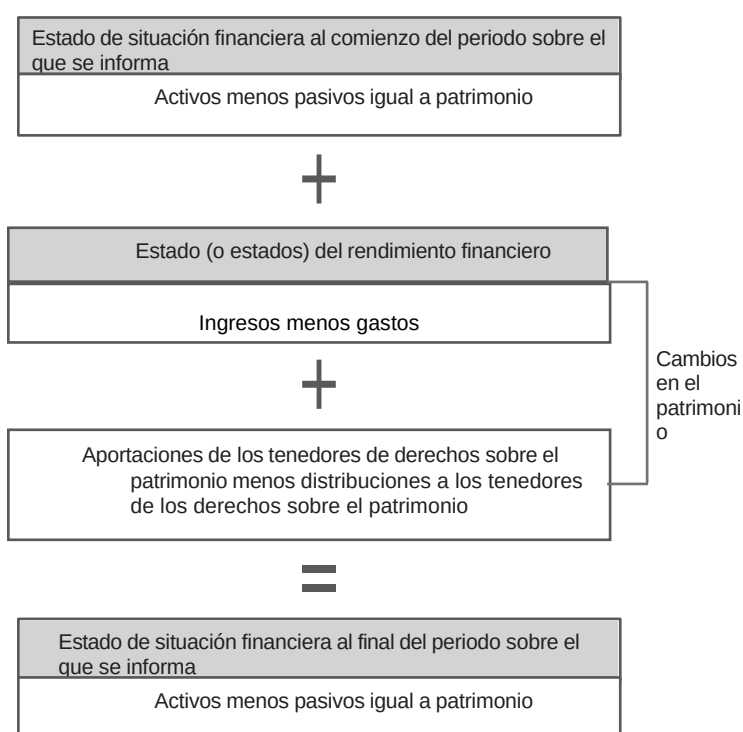
El proceso de reconocimiento

- 2.67 El reconocimiento es el proceso de captar, para su inclusión en el **estado de situación financiera** o en el estado (o estados) del rendimiento financiero², 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. El importe por el que un activo, un pasivo o patrimonio se reconoce en el estado de situación financiera se denomina como su **importe en libros**.

² 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.

- 2.68 El reconocimiento vincula los elementos, el estado de situación financiera y el estado (o estados) del rendimiento financiero de la siguiente forma (véase el Diagrama 2.1):
- (a) 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; y
 - (b) los cambios reconocidos en el patrimonio durante el periodo sobre el que se informa comprenden:
 - (i) ingresos menos gastos reconocidos en el estado (o estados) del rendimiento financiero; más
 - (ii) aportaciones de los tenedores de derechos sobre el patrimonio, menos distribuciones a tenedores de derechos sobre el patrimonio.

Diagrama 2.1: Cómo vincula el reconocimiento los elementos de los estados financieros



Criterios de reconocimiento

- 2.69 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 son objeto de reconocimiento.
- 2.70 La falta de reconocimiento de una partida que satisface esos criterios no se rectifica mediante la revelación de las **políticas contables** seguidas, ni tampoco a través de **notas** u otro material explicativo.

Relevancia

- 2.71 La información sobre activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos es relevante para los usuarios de los estados financieros. 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. Ese puede ser el caso si, por ejemplo, no se sabe con certeza si existe un activo o un pasivo; o si existe un activo o un pasivo, pero la probabilidad de una entrada o salida de beneficios económicos es baja. La presencia de uno o ambos factores no lleva automáticamente a la conclusión de que la información proporcionada por el reconocimiento carece de relevancia, ya que puede ser necesario tener en cuenta otros factores.

Incertidumbre sobre la existencia

- 2.72 En algunos casos, puede no estar claro si existe un activo o un pasivo. Esa incertidumbre, posiblemente combinada con una baja probabilidad de entradas o salidas de beneficios económicos y un excepcionalmente amplio rango de posibles desenlaces, puede significar que el reconocimiento de un activo o pasivo, necesariamente medido por un importe único, no proporcionaría información relevante. Tanto si se ha reconocido el activo o el pasivo como si no, se puede necesitar información explicativa sobre las incertidumbres asociadas en los estados financieros.

Representación fiel

- 2.73 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. El que pueda proporcionarse 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

- 2.74 Para que un activo o pasivo sea reconocido, debe ser medido. En muchos casos, estas **medidas** deben estimarse y están, por ello, sujetas a incertidumbre en la medición. El uso de estimaciones razonables es una parte esencial de la preparación de la información financiera, y no debilita la utilidad de la información siempre que las estimaciones estén descritas y explicadas de forma clara y exacta.
- 2.75 Una partida que no cumple los criterios para su reconocimiento puede cumplir las condiciones para su reconocimiento en una fecha posterior como resultado de circunstancias o de sucesos posteriores.
- 2.76 Se reconozca o no un activo o pasivo, una representación fiel del activo o pasivo puede necesitar incluir información explicativa sobre las incertidumbres asociadas con la medición o existencia del activo o pasivo, o con su resultado—el importe o calendario de las entradas y salidas de beneficios económicos que finalmente procederán de éste.

Baja en cuentas

- 2.77 La **baja en cuentas** es la eliminación, total o parcial, de un activo o un pasivo reconocido en el estado de situación financiera de una entidad. Normalmente, la baja en cuentas tiene lugar cuando esa partida no cumple ya la definición de activo o pasivo:
- (a) para un activo, la baja en cuentas normalmente ocurre cuando la entidad pierde el control de todo o parte del activo reconocido; y
 - (b) para un pasivo la baja en cuentas normalmente ocurre cuando la entidad deja de tener una obligación presente por la totalidad o parte del pasivo reconocido.
- 2.78 Los requerimientos contables para la baja en cuentas tienen como objetivo representar fielmente tanto los activos y pasivos retenidos después de la transacción u otro suceso que dio lugar a la baja en cuentas, como el cambio en los activos o pasivos como resultado de esa transacción u otro suceso.
- 2.79 El objetivo del párrafo 2.78 se consigue normalmente:
- (a) dando de baja en cuentas los activos o pasivos que han caducado o se han consumido, cobrado, completado o transferido, reconociendo los ingresos y gastos resultantes; y
 - (b) seguir reconociendo cualquier activo o pasivo retenido.
- 2.80 Pueden aplicarse uno o varios de los siguientes procedimientos para lograr los objetivos del párrafo 2.78:
- (a) presentar el componente retenido por separado en el estado de situación financiera;
 - (b) presentar por separado en el estado del rendimiento financiero los ingresos o gastos reconocidos como resultado de la baja en cuentas del componente transferido; o
 - (c) proporcionar información explicativa.

Medición

- 2.81 Los elementos reconocidos en los estados financieros se cuantifican en términos monetarios. Esto requiere la selección de una base de medición.

- 2.82 Una base de medición es una 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.
- 2.83 Diferentes bases de medición pueden ser apropiadas para diferentes activos, pasivos, ingresos y gastos.

Bases de medición

Costo histórico

- 2.84 Las medidas basadas en el costo histórico proporcionan información monetaria sobre los activos, pasivos e ingresos y gastos relacionados, utilizando información procedente, al menos en parte, del precio de la transacción u otro suceso que dio lugar a ellos.
- 2.85 El costo histórico de un activo cuando se adquiere o crea es el valor de los costos incurridos en su adquisición o creación, que comprende la contraprestación pagada para adquirir o crear el activo, más los **costos de transacción**. El costo histórico de un pasivo cuando se incurre en él o es tomado es el valor de la contraprestación recibida para incurrir o tomarlo, menos los costos de la transacción.
- 2.86 El costo histórico de un activo se actualiza a lo largo del tiempo para describir, si procede:
- (a) el consumo del total o parte del recurso económico que constituye el activo (**depreciación o amortización**);
 - (b) los pagos recibidos que extinguen 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.
- 2.87 El costo histórico de un pasivo se actualiza a lo largo del tiempo para describir, si procede:
- (a) El cumplimiento de la totalidad o parte de la obligación relacionada con el pasivo, por ejemplo, ya sea haciendo pagos que extinguen la totalidad o parte del pasivo, o bien satisfaciendo una obligación de entregar bienes.
 - (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 satisfacerlo.
 - (c) La acumulación (devengo) de intereses para reflejar cualquier componente de financiación del pasivo.
- 2.88 Una forma de aplicar 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 una tasa que se ha determinado en el reconocimiento inicial. Para instrumentos a tasa variable, la tasa descontada se actualiza con el fin de reflejar los cambios en la tasa variable. El costo amortizado de un activo financiero o un pasivo financiero se actualiza a lo largo del tiempo para describir los cambios posteriores, tales como la acumulación (devengo) de intereses, el deterioro de valor de un activo financiero y los cobros y pagos.

Valor corriente

- 2.89 Las mediciones del 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) a valor razonable;
 - (b) **valor en uso** para activos y valor de cumplimiento para pasivos; y
 - (c) el costo actual.
- 2.90 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. Puesto que el valor razonable no procede, ni siquiera en parte, del precio de la transacción o de otro suceso que dio lugar

al activo o pasivo, el valor razonable no se incrementa por costos de transacción incurridos al adquirir el activo y no disminuye por los costos de transacción tenidos cuando se incurrió o asumió el pasivo.

- 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 a medida que 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.
- 2.92 El costo corriente de un activo es el costo de un activo equivalente en la fecha de medición, que comprende la contraprestación que se pagaría en la fecha de medición más los costos de transacción en los que se incurriría en esa fecha. El costo corriente de un pasivo es la contraprestación que se recibiría para un pasivo equivalente en la fecha de medición menos los costos de transacción en los que se incurriría en esa fecha.

Información proporcionada por bases de medición concretas

- 2.93 Al seleccionar una base de medición, es importante considerar 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.

Costo histórico

- 2.94 La información proporcionada por la medición de un activo o pasivo a costo histórico puede ser relevante para los usuarios de los estados financieros, porque el costo histórico utiliza información procedente, al menos en parte, del precio de la transacción o de otro suceso que dio lugar al activo o pasivo. Puesto que el costo histórico se reduce para reflejar el consumo de un activo y su deterioro de valor, el importe que se espera recuperar de un activo medido a costo histórico es, al menos, tan grande como su importe en libros. De forma análoga, puesto que el costo histórico de un pasivo se incrementa cuando pasa a ser oneroso, el valor de la obligación de transferir los recursos económicos necesarios para satisfacer el pasivo no es mayor que el importe en libros del pasivo.

Valor corriente

- 2.95 La información proporcionada por la medición de un activo o pasivo a valor razonable puede tener valor predictivo porque el valor razonable refleja las expectativas actuales de los participantes del mercado sobre el importe, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros.
- 2.96 El valor en uso proporciona información sobre el valor presente de los flujos de efectivo estimados por el uso de un activo y por su disposición final. Esta información puede tener valor predictivo porque puede usarse al evaluar las perspectivas de las entradas futuras de efectivo.
- 2.97 El valor de cumplimiento proporciona información sobre el valor presente de los flujos de efectivo necesarios estimados para satisfacer un pasivo. Por ello, el valor de cumplimiento puede tener valor predictivo; concretamente informa que el pasivo se satisfará, en lugar de transferirse o liquidarse mediante una negociación.
- 2.98 Las estimaciones actualizadas del valor en uso o del valor de cumplimiento, combinadas con información sobre estimaciones del importe, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros, pueden también tener valor confirmatorio porque proporcionan información sobre estimaciones previas del valor en uso o del valor de cumplimiento.
- 2.99 La información sobre activos y pasivos medidos a costo corriente puede ser relevante porque éste refleja el costo al que un activo equivalente podría adquirirse o crearse en la fecha de medición o la contraprestación que se recibiría por incurrir en o asumir un pasivo equivalente.

Factores a considerar al seleccionar una base de medición

- 2.100 Al seleccionar una base de medición para un activo o pasivo y para los ingresos y gastos relacionados, es necesario considerar 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.
- 2.101 En la mayoría de los casos, ningún factor aislado determinará qué base de medición debe seleccionarse. La importancia relativa de cada factor dependerá de los hechos y circunstancias.
- 2.102 La información proporcionada por una base de medición debe ser útil a los usuarios de los estados financieros. Para lograr esto, la información debe ser relevante y debe representar fidedignamente lo que

pretende representar. Además, la información proporcionada debe, tanto como sea posible, ser comparable, verificable, oportuna y comprensible.

Relevancia

- 2.103 La relevancia de la información proporcionada por una base de medición para un activo o pasivo y para los ingresos y gastos relacionados se ve afectada por:
- (a) las características del activo o pasivo, en concreto de 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.
- 2.104 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 de los estados financieros. Por ejemplo, el costo amortizado no puede proporcionar información relevante sobre un activo financiero o un pasivo financiero que sea un derivado.
- 2.105 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 probable que sea un valor a costo corriente que incorpora estimaciones actuales del importe, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros. En el caso de los activos y pasivos que no producen flujos de efectivo directamente, deben considerarse los principios de relevancia y representación fiel en la medida en que se apliquen a los hechos y circunstancias.
- 2.106 Cuando una de las actividades 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 del interés acumulado (devengado) sobre los activos y los intereses incurridos sobre los pasivos.

Representación fiel

- 2.107 En algunas circunstancias, evitar una asimetría contable utilizando la misma base de medición para activos y pasivos relacionados puede proporcionar, a los usuarios de los estados financieros, información que sea más útil que la que procedería del uso de bases de medición diferentes. Esto puede ser particularmente probable cuando los flujos de efectivo procedentes de un activo o pasivo están directamente vinculados a los flujos de efectivo de otro activo o pasivo.
- 2.108 Como se destacó en el párrafo 2.18, aunque una representación perfectamente fiel está libre de error, esto no significa que esas medidas deban ser perfectamente precisas en todos los aspectos.
- 2.109 Surge incertidumbre en la medición cuando una medida no puede determinarse directamente observando los precios en un **mercado activo** y debe, en su lugar, estimarse. El nivel de incertidumbre en la medición, asociado con una base de medición concreta, puede afectar a que la información proporcionada por esa base de medición facilite una representación fiel de la situación financiera y del rendimiento financiero de una entidad. Un alto nivel de incertidumbre en la medición no impide, necesariamente, el uso de una base de medición que proporcione información relevante. Sin embargo, en algunos casos, el nivel de incertidumbre en la medición es tan alto que la información proporcionada por una base de medición puede no proporcionar una representación suficientemente fiel. En estos casos, es apropiado considerar la selección de una base de medición diferente que diera lugar también a información relevante.
- 2.110 La incertidumbre en la medición es distinta de la **incertidumbre sobre el desenlace** y de la **incertidumbre sobre la existencia**:
- (a) 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.
 - (b) La incertidumbre sobre la existencia surge cuando es incierta la existencia de un activo o un pasivo. Los párrafos 2.71 y 2.72 analizan cómo la incertidumbre sobre la existencia puede afectar las decisiones sobre si una entidad reconoce un activo o pasivo, cuando es incierto que tal activo o pasivo exista.

Características cualitativas de mejora y la restricción del costo

- 2.111 Las características cualitativas de mejora de la comparabilidad, comprensibilidad y verificabilidad, y la restricción del costo, tienen implicaciones para la selección de una base de medición. La característica cualitativa de mejora denominada oportunidad no tiene implicaciones específicas para la medición.
- 2.112 Por consiguiente, el uso 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.
- 2.113 Un cambio en la base de medición puede hacer los estados financieros menos comprensibles. Sin embargo, un cambio puede justificarse si otros factores pueden tener más peso que la reducción en comprensibilidad; por ejemplo, si el cambio da lugar a información más relevante. Si se realiza un cambio, los usuarios de los estados financieros pueden necesitar información explicativa que les permita comprender el efecto de dicho cambio.
- 2.114 La comprensibilidad depende parcialmente de cuántas bases de medición se usan y de si estas cambian a lo largo del tiempo. En general, si se usan más bases de medición en un conjunto de estados financieros, la información resultante pasa a ser más compleja (y, por ello, menos comprensible), y los totales y subtotales del estado de situación financiera y el estado (o estados) del rendimiento financiero pasan a ser menos significativos. Sin embargo, podría ser apropiado usar más bases de medición si eso fuera necesario para proporcionar información útil.
- 2.115 La verificabilidad se mejora con el uso de bases de medición que dan lugar a medidas que pueden ser corroboradas de forma independiente, ya sea directamente—por ejemplo, observando precios—o indirectamente—por ejemplo, mediante la comprobación de los datos de entrada a un modelo. Si una medición no puede verificarse, los usuarios de los estados financieros pueden necesitar información explicativa que les permita comprender cómo se determinó esa medición. En algunos de estos casos, puede ser necesario usar una base de medición diferente.

Medición del patrimonio

- 2.116 El importe en libros total del patrimonio (patrimonio total) no se mide directamente. Es igual al total del importe en libros de todos los activos reconocidos menos el total de los importes en libros de todos los pasivos reconocidos.
- 2.117 Aunque el patrimonio total no se mide directamente, puede ser apropiado medir directamente el importe en libros de algunas clases individuales de patrimonio, así como algunos componentes de patrimonio.

Presentación e información a revelar

Presentación e información a revelar como herramientas de comunicación

- 2.118 Una entidad que informa comunica la información sobre sus activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos presentando y revelando información en sus estados financieros.
- 2.119 La comunicación efectiva de información en los estados financieros hace que esa información sea más relevante y contribuye a una representación fiel de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de una entidad. Esta comunicación también mejora la comprensibilidad y comparabilidad de la información en los estados financieros.
- 2.120 Al igual que el costo restringe otras decisiones de la información financiera, también restringe decisiones sobre presentación e información a revelar. Por ello, al tomar decisiones sobre presentación e información a revelar, es importante considerar si los beneficios proporcionados a los usuarios de los estados financieros, al presentar o revelar información específica, es probable que justifiquen los costos de proporcionar y utilizar esa información.

Clasificación

- 2.121 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—pero no se limitan a—la naturaleza de la partida, su papel (función) dentro de las actividades de negocio llevadas a cabo por la entidad y la forma de medirla.

- 2.122 La clasificación conjunta de activos, pasivos, patrimonio, ingresos o gastos diferentes puede ensombrear información relevante, reducir la comprensibilidad y comparabilidad y, además, puede no proporcionar una representación fiel de lo que se pretende representar.
- 2.123 La clasificación se aplica a la unidad de cuenta seleccionada para un activo o pasivo. Sin embargo, puede ser, en ocasiones, apropiado separar un activo o un pasivo en componentes que tengan diferentes características y clasificar dichos componentes por separado, cuando esto mejore la utilidad de la información financiera resultante.
- 2.124 Los ingresos y gastos se clasifican e incluyen:
- (a) en el estado del **resultado del periodo**;
 - (b) fuera del estado del resultado del periodo, en **otro resultado integral**.
- 2.125 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, todos los ingresos y gastos están, en principio, incluidos en esa declaración. Las partidas de ingresos o gastos se presentan en otro resultado integral solo cuando lo permite o lo requiere explícitamente esta Norma.
- 2.126 En principio, los ingresos y gastos incluidos en otro resultado integral en un periodo se reclasifican desde otro resultado integral al estado del resultado del periodo en un periodo futuro cuando hacerlo así da lugar a que el estado de resultado del periodo proporcione información más relevante o proporcione 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 esto se aplica, es decir, cuando los ingresos y los gastos incluidos en otro resultado integral pueden o deben ser reclasificados posteriormente.

Compensación

- 2.127 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

- 2.128 Para proporcionar información útil, puede ser necesario clasificar los derechos sobre el patrimonio por separado si tienen características diferentes.
- 2.129 De forma análoga, para proporcionar información útil puede ser necesario 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

- 2.130 La agregación es la adición conjunta de activos, pasivos, patrimonio, ingresos o gastos que tienen características compartidas y están incluidos en la misma clasificación.
- 2.131 La agregación hace la información más útil resumiendo un gran volumen de detalle. Sin embargo, la agregación oculta parte de ese detalle. Por ello, necesita encontrarse un equilibrio, de forma tal que la información relevante no se enmascare por un gran importe con detalle insignificante o por una agregación excesiva.

Sección 3

Presentación de Estados Financieros

Se modifican los párrafos 3.1 a 3.3, 3.5, 3.10, 3.11, 3.16 y 3.17, y el encabezamiento sobre el párrafo 3.3. Se añade el párrafo 315A. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

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 Generales*:

- (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) ~~como se explicó en el párrafo 1.5~~ 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 aplicará ese requerimiento, 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 resulta tan engañoso en las circunstancias que provocan el 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, al realizar esta evaluación, sea consciente de la existencia de incertidumbres **materiales o con importancia relativa** relativas a sucesos o condiciones que puedan aportar dudas importantes sobre la capacidad de la entidad de continuar como negocio en marcha, revelará estas 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 ~~anuales~~ se presenten para un periodo superior o inferior al año, la entidad revelará:
- (a) ese hecho;
 - (b) la razón para utilizar un periodo más largo o más corto; 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** ~~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 clase de partidas que se han reclasificado; y
 - (c) la razón 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 de tipo descriptivo y narrativo, 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 material o con importancia relativa de partidas similares. Una entidad presentará por separado las partidas de naturaleza o función distinta, a menos que no sean materiales o no tengan importancia relativa.
- 3.15A Al aplicar esta y otras Norma una entidad decidirá, después de considerar todos los hechos y circunstancias relevantes, la forma en que agrega la información en los estados financieros, los cuales incluyen a las notas. La entidad no reducirá la comprensibilidad de sus estados financieros ensombreciendo información significativa en información no material o sin importancia relativa o agrupando partidas importantes que tienen diferentes naturalezas o funciones.
- 3.16 La información es omisiones, o expresiones inadecuadas de partidas son material o tiene importancia relativa si su omisión, expresión inadecuada o ensombrecimiento podría razonablemente esperarse que individual o de forma colectiva influya sobre las decisiones económicas que los principales usuarios de los estados financieros con propósito general adoptan a partir de esos los estados financieros, que proporcionan información financiera sobre una entidad que informa específica. La materialidad o importancia relativa depende del tamaño y de la naturaleza o magnitud de la información, o de ambas. Una entidad evalúa si la información, individualmente o en combinación con otra información, es material o con importancia relativa en el contexto de sus estados financieros tomados como un todo de la omisión o inexactitud, juzgada en función de las circunstancias que la rodean. La magnitud o la naturaleza de la partida, o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante.

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 de presentación;
 - (b) una de las siguientes alternativas:
 - (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 ~~una~~ 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 ~~un resumen de~~ información sobre las políticas contables material o con importancia relativa significativa 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”.
- 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*; y
 - (e) el grado de redondeo practicado, en su caso, 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, así como 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

Se modifican los párrafos 4.2 a 4.4, 4.9, 4.11 y 4.14. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

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 ~~Como mínimo, el~~ 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 dentro del 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** dentro del alcance de la Sección 34 *Actividades Especializadas* se contabilizan al costo menos la depreciación acumulada y el deterioro de valor;
 - (i) activos biológicos dentro del 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.

Separación 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 **clasificaciones** ~~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 desde 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 de presentación.
- 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 añadirán otras partidas de los estados financieros cuando el tamaño, naturaleza o función de una partida o la **agregación** ~~agregación~~ 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 la 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) deudores comerciales y otras cuentas por cobrar mostrando por separado los importes debidos por partes relacionadas, importes debidos por otras partes, y cuentas por cobrar que surgen de **ingresos** acumulados o devengados todavía no facturados;
 - (c) inventarios, que muestren por separado importes de los siguientes tipos:
 - (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) las cuentas comerciales por pagar y otras cuentas por pagar, mostrando por separado los importes a pagar a los proveedores comerciales, a las partes relacionadas, los ingresos diferidos y las acumulaciones (o devengos);
 - (e) las provisiones para los **beneficios a los empleados** y otras provisiones; y
 - (f) las clases de patrimonio, tales como capital desembolsado, 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 las restricciones sobre la distribución de dividendos y el reembolso del capital.
 - (vi) Las acciones de la entidad que estén en su poder o bien en el de sus **subsidiarias** o asociadas.
 - (vii) Las acciones cuya emisión está reservada a consecuencia de la existencia de opciones o contratos para la venta de acciones, incluyendo los términos e importes correspondientes.
 - (b) Una descripción de cada reserva dentro del 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~~ **del plan**; 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

Se modifican los párrafos 5.4, 5.5 y 5.11. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

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 **ingreso** y **gasto** 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 ingreso y gasto 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 del estado único

- 5.4 Según el enfoque de un único estado, el estado del resultado integral incluirá todas las partidas de ingreso y gasto 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 surgen (véase 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) ciertas ~~ganancias~~ **ganancias** y ~~pérdidas~~ **pérdidas** que surjan de la conversión de los estados financieros de un **negocio en el extranjero** (vea la Sección 30 *Conversión de Moneda Extranjera*);
 - (ii) ciertas 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 11–12~~ **la Parte II de la Sección 11–12** *Otros Temas relacionados con los 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~~ Una entidad incluirá, en el estado del resultado integral, partidas que presenten los siguientes importes del periodo:
- (a) **Ingresos de actividades ordinarias.**
 - (b) 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 *Inversiones en Negocios Conjuntos*) 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) la ganancia o pérdida 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) **participaciones no controladoras**; y
 - (ii) los **propietarios** de la **controladora**.
 - (b) El resultado integral total del periodo atribuible a
 - (i) participaciones no controladoras; 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 en 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 surgen (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 ~~proporcionará~~ ~~presentará~~ un desglose de gastos, utilizando una ~~clasificación~~ **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. Este desglose puede presentarse en el estado del resultado integral o revelarse en las notas.

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

Se modifica el encabezamiento sobre el párrafo 6.3 y se añade el párrafo 6.3A. El nuevo texto está subrayado.

Alcance de esta sección

- 6.1 Esta sección establece los requerimientos para presentar los cambios en el **patrimonio** de una entidad para un período, 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 inversores en patrimonio **propietarios**, en su calidad de tales, durante el periodo.

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

- 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 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*.
 - (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) el 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**.
- 6.3A Cuando una entidad tenga más de una clase de acciones, revelará los dividendos pagados (en total o por acción) por separado para las **acciones ordinarias** y las otras acciones.

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, debidas a 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.

Sección 7

Estado de Flujos de Efectivo

Se modifican los párrafos 7.4, 7.5, 7.8 y 7.20. Se añaden los párrafos 7.19A y el encabezamiento sobre el párrafo 7.19A. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

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 las ventas de bienes y la 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 los empleados y por cuenta de éstos;
- (e) pagos o devoluciones de impuestos a las ganancias, a menos que éstos puedan clasificarse específicamente dentro de las actividades de inversión o financiación; y
- (f) cobros y pagos procedentes de inversiones, préstamos y otros contratos mantenidos 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~~ **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 deuda emitidos por otras entidades y participaciones en **entidades controladas de forma conjunta** ~~negocios conjuntos~~ (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 y participaciones en negocios conjuntos (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 derivados de contratos a término, de futuros, de opciones y de permuta financiera, excepto cuando dichos contratos se mantengan por motivos de intermediación u otros acuerdos comerciales, o bien cuando los anteriores pagos se clasificaron 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 Parte II de la Sección 11 12-Otros Temas relacionados con los 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 sin garantía, préstamos, bonos, cédulas hipotecarias y otros fondos tomados en préstamo, ya sea a largo o a corto plazo;
- (d) reembolsos en efectivo de fondos tomados en préstamo; y
- (e) pagos realizados por un arrendatario para reducir el **pasivo** pendiente relacionada con 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, en términos netos, 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 acumulados (o devengados) (gastos) no recibidos (pagados) todavía en efectivo, pérdidas y ganancias de cambio no realizadas y participación en ganancias no distribuidas de **asociadas, y participaciones no controladoras**; 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) de 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 sin reflejo en el efectivo; 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. El párrafo 30.19 explica cuándo se puede utilizar una tasa de cambio que se aproxime a la tasa real.
- 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.
- 7.13 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 debidos en moneda extranjera. 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 los resultados del periodo. 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 afecten 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. La conciliación incluirá:
- (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.

Componentes del efectivo y equivalentes al efectivo

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

Otra información a revelar

- 7.21 La entidad debe revelar en sus estados financieros, junto con un comentario por parte de la gerencia, cualquier importe significativo de sus saldos de efectivo y equivalentes al efectivo que no esté disponible para ser utilizado por la entidad. 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

Se modifican los párrafos 8.4 a 8.6 El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

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 presentada en otro lugar de los estados financieros; y
 - (c) proporcionarán información que no se presenta en otra parte de los estados financieros, pero que es relevante para entender 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 ha elaborado cumpliendo con la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES (véase el párrafo 3.3);
 - (b) información material o con importancia relativa de política contable un resumen de las políticas contables significativas aplicadas (véase el párrafo 8.5);
 - (c) información justificativa de las partidas presentadas en los estados financieros, en la secuencia en 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 sobre 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 ~~o siguiente, en el resumen de políticas contables significativas:~~
- (a) ~~la base (o bases) de medición utilizada para la elaboración de los estados financieros; y~~
 - (b) ~~las otras políticas contables utilizadas que sean relevantes para la comprensión de los estados financieros.~~

Información sobre juicios

- 8.6 Una entidad revelará, ~~junto con la información sobre políticas contables material o con importancia relativa en el resumen de las políticas contables significativas~~ o en otras notas, los juicios, diferentes de aquéllos que involucran estimaciones (véase el párrafo 8.7), que la gerencia haya realizado al aplicar las políticas contables de la entidad y que tengan el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros.

Información sobre las fuentes clave 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

Se modifican los párrafos 9.1 a 9.6, 9.9, 9.13, 9.14, 9.17 a 9.19, 9.23, 9.25 a 9.29. Se añaden los párrafos 9.4A a 9.4I, 9.5A, 9.6A, 9.18A y 9.18B, 9.20A y 9.23B (los requerimientos del párrafo 9.20A se presentaban anteriormente en el párrafo 22.19). Se eliminan los párrafos 9.10 a 9.12 y el encabezamiento sobre el párrafo 9.10. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

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 entidad controladora presentará estados financieros consolidados en los que consolide sus ~~inversiones en subsidiarias~~. Los estados financieros consolidados incluirán todas las subsidiarias de la controladora.
- 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 19.10A~~) ~~(es decir, la fecha sobre la que la adquirente obtiene el control de la adquirida)~~. Esta subsidiaria se contabilizará de acuerdo con los requerimientos de la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos* 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 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 ~~(es decir, la entidad controladora todavía tiene el control sobre esa subsidiaria)~~:
- (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 ~~requiere~~ 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 del párrafo 9.23A.
- 9.4 Una subsidiaria es una entidad (una participada) que está controlada por otra entidad (una inversora) ~~la controladora~~. Un inversor, independientemente de la naturaleza de su participación en la participada, determinará si es una controladora evaluando si controla la participada. Control es el poder para dirigir las políticas financieras y de operación de una entidad, con el fin de obtener beneficios de sus actividades. Si

- ~~una entidad ha creado una entidad de cometido específico (ECE) para cumplir con un objetivo concreto y perfectamente definido, la entidad consolidará la ECE cuando la esencia de la relación indique que la ECE está controlada por esa entidad (véanse los párrafos 9.10 a 9.12).~~
- 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 Un inversor controla una participada si, y solo si, 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) 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
- 9.4D 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. Ejemplos de estos factores incluyen, pero no solo se limitan a:
- (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.
- 9.4E 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.
- 9.4F 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.
- 9.4G 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.
- 9.4H 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 debe tener la capacidad de utilizar su poder para influir en el rendimiento del inversor como consecuencia de dicha implicación en la participada.
- 9.4I 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.
- 9.5 ~~Se presume que existe control cuando el inversor la controladora posea, directa o indirectamente a través de subsidiarias, una mayoría más de la mitad del poder de los derechos de voto de una participada entidad. Esta presunción ~~puede~~ podría ser superada ~~en circunstancias excepcionales~~ si se puede demostrar claramente que ~~el inversor no tiene uno o más de los elementos de control enumerados en el párrafo 9.4B~~ esta propiedad no constituye control. También ~~existe control cuando la controladora posee la mitad o menos del poder de voto de una entidad, pero tiene:~~~~
- (a) ~~poder sobre más de la mitad de los derechos de voto, en virtud de un acuerdo con otros inversores;~~

- (b) ~~poder para dirigir las políticas financieras y de operación de la entidad, según una disposición legal o estatutaria o un acuerdo;~~
 - (c) ~~poder para nombrar o revocar a la mayoría de los miembros del consejo de administración u órgano de gobierno equivalente, y la entidad esté controlada por éste; o~~
 - (d) ~~poder para emitir la mayoría de los votos en las reuniones del consejo de administración u órgano de gobierno equivalente y la entidad esté controlada por éste.~~
- 9.5A 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 9.6); o
 - (e) una combinación de (a) a (d).
- 9.6 Al evaluar el control, un inversor considerará sus derechos de voto potenciales, así como los derechos de voto potenciales mantenidos por otras partes, para determinar si tiene poder. Los derechos de voto potenciales son derechos actualmente ejercitables para 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. El control también se puede obtener si se tienen opciones o instrumentos convertibles que son ejercitables en ese momento o si se tiene un agente con la capacidad para dirigir las actividades para beneficio de la entidad controladora.
- 9.6A 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.
- 9.7 Una subsidiaria no se excluirá de la consolidación por el mero hecho de que el inversor sea una entidad de capital riesgo u otra entidad análoga.
- 9.8 No se excluirá de la consolidación a una subsidiaria porque sus actividades de negocio sean diferentes a las que llevan a cabo las otras entidades del grupo. 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.
- 9.9 Una subsidiaria no se excluye de la consolidación porque opere en una jurisdicción que imponga restricciones a la transferencia de **efectivo** u otros activos ~~activos~~ fuera de la jurisdicción.

Entidades de Cometido Específico

- 9.10 ~~Una entidad puede haber sido creada para alcanzar un objetivo concreto (por ejemplo, para llevar a cabo un arrendamiento, actividades de investigación y desarrollo o la titulación de activos financieros). Estas Entidades de Cometido Específico (ECE) pueden tener la forma jurídica de sociedades por acciones, fideicomisos o asociaciones con fines empresariales, o bien ser una figura sin forma jurídica de sociedad. A menudo, las ECE se crean con acuerdos legales que imponen requerimientos estrictos sobre las operaciones de la entidad.~~
- 9.11 ~~Una entidad preparará estados financieros consolidados que incluyan la entidad y cualquier ECE que esté controlada por esa entidad. Además de las circunstancias descritas en el párrafo 9.5, las siguientes circunstancias podrían indicar que una entidad controla una ECE (esta lista no es exhaustiva):~~
- (a) ~~Las actividades de la ECE están siendo dirigidas en nombre de la entidad y de acuerdo con sus necesidades específicas de negocio;~~
 - (b) ~~la entidad tiene los poderes de decisión últimos sobre las actividades de la ECE incluso si se han delegado las decisiones cotidianas;~~
 - (c) ~~la entidad tiene los derechos para obtener la mayoría de los beneficios de la ECE y, por tanto, puede estar expuesta a los riesgos que conllevan las actividades de ésta; o~~
 - (d) ~~la entidad retiene la mayoría de los riesgos de la propiedad o residuales relativos a la ECE o a sus activos.~~

- 9.12 ~~Los párrafos 9.10 y 9.11 no se aplicarán a los planes de beneficios post empleo ni a otros planes de beneficios a los empleados a largo plazo en los que se aplique la Sección 28 *Beneficios a los Empleados*.~~

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 los resultados 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 las 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 subsidiaria 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 ~~cesa en~~ el control de una ~~la~~ subsidiaria. ~~Cuando una controladora deja de controlar una subsidiaria, la diferencia entre los recursos obtenidos por la enajenación de la subsidiaria y su valor contable en la fecha en que se pierde el control se reconoce en el resultado del estado consolidado de resultados integrales (o en la cuenta de resultados, si se presenta) como la ganancia o pérdida por la enajenación de la subsidiaria. 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.~~

9.18A Cuando una controladora pierda el control de una subsidiaria:

- (a) dará 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 del estado de situación financiera consolidado; y
 - (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) reconocerá:
 - (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; y
 - (ii) la 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.

9.18B Si una controladora pierde el control de una subsidiaria, 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 entidad que deja de ser subsidiaria, pero el inversor (la antigua controladora) sigue manteniendo una inversión en la antigua subsidiaria, esa inversión se contabilizará de acuerdo con otras secciones de esta Norma. Si el interés retenido es ~~ese~~ un activo financiero se aplica ~~de acuerdo con la Sección 11 o Sección 12~~ *otros Instrumentos Financieros*; ~~Instrumentos Emitidos~~ desde la fecha en que la entidad deja de ser una subsidiaria, siempre que no pase a ser si es una asociada (en cuyo caso se aplica la Sección 14 *Inversiones en Asociadas*); si es una ~~entidad controlada de forma conjunta~~ (en cuyo caso se aplica la Sección 15 *Inversiones en Acuerdos Conjuntos Negocios*). El valor razonable en la fecha en que se pierde el control. El importe en libros de la inversión en la fecha en que deja de ser una subsidiaria se considerará como el valor razonable en la fecha del reconocimiento inicial de un activo financiero o fcosto cuando ya no está disponible el costo en el reconocimiento inicial de una inversión en una asociada o entidad controlada de forma conjunta, si es aplicable ~~medición~~ del activo financiero.

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 que le proporciona el control de una controladora en una subsidiaria, siempre 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 del 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) la base para concluir que existe control cuando la controladora no posee, directa o indirectamente a través de subsidiarias, una mayoría más de la mitad de los derechos de voto de la otra entidad;
 - (c) cualquier diferencia en la fecha de presentación de los estados financieros de la controladora y de sus subsidiarias utilizada en 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 entidad 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 9.19, 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 entidad controladora o para las subsidiarias individuales.
- 9.25 Los estados financieros separados son un segundo conjunto de estados financieros presentados por la 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 es un inversor en una asociada o tiene control conjunto ~~que tiene una participación en un negocio conjunto~~ **en una entidad controlada de forma conjunta**.

Elección de política contable

- 9.26 Cuando una controladora, un inversor en una asociada, o un inversor un participante con una participación en una entidad controlada de forma conjunta prepare estados financieros separados y los describa como de conformidad con la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES, esos estados cumplirán con todos los requerimientos de esta NIIF, excepto por lo siguiente. La entidad adoptará una política de contabilizar sus inversiones en subsidiarias, asociadas y entidades controladas de forma conjunta ~~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 controladora, un inversor en una asociada o un ~~inversor participante~~ con una participación en una entidad controlada de forma conjunta elabore estados financieros separados, revelarán:
- (a) que los estados son estados financieros separados; ~~y~~
 - (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) si la entidad ha optado por no preparar estados financieros consolidados, de acuerdo con el párrafo 9.3, el nombre y la sede principal (y el país de constitución, si es diferente) de la entidad cuyos estados financieros consolidados que cumplen con las Normas NIIF de Contabilidad completas o con esta Norma,
- ~~e identificará los estados financieros consolidados u otros estados financieros principales con los que se relacionan.~~

Estados financieros combinados

- 9.28 Los estados financieros combinados son ~~los un único conjunto de~~ estados financieros de una entidad que informa que comprende dos o más entidades que no están todas vinculadas por una relación controladora-subsidiaria ~~no controladas por un único inversor bajo control común [como se describe en el párrafo 19.2(a)]~~. 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. Las transacciones y saldos intercompañías deberán eliminarse; los resultados procedentes de transacciones intercompañías que estén reconocidos en activos tales como inventarios y propiedades, planta y equipo deberán eliminarse; los estados financieros de las entidades incluidas en los estados financieros combinados deberán prepararse en la misma fecha sobre la que se informa a menos que sea impracticable hacerlo; y deberán seguirse políticas contables uniformes para transacciones y otros sucesos similares 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

Se modifican los párrafos 10.1, 10.5, 10.6, 10.10, 10.11, 10.15 y 10.16 y el encabezamiento sobre los párrafos 10.14A y 10.18. Se añaden los párrafos 10.14A a 10.14C y el encabezamiento sobre el párrafo 10.14C. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

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 ~~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 sin 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 materiales o con importancia relativa.
- 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) definiciones, criterios de **reconocimiento** y conceptos de medición ~~medición~~ para **activos, pasivos, ingresos y gastos**, y los principios generales en la Sección 2 *Conceptos y Principios Generales*.
- 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) dé 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 materiales o tenían importancia relativa; o
 - (c) Un cambio al 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** ~~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 ~~los cambios de política contable como sigue:~~
- (a) ~~una entidad contabilizará~~ un cambio de política contable, procedente de un cambio en los requerimientos de esta Norma, de acuerdo con las disposiciones transitorias, si las hubiere, especificadas en esa modificación; y
 - (b) ~~cuando una entidad haya elegido seguir la NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición en lugar de seguir la Sección 11 Instrumentos Financieros Básicos y la Sección 12 Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros como permite el párrafo 11.2, y cambian los requerimientos de la NIC 39, la entidad contabilizará ese cambio de política contable de acuerdo con las disposiciones transitorias, si las hubiere, especificadas en la NIC 39 revisada; y~~
 - (c) ~~una entidad contabilizará~~ cualquier otro cambio de 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 fiable y más 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.

Aplicación de los cambios en Estimaciones contables

10.14A Una política contable podría requerir que ciertos elementos de los estados financieros se midan de una forma que comporte **incertidumbre en la medición**,—es decir, la política contable podría requerir que esos elementos se midan por importes monetarios que no pueden observarse directamente y deben ser estimados. En este caso, una entidad desarrolla una estimación contable para lograr el objetivo establecido por la política contable. El desarrollo de estimaciones contables implica el uso de juicios o supuestos basados en la última información disponible que sea fiable.

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, nuevos 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 la base de medición aplicada es un cambio en una política contable, y no es un cambio en una estimación contable. Un cambio en una estimación contable es un ajuste en el importe en libros de un activo o de un pasivo, o en el importe del consumo periódico de un activo, que se produce tras la evaluación de la situación actual del elemento, así como de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes. Los cambios en las estimaciones contables son el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos y, en consecuencia, no son correcciones de errores. Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable, el cambio se tratará como si fuera un cambio en una estimación contable.

10.16 Una entidad reconocerá el efecto de un cambio en una estimación contable, distinto de aquellos cambios a los que se aplique el párrafo 10.17, ~~de forma prospectiva~~, incluyéndolo en el resultado del periodo en:

- (a) el periodo del cambio, si éste afecta a un solo 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 de 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 los estados financieros para tales periodos fueron formulados; y
 - (b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración 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 materiales o con importancia relativa de periodos anteriores, en los primeros estados financieros formulados después de su descubrimiento:
- (a) reexpresando la información comparativa para el periodo o periodos anteriores en los que se originó el error; o
 - (b) si el error ocurrió con anterioridad al periodo más antiguo para el que se presenta información, reexpresando los saldos iniciales de activos, pasivos y patrimonio 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.

La Sección 11 y la Sección 12 se combinan para crear una nueva Sección 11, que está estructurada en dos partes: Parte I *Instrumentos Financieros Básicos* y Parte II *Otros Temas Relacionados con los Instrumentos Financieros*. Los párrafos de la antigua sección 12 se reenumeran en consecuencia.

Se modifica el título de la Sección 11. El texto eliminado está tachado.

Sección 11

Instrumentos Financieros Básicos

Se modifica el párrafo 11.1 y el encabezado sobre el párrafo 11.1.

Alcance de esta sección ~~Secciones 11 y 12~~

La Sección 11 ~~*Instrumentos Financieros*~~ **Instrumentos Financieros Básicos** ~~y Sección 12 *Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros*~~ ~~trata~~ ~~tratan~~ 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~~ ~~42~~ 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 42~~ no le será de aplicación. Sin embargo, ~~incluso todas las entidades que solo tienen instrumentos financieros básicos~~ considerarán el alcance de la Parte II de la Sección 11 42 para asegurarse de que están exentas.

Se añade el encabezamiento anterior al párrafo 11.2. Se elimina el párrafo 11.2 y el encabezamiento sobre el párrafo 11.2. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Parte I de la Sección 11

Instrumentos Financieros Básicos

Elección de política contable

- 11.2 Una entidad elegirá aplicar:
- (a) ~~las disposiciones de las Secciones 11 y 12 en su totalidad; o~~
 - (b) ~~los requerimientos de **reconocimiento y medición** de la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* † y los requerimientos de información a revelar de las secciones 11 y 12;~~
- ~~para contabilizar todos sus instrumentos financieros. La elección de (a) o (b) por parte de una entidad constituye una elección de política contable. Los párrafos 10.8 a 10.14 contienen requerimientos para determinar cuándo un cambio en una política contable es apropiado, cómo debe contabilizarse este cambio y qué información debe revelarse sobre éste.~~

† Hasta que la NIC 39 se sustituya por la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*, una entidad aplicará la versión de la NIC 39 que esté vigente en la fecha de presentación de la entidad, tomando como referencia la publicación de las NIIF completas tituladas *Normas Internacionales de Información Financiera Consolidadas sin aplicación anticipada (Libro Azul)*. Cuando se sustituya la NIC 39 por la NIIF 9, una entidad aplicará la versión de la NIC 39 que se aplique inmediatamente antes de que la NIIF 9 sustituya la NIC 39. Una copia de esa versión se conservará como referencia en la página web de las PYMES del sitio web del IASB (<http://go.ifrs.org/IFRSforSMEs>).

Se modifican los párrafos 11.4 a 11.6 y el encabezamiento del párrafo 11.3. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

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 los contratos de garantía financiera emitidos y 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 ordinarias y preferentes sin opción de venta; ~~y~~
 - (g) compromisos de recibir un préstamo si el compromiso no se puede liquidar por el importe neto en efectivo; y
 - (h) contratos de garantía financiera emitidos.
- 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 11-12:
- (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 11-12;
 - (d) compromisos de conceder un préstamo a otra entidad; y
 - (e) compromisos de recibir un préstamo si el compromiso se puede liquidar por el importe neto en efectivo.

Se modifica el párrafo 11.7 y el encabezado sobre el párrafo 11.7. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

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) Inversiones en **subsidiarias y asociadas** y **acuerdos conjuntos negocios** que se contabilizan de acuerdo con la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados*, Sección 14 *Inversiones en Asociadas* o Sección 15 ~~*Inversiones en Acuerdos Conjuntos Negocios*~~.
- (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 ~~11.51(f)~~ **12.3(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 11.26A a 11.26L ~~11.21–11.26~~ 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 *Provisiones y Contingencias* (véase el párrafo 21.9).
- (g) los derechos y obligaciones dentro del alcance de la sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* que sean instrumentos financieros, excepto las cuentas por cobrar y los que la sección 23 especifica que se contabilizan de acuerdo con esta sección.

Se modifican los párrafos 11.8 a 11.9B y 11.11. Se añaden los párrafos 11.9ZA y 11.11A. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

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** ~~acciones ordinarias~~ o preferentes sin opción de venta; ~~y~~
 - (e) contratos de garantía financiera emitidos.
- 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:
 - (i) un importe fijo;
 - (ii) una tasa fija de rendimiento sobre la vida del instrumento;
 - (iii) un rendimiento variable que a lo largo de la vida del instrumento, se iguala a la aplicación de una referencia única cotizada o una tasa de interés observable (tal como el SONIA LIBOR); 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 que 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 esta evaluación, 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 se convierte 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, ya sea observable o cotizada, más una tasa fija a lo largo de la vida del préstamo, por ejemplo, la ~~SONIA LIBOR~~ 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) ~~11.9(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 de 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:

- (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 ~~11.12~~:

- (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 La nueva evaluación de un instrumento financiero clasificado en el momento de su reconocimiento inicial de acuerdo con los párrafos 11.8 a 11.9ZA se producirá solo si las condiciones contractuales se modifican de forma que conduzcan a la baja en cuentas del instrumento financiero.

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.

Se modifica el párrafo 11.13. El nuevo texto está subrayado.

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 el acuerdo constituye, efectivamente, una transacción de financiación para la entidad (para un pasivo financiero) o la contraparte (para un activo financiero) del acuerdo. 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.

Ejemplo—activos financieros

- 1 Para un préstamo a largo plazo concedido a otra entidad, se reconoce una cuenta por cobrar al valor presente del importe por cobrar en efectivo (incluyendo los pagos por intereses y el reembolso del principal) de esa entidad.
- 2 Para bienes vendidos a un cliente a crédito a corto plazo, se reconoce una cuenta por cobrar al importe sin descontar de la cuenta por cobrar en efectivo de esa entidad, que suele ser 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 precio de venta en efectivo actual para esa partida. Si no se conoce el precio de venta en efectivo actual, se puede estimar como el valor presente de la cuenta por cobrar en efectivo descontado utilizando la tasa (o tasas) de interés de mercado vigente para una cuenta por cobrar similar.
- 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.

Ejemplo—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.
- 3 En el caso de un contrato de garantía financiera emitido, por ejemplo, a un tercero en nombre de una parte relacionada de la entidad, se reconoce inicialmente un pasivo por la prima recibida más el valor actual de cualquier pago futuro de primas por cobrar, si lo hubiera.

Se modifican los párrafos 11.14, 11.17 y 11.20 y se añade el párrafo 11.14A. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

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—~~11.26L~~~~11.26~~) a menos que el acuerdo constituya, en efecto, una transacción de financiación (véase el párrafo 11.13).
- (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 en los párrafos 11.27 a 11.32 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, reconociendo los cambios en ese valor razonable en el resultado del periodo; y
 - (ii) todas las demás inversiones se medirán al costo menos el deterioro del valor.
- (d) Los contratos de garantía financiera emitidos se miden al mayor de los dos:
 - (i) las **pérdidas crediticias** esperadas medidas de acuerdo con los párrafos 11.26B a 11.26L; y
 - (ii) el importe inicialmente reconocido, si lo hay, se amortiza de forma lineal a lo largo de la vida de la garantía.

Para los activos financieros de (a), (b) y (c)(ii), debe evaluarse el deterioro del valor o la incobrabilidad. Los párrafos 11.21 a ~~11.26L~~~~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) es probable que los beneficios económicos asociados al dividendo fluyan hacia la entidad; 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 financiero (pasivo) es el valor presente de los flujos de efectivo por cobrar futuros (pagos) 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 nueva estimación 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 (excluyendo los cambios en las estimaciones de las pérdidas crediticias esperadas), 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,

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

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
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 6,9583 por cien es la tasa que descuenta los flujos de efectivo esperados del bono al importe en libros inicial:

$$40 \div (1,069584)^1 + 40 \div (1,069584)^2 + 40 \div (1,069584)^3 + 40 \div (1,069584)^4 + 1.140 \div (1,069584)^5 = 950$$

**El importe en libros se muestra antes de la provisión para pérdidas crediticias esperadas.

(a) En esta publicación, los importes monetarios se denominan en “unidades monetarias” (u. m.).

Se modifican los párrafos 11.21, 11.23 y 11.25. Se añaden los párrafos 11.26A a 11.26L y los encabezamientos sobre los párrafos 11.21, 11.26A, 11.26B, 11.26G, 11.26H, 11.26J y 11.26K. Se eliminan los párrafos 11.27 a 11.32 y el encabezamiento sobre el párrafo 11.21. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

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

Deterioro de valor de las cuentas comerciales por cobrar y de los activos contractuales, así como de los activos financieros medidos al costo

Reconocimiento

- 11.2 Al final de cada periodo sobre el que se informa, la entidad evaluará si existen pruebas objetivas de deterioro de valor de cualesquiera cuentas comerciales por cobrar y activos de contratos dentro del alcance de la Sección 23, y de cualesquiera activos financieros que se midan al costo de acuerdo con los párrafos 11.14(b) y 11.14(c)(ii) ~~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 el pago 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 estimados de efectivo 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 de activos financieros 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 instrumentos 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 efectivo 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 vendiese en la fecha sobre la que se informa.

Reversión

- 11.26 Si, en periodos posteriores, el importe de una pérdida por deterioro del valor disminuyese 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.

Deterioro del valor de otros activos financieros medidos al costo amortizado

- 11.26A Al final de cada periodo sobre el que se informa, la entidad reconocerá una provisión para pérdidas crediticias esperadas sobre cualquier activo financiero medido al costo amortizado de acuerdo con el párrafo 11.14(a) que no sean cuentas comerciales por cobrar o activos contractuales en el alcance de la Sección 23. La entidad reconocerá en el resultado del periodo, como ganancia o pérdida por deterioro de valor, el importe de las pérdidas crediticias esperadas (o de su reversión) que se requiera para ajustar la provisión para pérdidas crediticias esperadas en la fecha de presentación al importe que se requiere reconocer de acuerdo con los párrafos 11.26B a 11.26L.

Medición de las pérdidas crediticias esperadas

- 11.26B Una entidad medirá las pérdidas crediticias esperadas de un instrumento financiero de forma que refleje:

- (a) un importe de probabilidad ponderada no sesgado que se determina mediante la evaluación de resultados alternativos posibles;
 - (b) del valor temporal del dinero, y
 - (c) la información razonable y sustentable que está disponible sin costo o esfuerzo desproporcionado en la fecha de presentación sobre sucesos pasados, condiciones actuales y pronósticos de condiciones económicas futuras. Solo a los efectos de este párrafo, "costo o esfuerzo desproporcionado" se refiere a la medida en que se obtendrá la información para aplicar (c). No se trata de una exención de costos o esfuerzos desproporcionados, como se analiza en los párrafos 2.28 a 2.31.
- 11.26C Las pérdidas crediticias previstas son una estimación ponderada por la probabilidad de las pérdidas crediticias (es decir, el valor actual de todas las insuficiencias de efectivo) durante la vida prevista del instrumento financiero. El periodo máximo a considerar al medir las pérdidas crediticias esperadas es el periodo contractual máximo (incluidas las opciones de prórroga) durante el cual una entidad está expuesta al riesgo crediticio. Puesto que las pérdidas crediticias esperadas consideran el importe y calendario de los pagos, una pérdida crediticia surge incluso si la entidad espera que se le pague completamente, pero más tarde que cuando se debe contractualmente.
- 11.26D Una insuficiencia de efectivo es la diferencia entre los flujos de efectivo que se deben a una entidad de acuerdo con el contrato y los flujos de efectivo que la entidad espera recibir. La estimación de las insuficiencias de tesorería esperadas considera la probabilidad de una ejecución hipotecaria y los flujos de efectivo que darían lugar a ella, por ejemplo, los flujos de efectivo de los activos garantizados.
- 11.26E Una entidad puede utilizar soluciones prácticas al medir las pérdidas crediticias esperadas si son congruentes con los principios del párrafo 11.26B.
- 11.26F Las pérdidas crediticias esperadas en las cuentas por cobrar de los arrendamientos se medirán de forma congruente con los flujos de efectivo y la tasa de descuento utilizada en la medición de la cuenta por cobrar de los arrendamientos, de acuerdo con la sección 20.

Contratos de garantía financiera

- 11.26G Para un contrato de garantía financiera, se requiere que la entidad realice pagos al tenedor solo en el caso de un incumplimiento por el deudor de acuerdo con las condiciones del instrumento que está garantizado. Por consiguiente, las insuficiencias de efectivo (véase el párrafo 11.26D) son pagos esperados a reembolsar al tenedor por una pérdida crediticia en la que incurre menos los importes que la entidad espera recibir del tenedor, el deudor o un tercero. Si el activo está totalmente garantizado, la estimación de las insuficiencias de efectivo para el contrato de garantía financiera sería congruente con las estimaciones de las insuficiencias de efectivo para el activo sujeto a la garantía.

Resultado ponderado por la probabilidad

- 11.26H Al medir las pérdidas crediticias esperadas, una entidad no necesita identificar todos los escenarios posibles. Sin embargo, esa medición deberá reflejar al menos dos resultados: la posibilidad de que se produzca una pérdida crediticia y la posibilidad de que no se produzca ninguna pérdida crediticia, incluso si la posibilidad de que se produzca una pérdida crediticia es muy baja.
- 11.26I La media de las pérdidas crediticias de un grupo de instrumentos financieros con características de riesgo compartidas puede ser una estimación razonable del importe ponderado por la probabilidad. En otras situaciones en las que los activos financieros son individualmente significativos—por ejemplo, un préstamo a una parte relacionada—, probablemente se necesitará la identificación de escenarios que especifiquen el importe y el calendario de los flujos de efectivo para resultados concretos y la probabilidad estimada de esos resultados.

Valor temporal del dinero

- 11.26J Las pérdidas crediticias previstas se descontarán a la fecha de presentación, utilizando la tasa de interés efectiva determinada en el momento del reconocimiento inicial. Si un instrumento financiero tiene una tasa de interés variable, las pérdidas crediticias esperadas deberán descontarse utilizando la tasa de interés efectiva real determinada de acuerdo con el párrafo 11.19.

Información razonable y sustentable

- 11.26K Una entidad utilizará información razonable y sustentable para estimar las pérdidas crediticias esperadas. Puede obtener datos, tanto internos (datos específicos de la entidad) como externos. Entre las posibles fuentes de datos se encuentran: la experiencia histórica interna de pérdida crediticia; las calificaciones internas; la experiencia de pérdida crediticia de otras entidades; y las calificaciones externas, los informes y las estadísticas. Una entidad que no disponga de suficientes fuentes de datos específicos de la entidad puede recurrir a la experiencia de su grupo de entidades similares para el instrumento financiero comparable (o grupos de instrumentos financieros).
- 11.26L La información histórica es un sostén o base importante desde la cual medir las pérdidas crediticias esperadas. Sin embargo, una entidad ajustará los datos históricos, como la experiencia de pérdidas crediticias, para reflejar, y ser congruente con los cambios en los datos observables relacionados de un periodo a otro (como los cambios en las tasas de desempleo, los precios de la propiedad, los precios de las materias primas cotizadas, el estado de los pagos u otros factores que sean indicativos de las pérdidas crediticias). En algunos casos, la mejor información razonable y sustentable podría ser información histórica no ajustada, dependiendo de la naturaleza de la información histórica y de cuándo se calculó, comparada con las circunstancias en la fecha de presentación y las características del instrumento financiero que está siendo considerado.

Valor razonable

- 11.27 Una entidad utilizará la jerarquía siguiente para estimar el valor razonable de un activo:
- (a) ~~La mejor evidencia del valor razonable es un precio cotizado para un activo idéntico (o un activo similar) en un mercado activo. Éste suele ser el precio comprador actual.~~
 - (b) ~~Cuando no se disponga de precios cotizados, el precio de un acuerdo de venta vinculante o de una transacción reciente para un activo idéntico (o similar) en una transacción en condiciones de igualdad entre partes conocedoras y dispuestas, proporciona evidencia del valor razonable. Sin embargo, este precio puede no ser una buena estimación del valor razonable si ha habido cambios significativos en las circunstancias económicas o un intervalo periodo de tiempo significativo desde entre la fecha del acuerdo de venta vinculante, o la transacción, y la fecha en que la medición tuvo lugar. Si la entidad puede demostrar que el último precio de transacción no es un buen estimador del valor razonable (por ejemplo, porque refleja el importe que una entidad recibiría o pagaría en una transacción forzada, liquidación involuntaria o una venta urgente), entonces ese precio se ajustará.~~
 - (c) ~~Si el mercado para el activo no está activo y cualquier acuerdo de venta vinculante o las transacciones recientes de un activo idéntico (o un activo similar) por sí solas no constituyen una buena estimación del valor razonable, una entidad estimará el valor razonable utilizando una técnica de valoración. El objetivo de utilizar una técnica de valoración es estimar el precio de transacción que se habría alcanzado en la fecha de medición en un intercambio entre partes que actúen en condiciones de independencia mutua, motivado por contraprestaciones normales del negocio.~~

~~Otras secciones de esta NIIF hacen referencia a la guía sobre el valor razonable de los párrafos 11.27 a 11.32, incluyendo la Sección 9, Sección 12, Sección 14, Sección 15, y Sección 16 *Propiedades de Inversión*, Sección 17 *Propiedades, Planta y Equipo* y la Sección 28.~~

Técnica de valoración

- 11.28 ~~Las técnicas de valoración incluyen el uso de transacciones de mercado recientes para un activo idéntico entre partes interesadas y debidamente informadas que actúen en condiciones de independencia mutua, si estuvieran disponibles, referencias al valor razonable de otro activo sustancialmente igual al activo que se está midiendo, los flujos de efectivo descontados y modelos de fijación de precios de opciones. Si existiese una técnica de valoración comúnmente utilizada por los participantes del mercado para fijar el precio del activo, y se hubiera demostrado que esa técnica proporciona estimaciones fiables de los precios observados en transacciones reales de mercado, la entidad utilizará esa técnica.~~
- 11.29 ~~El objetivo de utilizar una técnica de valoración es establecer cuál habría sido en la fecha de medición, el precio de una transacción realizada en condiciones de independencia mutua y motivada por las consideraciones normales del negocio. El valor razonable se estima sobre la base de los resultados de una técnica de valoración que utilice en mayor medida posible datos de mercado y minimice todo lo posible la utilización de datos determinados por la entidad. Se puede esperar que una técnica de valoración llegue a una estimación fiable del valor razonable si~~

- (a) ~~refleja de forma razonable el precio que se podría esperar que el mercado fijara para el activo, y~~
- (b) ~~las variables utilizadas por la técnica de valoración representan de forma razonable las expectativas del mercado y miden los factores de rentabilidad—riesgo inherente al activo.~~

Mercado no activo

- 11.30 ~~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 estimaciones del valor razonable no es significativa para ese activo, o~~
 - (b) ~~las probabilidades de las diversas estimaciones dentro del rango puedan evaluarse y utilizarse razonablemente para estimar el valor razonable.~~
- 11.31 ~~Existen muchas situaciones en las que es posible que la variabilidad en el rango de estimaciones razonables del valor razonable de activos que no tienen un precio de mercado cotizado no sea significativa. Normalmente es posible estimar el valor razonable de un activo que una entidad ha adquirido de un tercero. Sin embargo, si el rango de estimaciones razonables del valor razonable es significativo y las probabilidades de las diversas estimaciones no pueden ser evaluadas razonablemente, se excluirá a una entidad de medir el activo al valor razonable.~~
- 11.32 ~~Si la medida fiable del valor razonable ya no está disponible para un activo medido al valor razonable (o no está disponible sin un esfuerzo o costo desproporcionado cuando se proporciona esta exención (véanse los párrafos 11.14(c) y 12.8(b), su importe en libros en la última fecha en que se midió el activo con fiabilidad pasará a ser 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).~~

Baja en cuentas de un activo financiero

- 11.33 Una entidad dará de baja en cuentas un activo financiero solo cuando:
- (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 ventajas inherentes a 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 vendiese 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 hubiese 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 de 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.

Se modifican los párrafos 11.39 a 11.41, 11.48 y el encabezamiento del párrafo 11.45. Se elimina el párrafo 11.43. Se añaden los párrafos 11.49 y 11.50 y el encabezamiento del párrafo 11.49. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

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 11.42) 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. Se espera que la información sobre la base (o bases) de medición de los instrumentos financieros utilizada en la elaboración de los estados financieros sea información material o con importancia relativa política contable. ~~en el resumen de las políticas contables significativas, la base (o bases) de medición utilizada para instrumentos financieros y otras políticas contables utilizadas para instrumentos financieros que sean relevantes para la comprensión de los estados financieros.~~

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 párrafos 11.55 y 11.56 ~~12.8 y 12.9~~);
 - (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 párrafos 11.55 y 11.56 ~~12.8 y 12.9~~);
 - (d) pasivos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados (párrafos 11.55 y 11.56 ~~12.8 y 12.9~~).
 - (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)]; ~~y~~
 - (g) contratos de garantía financiera emitidos [párrafo 11.14(d)].
- 11.42 Una entidad revelará información que permita a los usuarios de sus estados financieros evaluar la significatividad de los instrumentos financieros 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 ~~Para todos activos financieros y pasivos financieros medidos al valor razonable, la entidad informará sobre la base utilizada para determinar el valor razonable, por ejemplo, el precio de mercado cotizado en un mercado activo u otra técnica de valoración. Cuando se utilice una técnica de valoración, la entidad revelará los supuestos aplicados para determinar los valores razonables de cada clase de activos financieros o pasivos financieros. Por ejemplo, si fuera aplicable, una entidad revelará información sobre las hipótesis relacionadas con las tasas de pagos anticipados, las tasas de pérdidas estimadas en los créditos y las tasas de interés o de descuento.~~
- 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 midiese 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 implicaría un esfuerzo o costo desproporcionado.

Activos financieros transferidos que no cumplen los requisitos para ser dados de baja~~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 permanece expuesta; y
 - (c) los importes en libros de los activos y de los pasivos asociados que la entidad sigue 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 términos y condiciones relacionadas 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 correspondientes préstamos por pagar en la fecha de presentación, y
 - (c) si la infracción o el incumplimiento ha sido corregido o si se han renegotiado los términos 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~~ ~~ganancias~~ o pérdidas:
- (a) los ingresos, gastos, ganancias o pérdidas, incluyendo los cambios en el 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; ~~y~~
 - (v) contratos de garantía financiera emitidos.
 - (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 cualquier pérdida por deterioro de valor para cada clase de activo financiero.

Información cuantitativa y cualitativa sobre los importes que surgen de las pérdidas crediticias esperadas

- 11.49** Una entidad explicará los datos de entrada, supuestos y técnicas de estimación utilizadas para aplicar los requerimientos de los párrafos 11.26B a 11.26L. Para este propósito, la entidad revelará:
- (a) la base de los datos y suposiciones y las técnicas de estimación utilizadas para medir las pérdidas crediticias previstas;
 - (b) la forma en que se ha incorporado la información con vistas al futuro para la determinación de las pérdidas crediticias esperadas, incluyendo el uso de información macroeconómica; y
 - (c) los cambios en las técnicas de estimación o supuestos significativos realizados durante el periodo sobre el que se informa, así como las razones de esos cambios.
- 11.50** Para explicar los cambios en la estimación de pérdidas crediticias esperadas y las razones de esos cambios, la entidad proporcionará, por clase de instrumento financiero, una conciliación entre el saldo inicial y el saldo final de la provisión, en una tabla. La entidad revelará información sobre los cambios en la estimación de pérdidas para activos financieros de forma separada a la de las pérdidas crediticias esperadas en los contratos de garantía financiera emitidos.

La Sección 12 se incluye dentro de la Sección 11 como Parte II de la Sección 11 *Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros*. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Parte II de la Sección 11-12 ***Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros***

Se eliminan los párrafos 12.1 y 12.2. El texto eliminado está tachado.

Alcance de las Secciones 11 y 12

~~12.1 La Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos* y la Sección 12 *Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros* tratan del reconocimiento, baja en cuentas, medición e información a revelar de los instrumentos financieros (activos financieros y pasivos financieros). La Sección 11 se aplica a los instrumentos financieros básicos y es aplicable a todas las entidades. La Sección 12 se aplica a otros instrumentos financieros y transacciones más complejos. Si una entidad solo realiza transacciones de instrumentos financieros básicos, la Sección 12 no le será de aplicación. Sin embargo, incluso las entidades que solo tienen instrumentos financieros básicos considerarán el alcance de la Sección 12 para asegurarse de que están exentas.~~

Elección de política contable

12.2 Una entidad elegirá aplicar:

- (a) las disposiciones de las Secciones 11 y 12 en su totalidad; o
- (b) los requerimientos de ~~reconocimiento y medición~~ de la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* † y los requerimientos de información a revelar de las secciones 11 y 12.

para contabilizar todos sus instrumentos financieros. La elección de (a) o (b) por parte de una entidad constituye una elección de política contable. Los párrafos 10.8 a 10.14 contienen requerimientos para determinar cuándo un cambio en una política contable es apropiado, cómo debe contabilizarse y qué información debe revelarse sobre el cambio en la política contable.

Los párrafos 12.3 a 12.5 se renumeran y modifican. Se modifica el encabezamiento del párrafo 12.3 (renumerado como párrafo 11.51). El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Alcance de la Parte II de la Sección 11-12

~~11.51 12.3~~ Parte II de la Sección 11-12 se aplica a todos los instrumentos financieros excepto a los siguientes:

- (a) los cubiertos por la Parte I de la Sección 11.
- (b) Inversiones en ~~subsidiarias y, asociadas y acuerdos Conjuntos negocios~~ que se contabilizan de acuerdo con la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados*, Sección 14 *Inversiones en Asociadas* o Sección 15 ~~Inversiones en Acuerdos Conjuntos Negocios~~.
- (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 **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 ~~42~~ 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 contratos por contraprestaciones contingentes en una combinación de negocios (véase la Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía*). Esta exención se aplicará solo a la adquirente.~~
 - (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).
- 11.52 ~~42.4~~ 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.
- 11.53 ~~42.5~~ Además de los contratos descritos en el párrafo 11.52 ~~42.4~~, la Parte II de la Sección 11 ~~esta sección~~ 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 ~~de esta sección~~.

Se renumera el párrafo 12.6. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Reconocimiento inicial de activos financieros y pasivos financieros

- 11.54 ~~42.6~~ Una entidad solo reconocerá un activo financiero o un pasivo financiero cuando se convierta en una parte de las condiciones contractuales del instrumento.

Se renumera el párrafo 12.7. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Medición inicial

- 11.55 ~~12.7~~ 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.

El párrafo 12.8 se renumera y modifica. Se añade el párrafo 11.57. Se renumera el párrafo 12.9. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Medición posterior

- 11.56 ~~12.8~~ 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** ~~12~~ 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 ~~11.71~~11.71~~12.23~~; 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.
- 11.57 Los dividendos se reconocerán en el resultado del periodo solo cuando:
- (a) se establezca el derecho de la entidad a recibir el pago;
 - (b) es probable que los beneficios económicos asociados al dividendo fluyan hacia la entidad; y
 - (c) el importe del dividendo pueda ser medido de forma fiable.
- 11.58 ~~12.9~~ Si la medida fiable del valor razonable ya no está disponible sin esfuerzo o costo desproporcionado para un instrumento de patrimonio, o para un contrato vinculado a este instrumento que si se ejerciera daría lugar a la entrega de esos instrumentos sin cotización pública, pero que se miden 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.

El párrafo 12.10 se renumera y modifica. Se renumera el párrafo 12.11. Se elimina el párrafo 12.12. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Valor razonable

- 11.59 ~~12.10~~ Una entidad aplicará la guía sobre el valor razonable de la Sección 12 ~~los párrafos 11.27 a 11.32 a las mediciones de valor razonable de acuerdo con esta sección, así como a las mediciones de valor razonable de acuerdo con la Sección 11.~~
- 11.60 ~~12.11~~ El valor razonable de un pasivo financiero a pagar cuando es reclamado no puede ser menor que el importe a pagar a su cancelación, descontado desde la primera fecha en que pueda requerirse el pago.
- 12.12 ~~Una entidad no incluirá los costos de transacción en la medición inicial de los activos y pasivos financieros que se medirán posteriormente al valor razonable con cambios en resultados. Si se difiere el pago por un activo o se financia a una tasa de interés que no es de mercado, la entidad medirá inicialmente el activo al valor presente de los pagos futuros descontados a una tasa de interés de mercado.~~

El párrafo 12.13 se renumera y modifica. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

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

11.61 ~~12.13~~ Una entidad aplicará las guías sobre deterioro del valor de los párrafos 11.21 a 11.26L ~~11.26~~ a los activos financieros medidos al costo menos el deterioro del valor de acuerdo con la Parte II de la Sección 11 ~~de esta sección~~.

El párrafo 12.14 se renumera y modifica. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Baja en cuentas de un activo financiero o un pasivo financiero

11.62 ~~12.14~~ 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 ~~esta sección~~.

Se reenumeran los párrafos 12.17, 12.20, 12.22 y 12.24. Los párrafos 12.15, 12.16, 12.18, 12.19, 12.21, 12.23 y 12.25 se reenumeran y modifican. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Contabilidad de coberturas

11.63 ~~12.15~~ 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 ~~ganancia~~ o pérdida en el instrumento de cobertura y en la partida cubierta.

11.64 ~~12.16~~ 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 11.65 ~~12.17~~.
- (c) El instrumento de cobertura es como se especifica en el párrafo 11.66 ~~12.18~~.
- (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.

11.65 ~~12.17~~ 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).

~~11.66~~~~12.18~~ 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, un 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 ~~11.65~~~~12.17~~ que se designa como riesgo cubierto;
- (b) involucra una parte externa a la **entidad que informa** ~~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:
 - (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

~~11.67~~~~12.19~~ Si se cumplen las condiciones del párrafo ~~11.64~~~~12.16~~ 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.

~~11.68~~~~12.20~~ 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.

~~11.69~~~~12.21~~ La entidad discontinuará la contabilidad de coberturas especificada en el párrafo ~~11.67~~~~12.19~~ si:

- (a) el instrumento de cobertura expirase, fuese vendido o resuelto;
- (b) la cobertura dejase de cumplir las condiciones especificadas en el párrafo ~~11.64~~~~12.16~~ para la contabilidad de coberturas; o
- (c) la entidad revocase la designación.

~~11.70~~~~12.22~~ 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

11.71~~12.23~~ Si las condiciones del párrafo 11.64~~12.16~~ 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 11.73~~12.25~~. 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.

11.72~~12.24~~ 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.

11.73~~12.25~~ La entidad discontinuará de forma prospectiva la contabilidad de coberturas especificada en el párrafo 11.71~~12.23~~ si:

- (a) el instrumento de cobertura expirase, fuese vendido o resuelto;
- (b) la cobertura dejase de cumplir los criterios del párrafo 11.64~~12.16~~ para la contabilidad de coberturas;
- (c) en una cobertura de una transacción prevista, ésta dejase de ser altamente probable; o
- (d) la entidad revocase la designación.

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.

Los párrafos 12.26 a 12.29 se renumeran y modifican. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Información a Revelar

11.74~~12.26~~ Una entidad que aplique la Parte II de la Sección 11 ~~de esta sección~~ 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, ~~de esta sección~~ 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 ~~11.75–11.77~~~~12.27–12.29~~.

~~11.75~~~~12.27~~ Una entidad revelará la siguiente información de forma separada para coberturas de cada uno de los cuatro tipos de riesgo descritos en el párrafo ~~11.65~~~~12.17~~:

- (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.

~~11.76~~~~12.28~~ 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 ~~11.67–11.70~~~~12.19–12.22~~), 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.

~~11.77~~~~12.29~~ 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 ~~11.71–11.73~~~~12.23–12.25~~), revelará lo siguiente:

- (a) los periodos en los que se espera que se produzcan los flujos de efectivo, 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 ~~11.71~~~~12.23~~);
- (d) El importe reclasificado al resultado del periodo (párrafos ~~11.71~~~~12.23~~ and ~~11.73~~~~12.25~~); 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 ~~11.71~~~~12.23~~).

Se añade una nueva sección, Sección 12 *Medición del Valor Razonable*. Para facilitar la lectura, el texto nuevo no ha sido subrayado.

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) las **transacciones con pagos basados en acciones** dentro 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*; y
 - (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

- 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 (es decir, un precio de salida en la fecha de medición desde la perspectiva de un participante del mercado que tiene el activo o debe el pasivo).
- 12.4 El valor razonable es una medición basada en el mercado, no una medición específica de la entidad. Por lo tanto, se mide utilizando las suposiciones que los participantes en el mercado utilizarían al fijar el precio del activo o del pasivo. La intención de una entidad de mantener un activo o liquidar o satisfacer de otra forma un pasivo no es relevante al medir el valor razonable.
- 12.5 Al medir el valor razonable una entidad tendrá en cuenta las características del activo o pasivo 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. Estas características incluyen, por ejemplo:
- (a) la condición y localización del activo; y
 - (b) restricciones, si las hubiera, sobre la venta o uso del activo.
- 12.6 Una medición a valor razonable supondrá 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.
- La entidad debe tener acceso al mercado principal (o más ventajoso) en la fecha de la medición. Si no existe un mercado observable, la entidad asumirá que tiene lugar una transacción en la fecha de medición como base para estimar el valor razonable.
- 12.7 En ausencia de evidencia en contrario, el mercado en el que una entidad realizaría normalmente una transacción de venta del activo o transferencia del pasivo se presume que será el mercado principal o, en ausencia de un mercado principal, el mercado más ventajoso.
- 12.8 El precio del mercado principal (o más ventajoso) utilizado para medir el valor razonable del activo o pasivo no se ajustará por los **costos de transacción**. Los costos de transacción no son una característica de un activo o un pasivo, sino que son específicos de una transacción.

- 12.9 Si la ubicación es una característica del activo, el precio en el mercado principal (o más ventajoso) se ajustará en función de los **costos de transporte**.

Máximo y mejor uso de los activos no financieros

- 12.10 Una medición a valor razonable de un activo no financiero tendrá en cuenta la capacidad del participante de mercado para generar beneficios económicos mediante la utilización del activo en su máximo y mejor uso o mediante la venta de éste a otro participante de mercado que utilizaría el activo en 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 es 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 un uso genera los **ingresos o flujos de efectivo** adecuados que los participantes en el mercado requerirían de una inversión en ese activo destinado a ese uso.
- 12.12 El uso presente por parte de una entidad de un activo no financiero se presume que 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 el mayor y mejor uso de 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) como grupo, el valor razonable del activo supondría que el activo se utilizaría con esos otros activos (y pasivos) y que esos activos (y pasivos) complementarios estarían disponibles para los participantes en el mercado. Los supuestos sobre el máximo y mejor uso de un activo no financiero serán congruentes para todos los activos (para los que el máximo y mejor uso sea relevante) del grupo de activos y pasivos dentro del cual se utilizaría el activo.

Técnicas de valoración

- 12.14 Cuando el precio de un activo o pasivo idéntico no es observable, la entidad mide el valor razonable utilizando otra técnica de valoración. La entidad utilizará las técnicas de valoración que sean apropiadas a las circunstancias y sobre las cuales existan datos suficientes disponibles para medir el valor razonable, maximizando el uso de **datos de entrada observables** relevantes y minimizando el uso de **datos de entrada no observables**.
- 12.15 Tres técnicas de valoración ampliamente utilizadas son el enfoque de mercado, el enfoque del costo y el enfoque del ingreso. Una entidad utilizará técnicas de valoración congruentes con uno o más de esos enfoques para medir el valor razonable.
- (a) El enfoque de mercado utiliza los precios y otra información relevante generada por transacciones de mercado que implican activos, pasivos o un grupo de activos y pasivos idénticos o comparables (es decir, 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 refleja el importe que se requeriría en el momento presente para sustituir la capacidad de servicio de un activo (a menudo conocido como costo de reposición corriente).
 - (c) El enfoque del ingreso convierte importes futuros (por ejemplo, flujos de efectivo o ingresos y **gastos**) en un importe presente (es decir, descontado) único. Esas técnicas de valoración incluyen, por ejemplo:
 - (i) técnicas de **valor presente**;
 - (ii) modelo 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 Las revisiones procedentes de un cambio en la técnica de valoración o en su aplicación se contabilizarán como un cambio en una **estimación contable** de acuerdo con la Sección 10. Sin embargo, no se requiere la

información a revelar de la Sección 8 para un cambio en una estimación contable para revisiones que procedan de un cambio en una técnica de valoración o en su aplicación.

- 12.17 Si un activo o un pasivo medido a valor razonable tiene un precio comprador y un precio vendedor (por ejemplo, un dato de entrada procedente de un mercado de intermediación financiera), entonces el precio dentro del diferencial de precios comprador-vendedor que sea el más representativo del valor razonable en esas circunstancias se utilizará para medir el valor razonable independientemente de dónde se clasifique el dato de entrada en la jerarquía del valor razonable (es decir, Nivel 1, 2 o 3; véanse los párrafos 12.22 a 12.27). Se permite, pero no se requiere, el uso de precios de comprador para posiciones de activo, y precios de vendedor para posiciones de pasivo.

Medición fiable del valor razonable

- 12.18 Se esperaría que una técnica de valoración lleve a una **medición** fiable del valor razonable si:
- (a) refleja de forma razonable el precio que se podría esperar que el mercado fijara para el activo, y
 - (b) las variables utilizadas por la técnica de valoración representan de forma razonable las expectativas del mercado y miden los factores de rentabilidad-riesgo 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 Existen muchas situaciones en las que es posible que la variabilidad en el rango de mediciones razonables del valor razonable de activos que no tienen un precio de mercado cotizado no sea significativa. Normalmente es posible estimar el valor razonable de un activo que una entidad ha adquirido de un tercero. Sin embargo, si el rango de mediciones razonables del valor razonable es significativo y las probabilidades de las diversas mediciones no pueden ser evaluadas razonablemente, estas condiciones impiden que una entidad mida el activo al valor razonable.
- 12.21 Si la medida fiable del valor razonable ya no está disponible para un activo medido al valor razonable (o no está disponible sin un esfuerzo o costo desproporcionado cuando se proporciona esta exención [véanse los párrafos 11.14(c) y 11.56(b)], su **importe en libros** en la última fecha en que se midió el activo con fiabilidad pasará a ser 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 Esta sección establece una jerarquía de valor razonable que clasifica en tres niveles los datos de las técnicas de valoración utilizadas para medir el valor razonable. La jerarquía del valor razonable da la máxima prioridad a los precios cotizados (no ajustados) en mercados activos para activos o pasivos idénticos (datos de entrada de Nivel 1) y la menor prioridad a los datos no observables (datos de entrada de Nivel 3). La medición del valor razonable se clasifica en su totalidad en el mismo nivel de la jerarquía del valor razonable que el dato de nivel más bajo que es significativo para toda la medición (el Nivel 3 es el dato de nivel más bajo).

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 la medición. Un precio cotizado en un mercado activo proporciona la evidencia más fiable del valor razonable y normalmente se utilizará sin ajustes para medir el valor razonable siempre que esté disponible.
- 12.24 Si una entidad mantiene una posición en un activo o pasivo único (incluyendo una posición que comprende un gran número de activos y pasivos idénticos, tales como un tenedor de **instrumentos financieros**) y el activo o pasivo se negocia en un mercado activo, el valor razonable del activo o pasivo se medirá dentro del Nivel 1 como el producto del precio cotizado para el activo o pasivo individual y la cantidad mantenida por la entidad.

Datos de entrada de Nivel 2

- 12.25 Los datos de entrada de Nivel 2 son distintos de los precios cotizados incluidos en el Nivel 1 que son observables para los activos o pasivos, directa o indirectamente. Los datos de entrada de Nivel 2 incluyen lo siguiente:
- (a) Precios cotizados para activos o pasivos similares en mercado activos.
 - (b) Precios cotizados para activos o pasivos idénticos o similares en mercados que no son activos.
 - (c) Datos de entrada distintos de los precios cotizados que son observables 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 Un ajuste a un dato de entrada de Nivel 2 que sea significativo para la medición completa puede dar lugar a una medición del valor razonable clasificada dentro del Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable si el ajuste utiliza datos de entrada no observables que sean significativos.

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, una entidad puede comenzar 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, 2 o 3); y
 - (c) una descripción de la técnica (o técnicas) de valoración que ha utilizado para las mediciones del valor razonable, ya sean recurrentes y no recurrentes, clasificadas en el Nivel 2 y Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, y 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:
- (a) las ganancias o pérdidas totales del periodo reconocidas en el resultado del periodo, y las partidas del **resultado del periodo** en las que se reconocen esas ganancias o pérdidas; y
 - (b) las ganancias o pérdidas totales del periodo reconocidas en **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 las partidas presentadas en el estado de situación financiera. Sin embargo, una entidad suministrará 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 12.28–12.31 en forma de tabla, a menos que sea más apropiado otro formato.

Apéndice de la Sección 12

Guías sobre mediciones del valor razonable

Este apéndice acompaña a la Sección 12, pero no forma parte de esta.

Estos ejemplos representan situaciones hipotéticas que ilustran los juicios que pueden aplicarse cuando una entidad mide los activos y pasivos a valor razonable en situaciones de valoración diferentes. Aunque algunos aspectos de los ejemplos pueden estar presentes en estructuras de hechos reales, al aplicar la Sección 12 necesitarían evaluarse todos los hechos y circunstancias relevantes de una estructura de hechos concreta.

Ejemplo 1—Máximo y mejor uso (terreno)

- 12A.1 Una entidad adquiere un terreno en una combinación de negocios. El terreno está en el momento presente urbanizado para uso industrial como un emplazamiento para una fábrica. El uso presente del terreno se supone que es su máximo y mejor uso a menos que el mercado u otros factores sugieran un uso diferente. Emplazamientos cercanos han sido recientemente urbanizados para uso residencial como emplazamientos para torres de apartamentos. Sobre la base de esa urbanización y parcelación recientes y otros cambios para facilitar dicha urbanización, la entidad determina que el terreno utilizado en el momento presente como un emplazamiento para una fábrica podría urbanizarse como un emplazamiento para uso residencial (es decir, para torres de apartamentos) porque los participantes de mercado tendrían en cuenta el potencial de urbanizar el emplazamiento para uso residencial al fijar el precio del terreno.
- 12A.2 El máximo y mejor uso del terreno se determinaría comparando los elementos siguientes:
- (a) El valor del terreno tal como está urbanizado en el momento presente para uso industrial (es decir, el terreno se utilizaría en combinación con otros activos, tal como la fábrica, o con otros activos y pasivos).
 - (b) El valor del terreno como un emplazamiento libre para uso residencial, teniendo en cuenta los costos de demolición de la fábrica y otros costos (incluyendo la incertidumbre sobre si la entidad sería capaz de remodelar el activo para el uso alternativo) necesarios para convertir el terreno en un emplazamiento libre (es decir, el terreno se va a utilizar por los participantes de mercado por separado).

El máximo y mejor uso del terreno se determinaría sobre la base del mayor de esos valores. En situaciones que involucren evaluación de propiedad inmobiliaria, la determinación del máximo y mejor uso puede tener en cuenta factores relacionados con las operaciones de la fábrica, incluyendo sus activos y pasivos.

Ejemplo 2—Mercado principal (o más ventajoso) de Nivel 1

- 12A.3 Un activo se vende en dos mercados activos diferentes a distintos precios. Una entidad realiza transacciones en ambos mercados y puede acceder al precio en esos mercados para el activo en la fecha de la medición. En el Mercado A, el precio que se recibiría es de 26 u. m., los costos de transacción en ese mercado son de 3 u. m. y los costos para transportar el activo a ese mercado son 2 u. m. (es decir, el importe neto que se recibiría es de 21 u. m.). En el Mercado B, el precio que se recibiría es de 25 u. m., los costos de transacción en ese mercado son de 1 u. m. y los costos para transportar el activo a ese mercado son 2 u. m. (es decir, el importe neto que se recibiría en el Mercado B es de 22 u. m.).
- 12A.4 Si el Mercado A es el mercado principal para el activo (es decir, el mercado con el mayor volumen y nivel de actividad para el activo), el valor razonable del activo se mediría utilizando el precio que se recibiría en ese mercado, después de tener en cuenta los costos de transporte (24 u. m.).
- 12A.5 Si tampoco el mercado es el mercado principal para el activo, el valor razonable del activo se mediría utilizando el precio del mercado más ventajoso. El mercado más ventajoso es el mercado que maximiza el importe que se recibiría por vender el activo, después de tener en cuenta los costos de transacción y de transporte (es decir, el importe neto que se recibiría en los respectivos mercados).
- 12A.6 Puesto que la entidad maximizaría el importe neto que se recibiría para el activo en el Mercado B (22 u. m.), el valor razonable del activo se mediría utilizando el precio en ese mercado (25 u. m.), menos los costos de transporte (2 u. m.), dando lugar a una medición del valor razonable de 23 u. m. Aunque los costos de transacción se tienen en cuenta al determinar qué mercado es el más ventajoso, el precio utilizado para medir el valor razonable del activo no se ajusta por esos costos (aunque se ajusta por los costos de transporte).

Ejemplo 3—Restricción en la venta de un instrumento de patrimonio

- 12A.7 Una entidad mantiene un instrumento de patrimonio (un activo financiero) para el que la venta está legal o contractualmente restringida para un periodo especificado. (Por ejemplo, esta restricción podría limitar la venta a inversores que cumplan los requisitos.) La restricción es una característica del instrumento y, por ello, se transferiría a participantes de mercado. En ese caso, el valor razonable del instrumento se mediría sobre la base del precio cotizado para un instrumento de patrimonio idéntico sin restricciones de otro tipo del mismo emisor que opera en un mercado público, ajustado para reflejar el efecto de la restricción. El ajuste reflejaría el importe que los participantes de mercado exigirían debido al riesgo relacionado con la incapacidad de acceder a un mercado público para el instrumento para un periodo específico. El ajuste variará dependiendo de todos los aspectos siguientes:
- (a) la naturaleza y duración de la restricción;
 - (b) la medida en que los compradores están limitados por la restricción (por ejemplo, puede haber un gran número de inversores que cumplen los requisitos); y
 - (c) factores cualitativos y cuantitativos específicos del instrumento y del emisor.

Ejemplo 4—Restricciones en el uso de un activo

- 12A.8 Un donante aporta un terreno en un área residencial urbanizada de otra forma a una asociación vecinal no lucrativa. El terreno está utilizado en el momento presente como un área de recreo. El donante especifica que el terreno debe continuar siendo utilizado por la asociación como un área de recreo a perpetuidad. En la revisión de la documentación correspondiente (por ejemplo, legal y otra), la asociación determina que la responsabilidad fiduciaria de cumplir la restricción del donante no se transferiría a los participantes de mercado si la asociación vendiera el activo, es decir, la restricción del donante sobre el uso del terreno es específica de la asociación. Además, la asociación no tiene restricciones en cuanto a la venta del terreno. Sin la restricción sobre el uso del terreno por parte de la asociación, el terreno podría utilizarse como un emplazamiento para urbanización residencial. Además, el terreno está sujeto a una servidumbre (es decir, un derecho legal que permite a una empresa de servicio público tender líneas eléctricas a través del terreno. A continuación, se realiza un análisis del efecto sobre la medición del valor razonable del terreno que surge de la restricción y la servidumbre:
- (a) Restricciones del donante sobre el uso del terreno. Dado que en esta situación, la restricción del donante sobre el uso del terreno es específica para la asociación, la restricción no se transferiría a los participantes de mercado. Por ello, el valor razonable del terreno sería el mayor de su valor razonable utilizado como un área de recreo (es decir, el valor razonable del activo sería maximizado a través de su uso por los participantes de mercado en combinación con otros activos o con otros activos y pasivos y su valor razonable como un emplazamiento para urbanización residencial (es decir, el valor razonable del activo se maximizaría a través de su uso por los participantes de mercado de forma autónoma), independientemente de la restricción sobre el uso del terreno por la asociación.
 - (b) Servidumbre por tendido de líneas de empresa de servicio público. Puesto que la servidumbre por el tendido de líneas de una empresa de servicio público es específica (es decir, una característica) del terreno, se transferiría a los participantes de mercado con el terreno. Por ello, la medición del valor razonable del terreno tendría en cuenta el efecto de la servidumbre, independientemente de si el máximo y mejor uso es como un área de recreo o como un emplazamiento para urbanización residencial.

Sección 13

Inventarios

Se modifican los párrafos 13.2, 13.3 y 13.12. Se añade el párrafo 13.2A. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

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) ~~Las obras en progreso, que surgen de contratos de construcción, incluyendo los contratos de servicios directamente relacionados (véase la Sección 23 Ingresos de Actividades Ordinarias);~~
 - (b) Los **instrumentos financieros** (véase la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos* y la Sección 12 *Otros Temas relacionados con los 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 Esta sección se aplica a la presentación e información a revelar de los activos de reembolso mantenidos en los inventarios que representan las devoluciones de productos previstas. Una entidad reconocerá y medirá los activos de reembolso de acuerdo con los párrafos 23.51 a 23.57.
- 13.3 Esta sección no se aplica a la ~~medición~~ **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 los costos de venta ~~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 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 ésta. Son costos indirectos variables de producción 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, el **importe en libros** del producto principal no resultará, **materialmente o con importancia relativa**, 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 darles su condición y ubicación actuales.
- 13.12 El párrafo ~~11.67(b)~~~~12.49(b)~~ prevé ~~requiere~~ que, en algunas circunstancias, el cambio en el **valor razonable del instrumento de cobertura** en una cobertura de riesgo de interés fijo o de riesgo de precio de materia prima cotizada mantenida ajuste el importe en libros de ésta.

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.

Costo de los inventarios para un prestador de servicios

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

Costo de los productos agrícolas recolectados de activos biológicos

- 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 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 **deudas**.

Sección 14

Inversiones en Asociadas

Se modifican los párrafos 14.2, 14.8, 14.10 y 14.12 a 14.15. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

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, incluyendo una entidad sin forma jurídica definida tal como una fórmula asociativa con fines empresariales, sobre la que el inversor posee influencia significativa, y que no es una **subsidiaria** ni una participación en un acuerdo conjunto ~~negocio conjunto~~.
- 14.3 Influencia significativa es el poder de participar en las decisiones de política financiera y de operación de la asociada, sin llegar a tener **control** o el **control conjunto** sobre tales políticas.
- (a) 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 19.10M a 19.10O y 19.23+19.22–19.24. 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 de 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~~ ganancias resultantes, si las hubiere, en el resultado.
 - (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 la participación conservada mediante lo dispuesto en la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos* y la *Sección 12 Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros*, según corresponda.
 - (iii) Si un inversor pierde influencia significativa por motivos distintos de una disposición parcial de su inversión, considerará el importe en libros de la inversión en esa fecha como una nueva base de costo y contabilizará las inversiones utilizando la Sección 11 y 12, según corresponda.

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 ~~contenida en los párrafos 11.27 a 11.32~~. 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 ~~sus inversiones~~ en una asociada ~~asociadas~~ si se cotiza un precio de mercado para la inversión y la entidad contabiliza ~~contabilizó la asociada~~ utilizando el método de la participación ~~para el que existen cotizaciones de precios publicadas~~.
- 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 ~~de estas asociadas~~ y su participación en las **operaciones discontinuadas** ~~de estas asociadas~~.
- 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 ~~los párrafos 11.41 a 11.44~~. 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.

Se modifica el título de la Sección 15. El texto eliminado está tachado y el texto nuevo está subrayado.

Sección 15

Inversiones en Acuerdos Conjuntos Negocios

Se modifica el párrafo 15.1. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Alcance de esta sección

- 15.1 Esta sección se aplica a una entidad que es parte de un acuerdo conjunto ~~negocios~~ en los **estados financieros consolidados**, ~~si la entidad no es una controladora~~, y en los **estados financieros individuales** ~~de un inversor que no es una controladora sino que es una participación de un participante en uno o más negocios conjuntos~~. El párrafo 9.26 establece los requerimientos para contabilizar la participación de ~~un participante~~ una parte en una entidad controlada de forma conjunta ~~un negocio conjunto~~ en **estados financieros separados**. Las referencias a "parte", en esta sección, se refieren a una entidad que participa en un acuerdo conjunto.

Se modifica el párrafo 15.2 y 15.3 y el encabezamiento sobre el párrafo 15.2. Se añade el párrafo 15.2A. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Definición de acuerdos conjuntos ~~negocio conjunto~~

- 15.2 El **control conjunto** es el reparto contractualmente acordado del **control** de un acuerdo, ~~que sobre una actividad económica y existe solo cuando~~ las decisiones ~~estratégicas financieras y de operación~~ sobre las actividades relevantes ~~relacionadas con la actividad~~ requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control ~~(los participantes)~~.
- 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 las partes, 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).
- 15.3 Un ~~acuerdo negocio~~-conjunto es un acuerdo contractual ~~por el que~~ dos o más partes ~~tienen~~ emprenden ~~una actividad económica que está sujeta a un control conjunto~~. Los ~~acuerdos negocios~~-conjuntos pueden tomar la forma de operaciones controladas de forma conjunta, **activos** controlados de forma conjunta o **entidades controladas de forma conjunta**.

Se modifican los párrafos 15.4 y 15.5. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Operaciones controladas de forma conjunta

- 15.4 El funcionamiento de algunos ~~acuerdos negocios~~-conjuntos implica la utilización de los activos y otros recursos de las ~~partes partícipes~~ 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 partícipes~~. Cada una de las ~~partes participante~~ utilizará sus **propiedades, planta y equipo** y llevará sus propios **inventarios**. También incurrirá en sus propios **gastos y pasivos**, obteniendo su propia financiación, que representará sus propias obligaciones. Las actividades del ~~acuerdo negocio~~-conjunto podrán llevarse a cabo por los empleados de la parte del participante, al tiempo que realizan actividades similares para esta éste. El acuerdo ~~del negocio~~ conjunto suele establecer un medio por el cual los **ingresos de actividades ordinarias** de la venta del producto conjunto y los gastos incurridos en común se reparten entre las ~~partes partícipes~~.
- 15.5 Con respecto a sus participaciones en operaciones controladas de forma conjunta, ~~el participante 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 ingresos de actividades ordinarias** obtenidos de la venta de bienes o prestación de servicios por el ~~acuerdo negocio~~-conjunto.

Se modifican los párrafos 15.6 y 15.7. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Activos controlados de forma conjunta

- 15.6 Algunos ~~acuerdos negocios~~-conjuntos implican el control conjunto, y a menudo también la propiedad conjunta, de ~~los participantes las partes~~ sobre uno o más activos aportados o adquiridos para cumplir con los propósitos de dicho ~~acuerdo negocio~~-conjunto y dedicados a los propósitos de un acuerdo conjunto negocio.
- 15.7 Con respecto a sus participaciones en activos controlados de forma conjunta, ~~el participante 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 ~~los otros participantes las~~ otras partes, en relación con el ~~negocio acuerdo~~ conjunto;
 - (d) cualquier ~~ingreso ingreso de actividades ordinarias~~ por la venta o uso de su parte de la producción del ~~negocio acuerdo~~ conjunto, junto con su parte de cualquier gasto en que haya incurrido el ~~negocio acuerdo~~ conjunto; y
 - (e) cualquier gasto en que haya incurrido en relación con su participación en el ~~negocio acuerdo~~ conjunto.

Se modifican los párrafos 15.8 y 15.15. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Entidades controladas de forma conjunta

- 15.8 Una entidad controlada de forma conjunta es 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

por la existencia de un acuerdo ~~contractual~~ entre ~~los participantes~~ las partes que establece el control conjunto sobre la actividad económica de dicha entidad.

Medición – elección de política contable

15.9 ~~Cada una de las partes un participante~~ contabilizará todas sus participaciones en entidades controladas de forma conjunta utilizando una de las siguientes opciones:

- (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 un inversor~~ medirá sus inversiones en entidades controladas de forma conjunta, distintas de aquellas para las que haya un precio de cotización publicado (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 el inversor~~ 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 ~~Una parte un inversor~~ 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 un inversor~~ medirá sus inversiones en entidades controladas de forma conjunta usando por el método de la participación siguiendo utilizando 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 un inversor~~ la medirá al precio de la transacción. El precio de transacción excluye los **costos de transacción**.

15.15 En cada **fecha de presentación**, ~~una parte un inversor~~ medirá sus inversiones en asociadas al valor razonable, con cambios en el valor razonable reconocidos en los **resultados del periodo**, utilizando la guía de ~~medición medición~~ del valor razonable de la Sección 12 *Medición del Valor Razonable* ~~contenida en los párrafos 11.27 a 11.32~~. ~~Una parte un inversor~~ que utilice 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.

Se modifica el párrafo 15.16 y 15.17 y el encabezamiento sobre el párrafo 15.16. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Transacciones entre una parte del acuerdo conjunto ~~negocio~~ y un acuerdo conjuntonegocio

15.16 Cuando una ~~de las partes del acuerdo conjunto participe~~ aporta o vende activos a un acuerdo negocio conjunto, el **reconocimiento** de cualquier parte de una ~~ganancia ganancia~~ o pérdida de la transacción deberá reflejar el fondo de la ésta. Mientras los activos se conserven por el acuerdo negocio conjunto, y siempre que la parte del acuerdo conjunto el participante haya transferido los riesgos y las recompensas significativas de la propiedad, ~~la parte el participante~~ reconocerá únicamente la porción de la ganancia o pérdida que sea atribuible a las participaciones de las otras partes ~~los otros participantes~~. ~~La parte el~~

~~participante~~ reconocerá el importe total de cualquier pérdida, cuando la contribución efectuada o la venta proporcionen evidencia de una pérdida por deterioro del valor.

- 15.17 Cuando una parte de un acuerdo conjunto ~~un participante~~ compre activos procedentes de un acuerdo negocio conjunto, ~~ésta éste~~ no reconocerá su porción en los beneficios del acuerdo negocio conjunto procedente de la transacción hasta que los activos sean revendidos a un tercero independiente. Una parte de un acuerdo conjunto ~~un participante~~ reconocerá su parte en las pérdidas procedentes de estas transacciones de forma similar a los beneficios, excepto que esas pérdidas se reconocerán inmediatamente cuando representen una pérdida por deterioro del valor.

Se modifica el párrafo 15.18 y el encabezado sobre el párrafo 15.18. Se añaden los párrafos 15.18A y 15.18B. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Si una parte ~~un participante~~ no tiene control conjunto

- 15.18 Una parte ~~Un inversor en un negocio conjunto~~ que participa en, pero no tiene control conjunto ~~de una entidad controlada de forma conjunta~~ contabilizará su participación en el acuerdo ~~de esa inversión~~ según la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos*, Sección 12 *Otros temas relacionados con los Instrumentos Financieros* o, si a menos que tenga influencia significativa sobre la entidad controlada de forma conjunta ~~en el negocio conjunto~~, en cuyo caso se contabilizará de acuerdo con la Sección 14 Inversiones en Asociadas.
- 15.18A Una parte que participe, pero no tenga el control conjunto de una operación controlada conjuntamente que implique el uso de activos y otros recursos en lugar de la creación de un vehículo separado, contabilizará su participación en el acuerdo de acuerdo con el párrafo 15.5.
- 15.18B Una parte que participe en un acuerdo conjunto, pero que no tenga su control conjunto, que implique la propiedad conjunta de uno o más activos aportados o adquiridos para el propósito del acuerdo conjunto y dedicados a ese propósito, contabilizará su participación en el acuerdo, de acuerdo con el párrafo 15.7.

Se modifican los párrafos 15.19 a 15.12. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Información a Revelar

- 15.19 Una entidad revelará la siguiente información:
- (a) la **política contable** que utiliza para reconocer sus participaciones 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 ~~sus inversiones en una entidad~~ controlada de forma conjunta si se cotiza un precio de mercado para la inversión y la entidad contabiliza ~~contabilizó la entidad controlada de forma conjunta~~ utilizando el método de la participación ~~para el que existen cotizaciones de precios publicadas~~; y
 - (d) el importe agregado de sus compromisos relacionados con las entidades controladas de forma conjunta ~~negocios conjuntos~~, incluyendo su participación en los compromisos ~~de inversión de capital~~ en los que se haya incurrido de forma conjunta con otras partes ~~otros participantes~~, así como su participación en los compromisos ~~de inversión de capital~~ asumidos por los propios ~~negocios conjuntos~~.
- 15.20 Para las entidades controladas de forma conjunta contabilizadas de acuerdo con el método de la participación, la parte ~~el inversor~~ también revelará la información que requiere el párrafo 14.14 para las inversiones llevadas por el método de la participación.
- 15.21 Para las inversiones en entidades controladas de forma conjunta contabilizadas de acuerdo con el modelo del valor razonable, la parte ~~el inversor~~ revelará la información requerida en la Sección 12 ~~por los párrafos 11.41 a 11.44~~. Si una parte ~~un participante~~ en un negocio conjunto aplica la exención del esfuerzo o costo desproporcionado del párrafo 15.15 a cualquiera de las entidades controladas de forma conjunta, 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 entidades controladas de forma conjunta contabilizadas según el modelo del costo.

Sección 16

Propiedades de Inversión

Se añade el párrafo 16.3A. Se modifican los párrafos 16.7, 16.9 y 16.10. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

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 puede 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 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 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 de presentación**, 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, una propiedad de inversión solo cuando haya un cambio de uso. Un cambio de uso se produce cuando la propiedad cumple por primera vez, o deja de cumplir, la definición de propiedad de inversión y hay pruebas 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) ~~Los métodos e hipótesis significativos empleados en la determinación del valor razonable de las propiedades de inversión.~~
 - (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 ellas 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 ellas.
 - (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 adiciones resultantes de las adquisiciones mediante **combinaciones de negocios**;
 - (ii) pérdidas o ~~ganancias~~ **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) traspasos de propiedades de inversión hacia o desde **inventarios**, o bien hacia o desde 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 y la información a revelar del arrendador para los arrendamientos operativos en los que haya participado.

Sección 17

Propiedades, Planta y Equipo

Se modifican los párrafos 17.3, 17.4, 17.15B, 17.19, 17.21 a 17.23, 17.28, 17.29, 17.31 y 17.33. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

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 fiable sin costos o esfuerzos desproporcionados de forma continua. 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 Las propiedades, planta y equipo son **activos** tangibles que:
- (a) se mantienen para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, para arrendarlos a terceros o con 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** distinta de las plantas productoras que, en el momento de su reconocimiento inicial, pueden medirse por separado de los productos que contienen sin costos o esfuerzos desproporcionados (véase la Sección 34 *Actividades Especializadas*). Esta sección se aplica a dichas plantas productoras, pero no se aplica a los productos de esas plantas productoras. ~~;~~ ~~o~~
 - (b) los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

Reconocimiento

- 17.4 ~~Una entidad aplicará los criterios de reconocimiento del párrafo 2.27 para determinar si reconocer o no una partida de propiedades, planta o equipo. Por lo tanto, la~~ 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 asociados con el elemento, y
 - (b) el costo del elemento puede medirse con fiabilidad.
- 17.5 Partidas tales como las piezas de repuesto, equipo de reserva y el equipo auxiliar 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 una entidad los reconocerá como **gastos** cuando se incurra en ellos:
- (a) costos de apertura de una nueva instalación;
 - (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. ~~Los párrafos 11.27 a 11.32 proporcionan~~ 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, este aumento se reconocerá directamente en **otro resultado integral** y se acumulará en el **patrimonio**, bajo el encabezamiento 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 ~~los párrafos 10.15 a 10.18.~~

- 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 que se generan 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 de presentación, 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 ~~los párrafos 10.15 a 10.18.~~

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) cuando disponga de éste; o
 - (b) cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición.
- 17.28 Una entidad reconocerá la ~~ganancia~~ **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~~ **Al determinar la fecha de disposición de un elemento es la fecha en la que el receptor obtiene el control de ese elemento de acuerdo con los requerimientos de los párrafos 23.83 a 23.87 para determinar cuándo se cumple un compromiso, una entidad aplicará los criterios de la Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias*, para el reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias por ventas de bienes. 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~~ **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 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 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 propiedades de inversión 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) las depreciaciones; y
 - (viii) otros cambios.

No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.
- 17.32 Una entidad revelará la siguiente información:

- (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 de 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 de 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) los métodos y suposiciones significativas aplicadas al estimar los valores razonables de las partidas;~~
 - (c) para cada clase de propiedades, planta y equipo revaluados, el importe en libros que se habría reconocido si los activos se hubieran contabilizado según el modelo de 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

Se modifican los párrafos 18.1, 18.2, 18.4, 18.24, 18.26 y 18.27. Se añaden el párrafo 18.22A y una nota a pie de página al párrafo 18.4. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Alcance de esta sección

- 18.1 Esta sección se aplica a la contabilización de todos los **activos intangibles** distintos de la **plusvalía** (véase la Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía*), ~~y~~ a los activos intangibles mantenidos por una entidad para su venta en el curso ordinario del negocio (véase la Sección 13 *Inventarios* ~~y la Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias*~~) y a los activos procedentes de contratos con clientes que se reconocen de acuerdo con la sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*.
- 18.2 Un activo intangible es un ~~activo~~ 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 se aplica a lo siguiente:
- (a) los **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 aplicará los criterios de reconocimiento del párrafo 2.27 para determinar si reconocer o no un activo intangible. Por ello, la~~ 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.³
- 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 En el caso de los activos intangibles adquiridos de forma independiente, el criterio de reconocimiento basado en la probabilidad del párrafo 18.4(a) se considerará siempre satisfecho

³ En esta sección se utiliza el término activo de una manera que difiere en algunos aspectos de la definición de activo del párrafo 2.43 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 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.

Adquisición separada

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

Adquisición como parte de una combinación de negocios

- 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, 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 de formación;
 - (d) publicidad y otras actividades promocionales;
 - (e) reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de una entidad;
 - (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, 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 intangible 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) exista un compromiso, por parte de un tercero, para comprar el activo al final de su vida útil, o que
 - (b) exista un **mercado activo** para el activo y:

- (i) pueda determinarse el valor residual con referencia a ese 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 una ~~cambio de estimación contable~~, de acuerdo con la Sección 10 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores los párrafos 10.15 a 10.18.

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 ~~ganancia~~ o pérdida en el **resultado del periodo**:
- (a) en la 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 la 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; 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) la amortización;
 - (v) las pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en el resultado del periodo aplicando la Sección 27; y
 - (vi) todos los demás cambios.

No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.
- 18.28 Una entidad también revelará:
- (a) una descripción, el importe en libros y del periodo restante de amortización de cualquier activo intangible individual que sea **material o tenga 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 y los importes en libros de los activos intangibles sobre los que la entidad tiene una titularidad restringida o que están pignorados como garantía de pasivos; 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

Se modifican los párrafos 19.1 y 19.2. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Alcance de esta sección

- 19.1 Esta sección se aplica a una transacción u otro suceso que se ajuste a la definición de una combinación de negocios (véase el párrafo 19.3). Establece los principios y requerimientos para la forma en que proporciona guías para identificar al adquirente:
- (a) reconoce y mide en sus estados financieros, midiendo el coste de la combinación de negocios y asignando ese coste a los activos identificables adquiridos, y a los pasivos y provisiones para los pasivos contingentes y los pasivos asumidos y a cualquier participación no controladora en la adquirida; y
 - (b) reconoce y mide. También aborda la contabilización de la plusvalía adquirida (tanto en el momento de una combinación de negocios como posteriormente) o la ganancia de una compra en condiciones muy ventajosas.
- 19.2 Esta sección no se aplica a lo siguiente: ~~especifica la contabilidad de todas las combinaciones de negocios excepto:~~
- (a) Las 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~~ la formación de un acuerdo conjunto ~~negocio~~ en los estados financieros del propio acuerdo conjunto.
 - (c) las adquisiciones de un activo o de un grupo de activos que ~~no~~ constituyen un negocio.

Se añade el párrafo 19.2A. Se modifican los párrafos 19.3 y 19.4. Se elimina el párrafo 19.5. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Definición de combinaciones de negocios

- 19.2A Una entidad determinará si una transacción u otro suceso es una combinación de negocios aplicando la definición del párrafo 19.3 que requiere que los activos adquiridos y los pasivos asumidos constituyan un negocio. Cuando los activos adquiridos no sean un negocio, la entidad que informa contabilizará la transacción o el otro suceso como la adquisición de un activo. Los párrafos 19A.1 a 19A.10 proporcionan una guía sobre la definición de negocio.
- 19.3 Una combinación de negocios es una transacción u otro suceso en el que la unión de entidades o negocios separados en una entidad que informa. El resultado de casi todas las combinaciones de negocios es que una entidad, la adquirente, obtiene el control de uno o más negocios distintos, la adquirida. La fecha de adquisición es aquella en la que la adquirente obtiene el control efectivo sobre la adquirida. Una adquirente puede obtener el control de una adquirida mediante diferentes formas, por ejemplo:
- (a) mediante la transferencia de efectivo, equivalentes de efectivo u otros activos (incluidos los activos netos que constituyen un negocio);
 - (b) incurriendo en pasivos;
 - (c) mediante la emisión de instrumentos de patrimonio; o
 - (d) proporcionando más de un tipo de contraprestación.

- 19.4 Una combinación de negocios puede estructurarse de diferentes formas por motivos legales, fiscales o de otro tipo, que incluyen, pero no se limitan a: ~~Puede involucrar la compra por una entidad de la participación en el patrimonio de otra entidad, la compra de todos sus activos netos, la asunción de sus pasivos o la compra de algunos de los activos netos de otra entidad que formen conjuntamente uno o más negocios.~~
- (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 combinada transfiere sus activos netos, o sus **propietarios** transfieren sus instrumentos de patrimonio, a otra entidad combinada 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.
- 19.5 ~~Una combinación de negocios puede efectuarse mediante la emisión de instrumentos de patrimonio, la transferencia de **efectivo, equivalentes al efectivo** u otros activos, o bien una combinación de los anteriores. La transacción puede tener lugar entre los accionistas de las entidades que se combinan o entre una entidad y los accionistas de la otra. Puede involucrar el establecimiento de una nueva entidad para controlar las entidades que se combinan o los activos netos transferidos, o bien la reestructuración de una o más de las entidades que se combinan.~~

Se modifican los párrafos 19.6 y 19.10. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Contabilización

- 19.6 Una entidad contabilizará cada combinación de negocios~~Todas las combinaciones de negocios se contabilizarán~~ aplicando el método de la adquisición~~compra~~.
- 19.7 La aplicación del método de la adquisición~~compra~~ involucra los siguientes pasos requiere:
- (a) la identificación de la~~una~~ adquirente;
 - (aa) la determinación de la fecha de adquisición;
 - (b) el reconocimiento y medición de los activos identificables adquiridos, los pasivos asumidos y cualquier participación no controladora en la adquirida~~el costo de la combinación de negocios~~; y
 - (c) el reconocimiento y medición de la plusvalía o la ganancia de una compra a precio muy ventajoso—asignar, en la fecha de adquisición, el costo de la combinación de negocios a los activos adquiridos y a los pasivos y provisiones para pasivos contingentes asumidos.

Identificación de la adquirente

- 19.8 Para cada combinación de negocios, una de las entidades que se combinan se identificará como la adquirente.~~Se identificará una adquirente para todas las combinaciones de negocios. La adquirente es la entidad que se combina que obtiene el control de las demás entidades o negocios objeto de la combinación.~~
- 19.9 El requerimiento Control es el poder para dirigir las políticas financieras y de operación de una entidad, con el fin de obtener beneficios de sus actividades. El control de una entidad por otra se describe en la Sección 9 Estados Financieros Consolidados y Separados se utilizará para identificar a la adquirente—es decir, la entidad que obtiene el control de la adquirida.
- 19.10 Si se ha producido una combinación de negocios, pero la aplicación de los requerimientos de la Sección 9 no indica claramente cuál de las entidades que se combinan es la adquirente, se considerarán los factores de los párrafos 19A.11 a 19A.15 para tomar esa determinación.~~Aunque a veces puede ser difícil identificar a una adquirente, normalmente hay indicios de que existe una. Por ejemplo:~~
- (a) ~~si el valor razonable de una de las entidades que se combinan es significativamente mayor que el de la otra entidad que se combina, es probable que la adquirente sea la de mayor valor razonable;~~
 - (b) ~~si la combinación de negocios se efectúa a través de un intercambio de instrumentos ordinarios de patrimonio con derecho a voto, por efectivo u otros activos, es probable que la adquirente sea la entidad que entregue el efectivo o los otros activos; y~~
 - (c) ~~si la combinación de negocios da lugar a que la gerencia de una de las entidades que se combinan es capaz de controlar la selección del equipo de dirección de la entidad combinada resultante, es probable que la entidad cuya gerencia es capaz de ejercer este control sea la adquirente.~~

Se añaden los párrafos 19.10A y el encabezamiento sobre el párrafo 19.10A. El nuevo texto está subrayado.

Determinación de la fecha de adquisición

- 19.10A La adquirente identificará la fecha de adquisición, que es aquélla en la que se obtiene el control de la adquirida.

Se añaden los párrafos 19.10B a 19.10L y los encabezamientos sobre los párrafos 19.10B, 19.10D y 19.10F. El nuevo texto está subrayado.

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

Principio de reconocimiento

- 19.10B En 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, si, y solo si, se cumplen las condiciones del párrafo 19.10C.
- 19.10C Para que se reconozca como parte de la aplicación del método de adquisición, los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos deben:
- (a) cumplir con las definiciones de activos y pasivos de la Sección 2 *Conceptos y Principios Fundamentales* en la fecha de adquisición; y
 - (b) ser parte de lo que la adquirente y la adquirida (o sus antiguos propietarios) intercambiaron en la transacción de combinación de negocios y no el resultado de transacciones separadas (véase el párrafo 19.19A).

Principio de medición

- 19.10D La adquirente medirá los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos por sus valores razonables en la fecha de su adquisición.
- 19.10E 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 o medición

- 19.10F Los párrafos 19.10G a 19.10L establecen excepciones a los principios de reconocimiento y medición establecidos en los párrafos 19.10B a 19.10E y especifican tanto los elementos concretos para los que se establecen excepciones como la naturaleza de éstas.
- 19.10G De acuerdo con el párrafo 18.8, la entidad adquirente reconocerá un **activo intangible** adquirido en una combinación de negocios, que cumpla los principios de reconocimiento establecidos en la Sección 18 *Activos Intangibles distintos de la Plusvalía*, si su valor razonable puede medirse de forma fiable sin costos o esfuerzos desproporcionados en la fecha de adquisición.
- 19.10H Para los pasivos y **pasivos contingentes** que estarían dentro del alcance de la Sección 21 *Provisiones y Contingencias* si se produjeran por separado en lugar de ser asumidos en una combinación de negocios, la adquirente aplicará el párrafo 21.6 para determinar si en la fecha de adquisición existe una obligación presente como resultado de sucesos pasados para una **provisión** o un pasivo contingente
- 19.10I El párrafo 19.10J se aplica a una obligación presente, identificada de acuerdo con el párrafo 19.10H, que cumple con la definición de pasivo contingente establecida en el párrafo 21.12 [es decir, cuando se trata de una obligación presente que existe, pero que no se reconocería de acuerdo con la sección 21 porque no cumple una o ambas condiciones (b) y (c) del párrafo 21.4].
- 19.10J En la fecha de la adquisición la adquirente reconocerá un pasivo contingente asumido en una combinación de negocios si es una obligación presente que surge de hechos pasados y su valor razonable puede medirse con fiabilidad. Por lo tanto, contrariamente a los párrafos 21.4(b) y 21.12, la adquirente reconoce un pasivo contingente asumido en una combinación de negocios en la fecha de adquisición, incluso si no es probable que se requiera que la adquirente transfiera beneficios económicos en la liquidación.
- 19.10K Un **activo o pasivo por impuestos diferidos** que surja de los activos adquiridos y pasivos asumidos en una combinación de negocios se reconocerá y medirá de acuerdo con la Sección 29 *Impuesto a las Ganancias*.
- 19.10L Un pasivo (o activo, si procede) relacionado con acuerdos de **beneficios a los empleados** de la adquirida se reconocerá y medirá de acuerdo con la Sección 28 *Beneficios a los Empleados*.

Se añaden los párrafos 19.10M a 19.10O y los encabezamientos sobre los párrafos 19.10M y 19.10N. El nuevo texto está subrayado.

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

19.10M La adquirente reconocerá la plusvalía a partir de la fecha de adquisición, medida como el exceso de (a) sobre (b) a continuación:

- (a) la suma de:
 - (i) la contraprestación transferida medida de acuerdo con el párrafo 19.11, que, generalmente, se requiere que sea el valor razonable en la fecha de la adquisición;
 - (ii) el importe de cualquier participación no controladora en la adquirida reconocida de acuerdo con el párrafo 19.10E; y
 - (iii) en una combinación de negocios llevada a cabo por etapas (véanse los párrafos 19.13B y 19.3C), el valor razonable en la fecha de adquisición de la participación previa de la adquirente en el patrimonio de la adquirida.
- (b) El neto de los importes en la fecha de la adquisición de los activos identificables adquiridos y de los pasivos asumidos medidos de acuerdo con los párrafos 19.10D a 19.10L.

Compras a precios muy ventajosos (a veces denominadas "plusvalía negativa")

19.10N Ocasionalmente, una adquirente realizará una compra en condiciones muy ventajosas, lo que es una combinación de negocios en la que el importe del párrafo 19.10M(b) excede la suma de los importes especificados en el párrafo 19.10M(a). Si ese exceso se mantiene después de aplicar el párrafo 19.10O, la adquirente reconocerá la ganancia resultante en resultados a la fecha de adquisición. La ganancia se atribuirá a la adquirente.

19.10O Antes de reconocer una ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas, la adquirente evaluará nuevamente si ha identificado correctamente todos los activos adquiridos y todos los pasivos asumidos y reconocerá cualesquiera activos adicionales que sean 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 todo lo siguiente:

- (a) los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos;
- (b) para una combinación de negocios realizada por etapas, la participación en el patrimonio de la adquirida previamente poseída por la adquirente; y
- (c) la contraprestación transferida.

Se modifica el párrafo 19.11. Se elimina el encabezamiento sobre el párrafo 19.11 y se añade el encabezamiento sobre el párrafo 19.11. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Costo de una combinación de negocios

Contraprestación transferida

19.11 La contraprestación transferida en una combinación de negocios se medirá por la adquirente por su valor razonable, que se calculará como la suma de los valores razonables en la fecha de adquisición de los activos transferidos por la adquirente, los pasivos contraídos por la adquirente con los antiguos propietarios de la adquirida y los instrumentos de patrimonio emitidos por la adquirente. Algunos ejemplos de posibles formas de contraprestación son el efectivo, otros activos, un negocio o una subsidiaria de la adquirente, la **contraprestación contingente**, los instrumentos de capital ordinario o preferente, las opciones y los certificados de opción de compra. ~~medir el costo de una combinación de negocios como la suma de:~~

- (a) ~~os valores razonables, en la fecha de adquisición, de los activos entregados, los pasivos incurridos o asumidos y los instrumentos de patrimonio emitidos por la adquirente a cambio del control de la entidad adquirida; más~~
- (b) ~~cualquier costo directamente atribuible a la combinación de negocios.~~

Se modifican los párrafos 19.12 y 19.13. Se añade el párrafo 19.13A. Se elimina el encabezamiento sobre el párrafo 19.12 y se añade el encabezamiento sobre el 19.12. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

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

Contraprestación contingente

- 19.12 La contraprestación que la adquirente transfiere a cambio de la adquirida incluye cualquier activo o pasivo que proceda de un acuerdo de contraprestación contingente (véase el párrafo 19.11). La adquirente reconocerá, a la fecha de adquisición, el valor razonable de la contraprestación contingente como parte de la contraprestación transferida a cambio de la adquirida, si puede ser medido con la fiabilidad. Cuando un acuerdo de combinación de negocios incorpore algún ajuste al costo de la combinación que depende de sucesos futuros, la adquirente incluirá el importe estimado de ese ajuste en el costo de la combinación en la fecha de adquisición, si dicho ajuste es **probable** y puede ser medido de forma fiable.
- 19.13 Sin embargo, si el valor razonable en la fecha de adquisición de la contraprestación contingente no puede medirse de forma fiable sin costos o esfuerzos desproporcionados, la adquirente reconocerá, en la fecha de adquisición, una estimación del importe más probable de la contraprestación contingente. El ajuste potencial no se reconoce en la fecha de la adquisición, pero posteriormente se convierte en probable y puede ser medido de manera fiable, la contraprestación adicional deberá tratarse como un ajuste al costo de la combinación.
- 19.13A La adquirente clasificará una obligación de pagar una contraprestación contingente que cumpla con la definición de un **instrumento financiero** como un **pasivo financiero** o como **patrimonio** sobre la base de las definiciones de un instrumento de patrimonio y un pasivo financiero de la Sección 22 *Pasivo y Patrimonio*. La adquirente clasificará como un activo cualquier derecho a la devolución de contraprestaciones previamente transferidas si se cumplen determinadas condiciones. El párrafo 19.23B de esta Norma proporciona guías sobre la contabilización posterior de pasivos contingentes.

Se añaden los párrafos 19.13B y 19.13C y el encabezamiento sobre el párrafo 19.13B. El nuevo texto está subrayado.

Una combinación de negocios realizada por etapas (la llamada "adquisición por etapas")

- 19.13B 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. Si este es el 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 período.
- 19.13C 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. Por tanto, la adquirente aplicará los requerimientos de una combinación de negocios realizada por etapas, incluyendo la nueva medición de toda su participación anterior en la operación controlada conjuntamente o en el activo controlado conjuntamente de acuerdo con el párrafo 19.13B.

Se eliminan los párrafos 19.14 y 19.18. El texto eliminado está tachado.

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

- 19.14 La adquirente distribuirá, en la fecha de adquisición, el costo de una combinación de negocios a través del reconocimiento de los activos y pasivos, y una provisión para los pasivos contingentes identificables de la adquirida que satisfagan los criterios de **reconocimiento** del párrafo 19.15, por sus valores razonables en esa fecha, excepto por lo siguiente:
- (a) ~~un activo o pasivo por impuestos diferidos~~ que surja de los activos adquiridos y pasivos asumidos en una combinación de negocios se reconocerá y medirá de acuerdo con la Sección 29 *Impuesto a las Ganancias*; y
 - (b) un pasivo (o activo, si procede) relacionado con acuerdos de **beneficios a los empleados** de la adquirida se reconocerá y medirá de acuerdo con la Sección 28 *Beneficios a los Empleados*.
- Cualquier diferencia entre el costo de la combinación de negocios y la participación de la entidad adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables así reconocidos, deberá contabilizarse de acuerdo con lo establecido en los párrafos 19.22 a 19.24 (como plusvalía o como la denominada "plusvalía negativa"). Cualquier **participación no controladora** en la adquirida se medirá como la parte proporcional de la participación no controladora de los importes reconocidos de los activos netos identificables de la adquirida.
- 19.15 La entidad adquirente deberá reconocer por separado los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirida, en la fecha de la adquisición, solo si cumplen las siguientes condiciones en dicha fecha:
- (a) en el caso de un activo distinto a un **activo intangible**, que sea probable que los beneficios económicos asociados futuros lleguen a la adquirente, y que se pueda medir fiablemente su valor razonable;
 - (b) en el caso de un pasivo distinto a un pasivo contingente, que sea probable que se requiera la salida de recursos para liquidar la obligación y que su valor razonable se pueda medir de forma fiable;
 - (c) en el caso de un activo intangible sus valores razonables pueden ser medidos de forma fiable sin un esfuerzo o costo desproporcionado; y
 - (d) en el caso de un pasivo contingente, que su valor razonable pueda ser medido de forma fiable.
- 19.16 El **estado del resultado integral** de la adquirente incorporará los resultados de la adquirida después de la fecha de adquisición, mediante la inclusión de los **ingresos y gastos** de la adquirida, basados en el costo de la combinación de negocios para la adquirente. Por ejemplo, el gasto por **depreciación** incluido después de la fecha de adquisición en el estado del resultado integral de la adquirente que esté relacionado con los activos depreciables de la adquirida deberá basarse en los valores razonables de esos activos depreciables en la fecha de adquisición, es decir, su costo para la adquirente.
- 19.17 La aplicación del método de la adquisición comenzará a partir de la fecha de adquisición, que es la fecha en que la adquirente obtiene el control sobre la adquirida. Puesto que el control es el poder para dirigir las políticas financieras y de operación de una entidad o negocio para obtener beneficios de sus actividades, no es necesario que la transacción quede cerrada o finalizada legalmente para que la entidad adquirente obtenga el control. Para determinar el momento en que la adquirente ha obtenido el control, deberán considerarse todos los hechos y circunstancias pertinentes que rodeen la combinación de negocios.
- 19.18 De acuerdo con el párrafo 19.14, la adquirente solo reconocerá por separado los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables de la adquirida que existieran en la fecha de adquisición y que satisfagan los criterios de reconocimiento del párrafo 19.15. Por consiguiente:
- (a) como parte de la distribución del costo de la combinación, la adquirente solo deberá reconocer los pasivos para terminar o reducir las actividades de la adquirida cuando ésta tenga, en la fecha de la adquisición, un pasivo ya existente por la reestructuración, reconocido de acuerdo con la Sección 21 *Provisiones y Contingencias*; y
 - (b) la adquirente, al distribuir el costo de la combinación, no reconocerá pasivos por pérdidas futuras ni por otros costos en los que espere incurrir como consecuencia de la combinación de negocios.

Se modifica el párrafo 19.19 y se añade el encabezamiento sobre el párrafo 19.19. El nuevo texto está subrayado.

Periodo de medición

- 19.18 Si la contabilización inicial de 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 adquirente ajustará retroactivamente los importes provisionales reconocidos como activos y pasivos en la fecha de adquisición para reflejar la nueva información obtenida (es decir, los contabilizará como si se hubiesen producido en la fecha de adquisición) sobre los hechos y circunstancias relevantes que existían en la fecha de adquisición. Cualquier ajuste realizado afectará a la plusvalía adquirida o a la ganancia reconocida de una compra a un precio en condiciones muy ventajosas. Con posterioridad a los doce meses a partir de la fecha de adquisición, se reconocerán ajustes a la contabilización inicial de una combinación de negocios únicamente para corregir un **error** de acuerdo con la Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores*.

Se añaden los párrafos 19.19A y el encabezamiento sobre el párrafo 19.19A. El nuevo texto está subrayado.

Costos relacionados con adquisiciones

- 19.19A Son costos relacionados con la adquisición aquellos en que incurre la adquirente para llevar a cabo una combinación de negocios. Esos costos deben contabilizarse de forma separada de la combinación de negocios. La entidad adquirente contabilizará los costos relacionados con la adquisición como gastos en los periodos en los que se produzcan y se reciban los servicios, con una excepción: el costo de emitir títulos de deuda o de patrimonio se reconocerá de acuerdo con la Sección 11 y la Sección 22, respectivamente.

Se añaden los párrafos 19.19B y el encabezamiento sobre el párrafo 19.19B. El nuevo texto está subrayado.

Medición posterior y contabilización

- 19.19B En general, la entidad adquirente medirá y contabilizará posteriormente los activos adquiridos, los pasivos asumidos o incurridos y los instrumentos de patrimonio emitidos en una combinación de negocios de acuerdo con las secciones aplicables de esta Norma. Sin embargo, los párrafos 19.23 a 19.23B proporcionan una guía para medir y contabilizar posteriormente:
- (a) la plusvalía;
 - (b) pasivos contingentes reconocidos en la fecha de la adquisición; y
 - (c) contraprestaciones contingentes.

Se eliminan los párrafos 19.20 y 19.21 y el encabezamiento sobre el párrafo 19.20. El texto eliminado está tachado.

Pasivos contingentes

- 19.20 ~~El párrafo 19.15 especifica que la adquirente solo reconocerá una provisión para un pasivo contingente de la adquirida por separado si su valor razonable puede medirse con fiabilidad. Si su valor razonable no puede medirse de forma fiable:~~
- ~~(a) se producirá un efecto en el importe reconocido como plusvalía o contabilizado de acuerdo con el párrafo 19.24; y~~
 - ~~(b) la adquirente revelará información sobre ese pasivo contingente como requiere la Sección 21.~~
- 19.21 ~~Después de su reconocimiento inicial, la adquirente medirá los pasivos contingentes que están reconocidos por separado de acuerdo con el párrafo 19.15, al mayor entre:~~
- ~~(a) el importe que habría reconocido de acuerdo con la Sección 21, y~~

- (b) ~~el importe reconocido inicialmente menos los importes reconocidos anteriormente como **ingresos de actividades ordinarias** de acuerdo con la Sección 23 Ingresos de Actividades Ordinarias.~~

Se elimina el párrafo 19.22 y se modifica el párrafo 19.23. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Plusvalía

- 19.22** ~~La adquirente, en la fecha de adquisición:~~
- (a) ~~reconocerá como un activo la plusvalía adquirida en una combinación de negocios, y~~
 - (b) ~~medirá inicialmente esa plusvalía a su costo, siendo éste el exceso del costo de la combinación de negocios sobre la participación de la adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y pasivos contingentes identificables reconocidos de acuerdo con el párrafo 19.14.~~
- 19.23** Después del reconocimiento inicial, la entidad adquirente deberá medir la plusvalía adquirida en una combinación de negocios por el costo menos la **amortización** acumulada y las pérdidas por **deterioro del valor** acumuladas:
- (a) ~~La adquirente~~ ~~Una entidad~~ seguirá los principios establecidos en los párrafos 18.19 a 18.24 para la amortización de la plusvalía. Si la vida útil de la **plusvalía** 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.
 - (b) ~~La adquirente~~ ~~Una entidad~~ seguirá la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos* para el reconocimiento y medición del deterioro del valor de la plusvalía.

Se añaden los párrafos 19.23A y 19.23B y el encabezamiento sobre estos párrafos. El nuevo texto está subrayado.

Pasivos contingentes

- 19.23A** Tras su reconocimiento inicial y hasta que el pasivo se liquide, cancele o expire, la adquirente medirá un pasivo contingente reconocido en una combinación de negocios al mayor de:
- (a) el importe que habría reconocido de acuerdo con la Sección 21, y
 - (b) el importe inicialmente reconocido menos, en su caso, 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

- 19.23B** Excepto los cambios en el importe de la contraprestación contingente, que son ajustes del periodo de medición de acuerdo con el párrafo 19.19, los demás cambios resultantes de sucesos posteriores a la fecha de adquisición, como el cumplimiento de un objetivo de ganancias, el alcance de un precio específico de las acciones o el logro de un hito en un proyecto de investigación y desarrollo, no son ajustes del periodo de medición. La adquirente contabilizará los cambios en el importe de una contraprestación contingente que no sean ajustes del periodo de medición de la forma siguiente:
- (a) Las contraprestaciones contingentes clasificadas como patrimonio no deberán medirse nuevamente y su liquidación posterior deberá contabilizarse dentro del patrimonio.
 - (b) Otras contraprestaciones contingentes que:
 - (i) está dentro del alcance de la Parte II de la Sección 11 *Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros* (cuyo valor razonable puede medirse de forma fiable sin costos o esfuerzos desproporcionados) se medirá por su valor razonable en cada fecha de presentación y los cambios en el valor razonable se reconocerán en los resultados del periodo.
 - (ii) si no está dentro del alcance de la Parte II de la Sección 11 (cuyo valor razonable no puede medirse de forma fiable sin costos o esfuerzos desproporcionados (véase el párrafo 19.13)) se revisará en cada fecha de presentación y se ajustará para reflejar la estimación actual del importe más probable de la contraprestación contingente en esa

fecha de presentación. Cualquier ajuste de los importes previamente reconocidos se reconocerá en el resultado del periodo.

Se elimina el párrafo 19.24 y el encabezamiento sobre el párrafo 19.24. El texto eliminado está tachado.

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

- 19.24 ~~Si la participación de la adquirente en el valor razonable neto de los activos, pasivos y provisiones para los pasivos contingentes identificables, reconocidos de acuerdo con el párrafo 19.14, excediese al costo de la combinación de negocios (diferencia a veces denominada ‘plusvalía negativa’), la adquirente:~~
- ~~(a) volverá a evaluar la identificación y la medición de los activos, pasivos y las provisiones para los pasivos contingentes de la adquirida, así como la medición del costo de la combinación; y~~
 - ~~(b) reconocerá inmediatamente en el resultado del periodo cualquier exceso que continúe existiendo después de la nueva evaluación.~~

Información a Revelar

Se modifican los párrafos 19.25 y 19.26. Se añaden los párrafos 19.26A y el encabezamiento sobre el párrafo 19.26A. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

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

- 19.25 Para cada combinación de negocios efectuada durante el periodo, la adquirente revelará la siguiente información:
- (a) el nombre y descripción de la adquirida ~~entidades o negocios que se combinan;~~
 - (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 ~~el costo de la combinación~~ y una descripción de los componentes de dicha contraprestación ~~costo~~ (tales como efectivo, instrumentos de patrimonio e instrumentos de deuda);
 - (da) 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 el valor razonable en la fecha de adquisición de la contraprestación contingente no puede medirse de forma fiable sin costos o esfuerzos desproporcionados (véase el párrafo 19.13), en la fecha de adquisición, la adquirente revelará ese hecho y las razones por las que una medición fiable del valor razonable implicaría costos o esfuerzos desproporcionados;
 - (e) Los importes reconocidos, en la fecha de adquisición, para cada clase de activos, ~~pasivos y pasivos contingentes de la adquirida, incluyendo la plusvalía;~~
 - (f) para una compra en condiciones muy ventajosas, el importe de cualquier exceso de ganancia reconocido en el resultado del periodo de acuerdo con el párrafo 19.10N19.24 y de la partida en el estado del resultado integral (y en estado de resultados, si se presenta) en el que se reconoce el exceso de la ganancia; y

- (g) una descripción cualitativa de los factores que componen la plusvalía reconocida, tales como las sinergias esperadas de la combinación de las operaciones de la adquirida y la adquirente, ~~o los activos intangibles u otros elementos~~ no reconocidos de acuerdo con el párrafo ~~19.10G~~19.15 ~~u otros factores; y~~
- (h) para cada pasivo contingente que no se reconozca de acuerdo con el párrafo 19.10J porque su valor razonable no pueda medirse de forma fiable, la adquirente revelará la información requerida por el párrafo 21.15.

Para todas las combinaciones de negocios

19.26 La adquirente revelará información sobre **las vidas útiles utilizadas para la plusvalía** y una conciliación del importe en libros de la plusvalía al principio y al final del periodo, ~~mostrando por separado: La conciliación debería mostrar por separado:~~

- (a) la plusvalía adicional reconocida durante el periodo sobre el que se informa, los cambios que surge de las nuevas combinaciones de negocios;
- (b) las pérdidas por deterioro de valor reconocidas durante el periodo sobre el que se informa aplicando la Sección 27;
- (c) la plusvalía relativa a las disposiciones de los negocios previamente adquiridos y dados de baja durante el periodo que se informa; y
- (d) otros cambios.

No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.

Para cada periodo sobre el que se informa después de la fecha de adquisición

19.26A Para cada periodo sobre el que se informe 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 significativa y en conjunto para las combinaciones de negocios individualmente no significativas que sean significativas colectivamente:

- (a) cualquier cambio en los importes reconocidos, incluyendo cualquier diferencia que surja en la liquidación; y
- (b) las técnicas de valoración y los insumos del modelo claves utilizados para medir la contraprestación contingente.

Se añade el Apéndice A a la Sección 19. Para facilitar la lectura, el texto nuevo no ha sido subrayado.

Apéndice A de la Sección 19

Guía de aplicación

Esta guía de aplicación es una parte integral de la Sección 19.

Definición de un negocio (aplicación del párrafo 19.2A)

- 19A.1 Un negocio consiste en insumos y procesos aplicados a estos insumos que tienen la capacidad de contribuir a la creación de productos. Los tres elementos de un negocio se definen de la forma siguiente:
- (a) Insumo: 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. Algunos ejemplos incluyen activos no corrientes, propiedad intelectual, la capacidad de acceder a materiales o derechos necesarios y empleados.
 - (b) Proceso: Todo sistema, norma, protocolo, convención o regla que, aplicado a un insumo o insumos, elabora productos o tiene la capacidad de contribuir a la creación de productos. Son ejemplos los procesos de gestión estratégica, de operación y de gestión de recursos.
 - (c) Producto: 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 opcional de concentración que permite una evaluación simplificada de si un conjunto de actividades y negocios adquiridos no es un negocio. Una entidad puede optar por aplicar, o no aplicar, la prueba. Una entidad puede realizar esta elección por separado para cada transacción u otro suceso. La prueba de concentración tiene las siguientes consecuencias:
- (a) Si se cumple la prueba de concentración, se determina que el conjunto de actividades y activos no es un negocio, sin necesidad de hacer ninguna evaluación posterior.
 - (b) Si no se cumple la prueba de concentración, o si la entidad opta por no aplicar la prueba, la entidad realizará, entonces, la evaluación establecida en los párrafos 19A.4 a 19A.10.
- 19A.3 La prueba de concentración se cumple si sustancialmente todo el valor razonable de los activos brutos adquiridos se concentra en un solo activo identificable, o bien en un grupo de activos identificables similares. A efectos de la prueba de concentración:
- (a) los activos brutos adquiridos excluirán el efectivo y los equivalentes al efectivo, los activos por impuestos diferidos, y la parte de la plusvalía procedente de los efectos de los pasivos por impuestos diferidos;
 - (b) el valor razonable de los activos brutos adquiridos incluirá cualquier contraprestación transferida (más la parte proporcional de la participación no controladora en los importes reconocidos de los activos netos identificables de la adquirida y el valor razonable de cualquier participación mantenida previamente) que supere el valor razonable de los activos netos identificables adquiridos;
 - (c) Un solo activo identificable incluirá cualquier activo o grupo de activos que se reconocería y mediría como un solo activo identificable en una combinación de negocios;
 - (d) Si un activo tangible está unido a otro, y no se puede físicamente separar de éste sin incurrir en costos, o disminuciones significativas de la utilidad o del valor razonable de cualquiera de los dos activos (por ejemplo, terrenos y edificios), esos activos se considerarán como un único activo identificable; y

- (e) Al evaluar si los activos son similares, una entidad considerará la naturaleza de cada activo identificable único y los riesgos asociados con la gestión y creación de productos de los activos (es decir, las características del riesgo).

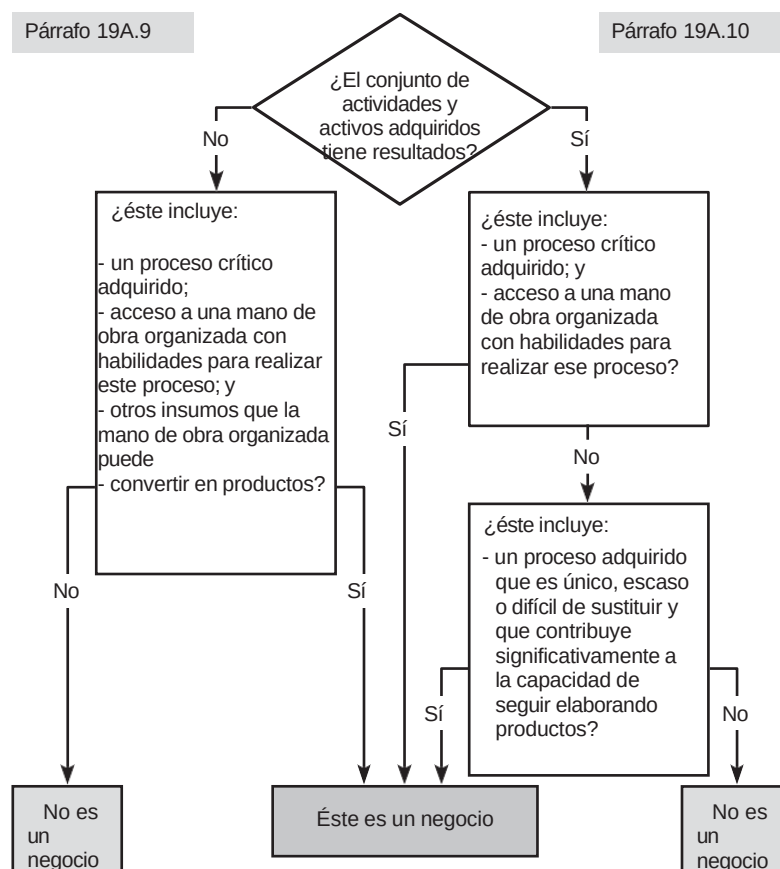
Elementos de un negocio

- 19A.4 Aunque los negocios generalmente generan productos, no se requiere que éstos sean generados para que un conjunto integrado de actividades y activos cumpla las condiciones para ser considerados como un negocio. Para poder ser dirigido y gestionado, a los efectos identificados en la definición de un negocio, un conjunto integrado de actividades y activos requiere dos elementos esenciales—insumos y procesos aplicados a éstos. 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 debe incluir, 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 9A.10 especifican cómo evaluar si un proceso es esencial.
- 19A.5 Si un conjunto adquirido de actividades y activos tiene productos, la continuación en la obtención de los ingresos de actividades ordinarias no indica, por sí misma, que se han adquirido un insumo y un proceso sustantivo.
- 19A.6 La determinación de si un conjunto concreto de actividades y activos es un negocio, se basará en si el conjunto integrado es susceptible de ser dirigido y gestionado como un negocio por un participante del mercado. Así, para evaluar si un conjunto concreto es un negocio, no es importante si el vendedor opera el conjunto como un negocio o si la adquirente pretende 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 si el conjunto adquirido de actividades y activos no tiene productos (párrafo 19A.9) y si tiene productos (párrafo 19A.10). Diagrama 19.1 resume cómo evalúa una entidad si un proceso adquirido es sustantivo

Diagrama 19.1: Cómo evalúa una entidad 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. Más aún, si un conjunto adquirido de actividades y activos estuvo generando ingresos de actividades ordinarias en la fecha de la adquisición, se considera que tiene productos en esa fecha, incluso si posteriormente no generará más ingresos de actividades ordinarias para clientes externos, por ejemplo, porque será integrado en la 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 considerará sustantivo solo si:
- (a) es fundamental para la capacidad de desarrollar o convertir un insumo o insumos adquiridos en productos; y
 - (b) los insumos adquiridos incluyen 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 que podrían desarrollarse para elaborar productos; o
 - (iii) derechos a obtener acceso a los materiales necesarios o derechos que permitan la creación de productos futuros.
- Algunos ejemplos de los insumos mencionados en (b)(i) a (iii) son la tecnología, los proyectos de investigación y desarrollo en curso y los bienes inmuebles.
- 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 considerará sustantivo si, al aplicarlo a un insumo o insumos adquiridos:
- (a) es fundamental para la capacidad de continuar elaborando productos, y los insumos adquiridos incluyen una plantilla de trabajadores organizada con la necesaria formación, conocimiento o experiencia para realizar esos procesos (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 del 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 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 emite sus instrumentos de patrimonio. Para identificar la adquirente en una combinación de negocios efectuada por intercambio de instrumentos de patrimonio, deberán considerarse también otros factores pertinentes y circunstancias, incluyendo: Por ejemplo, el adquirente suele ser la entidad, de entre las que se combinan:
- (a) cuyos propietarios como grupo conservan o reciben la mayor parte de los derechos de voto en la entidad combinada, después de la combinación de negocios;
 - (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 o nombrar o destituir a la mayoría de los miembros del órgano de gobernanza de la entidad combinada;
 - (d) cuya (anterior) gerencia domina la alta gerencia de la entidad combinada;
 - (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 relativo (medido en, 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 implica a más de dos entidades, la determinación de la adquirente incluirá la consideración, entre otras cosas, de cuál de las entidades que se combinan inició la combinación, así como 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 constituye una nueva entidad para emitir instrumentos de patrimonio para efectuar una combinación de negocios, una de las entidades que se combinan que existía antes de la combinación de negocios se identificará como la adquirente aplicando las guías del párrafo 19.10 y 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.

Se añade el Apéndice B a la Sección 19. Para facilitar la lectura, el texto nuevo no ha sido subrayado.

Apéndice B de la Sección 19

Ejemplos ilustrativos

Estos ejemplos acompañan a la Sección 19, pero no forman parte de ella. Ilustran la aplicación de la guía de los párrafos 19A.1 a 19A.10.

Definición de un negocio (aplicación del párrafo 19.2A)

Ejemplo A—adquisición de inmuebles

Escenario 1—Antecedentes

- 19B.1 Una entidad (Comprador) compra una cartera de 10 viviendas unifamiliares donde cada una tiene un arrendamiento en vigor. El valor razonable de la contraprestación pagada es igual al valor razonable agregado de las 10 viviendas unifamiliares adquiridas. Cada vivienda unifamiliar incluye el terreno, edificación y mejoras de la propiedad. Cada hogar tiene una base y diseño interior diferente. Las 10 viviendas unifamiliares adquiridas están ubicadas en la misma área y las clases de clientes (por ejemplo, los inquilinos) son similares. Los riesgos asociados con la operativa en el mercado inmobiliario de vivienda adquirida no son significativamente diferentes. No se transfiere ningún empleado, otros activos, procesos u otras actividades.

Escenario 1—Aplicación de los requerimientos

- 19B.2 El Comprador opta por aplicar la prueba de concentración opcional establecida en el párrafo 19A.3 y concluye que:
- (a) cada vivienda familiar se considera un único activo identificable de acuerdo con el párrafo 19A.3 por las siguientes razones:
 - (i) las mejoras del edificio y de la propiedad están asociadas al terreno y no pueden eliminarse sin incurrir en costos significativos; y
 - (ii) el edificio y el arrendamiento en vigor se consideran un solo activo, porque se reconocerían y medirían como solo activo identificable en una combinación de negocios.
 - (b) El grupo de 10 viviendas unifamiliares es un grupo de activos identificables similares porque los activos (todas las viviendas unifamiliares) son similares en naturaleza y los riesgos asociados con la gestión y creación de productos no son significativamente diferentes. Esto es porque los tipos de viviendas y clases de clientes no son significativamente distintos.
 - (c) Por consiguiente, sustancialmente todo el valor razonable de los activos brutos adquiridos se concentra en un grupo de activos identificables similares.
- 19B.3 Por ello, el comprador concluye que el conjunto adquirido de actividades y activos no es un negocio.

Escenario 2—Antecedentes

- 19B.4 Supóngase los mismos hechos que en el Escenario 1 excepto porque el Comprador también adquiere un parque de oficinas corporativas multi arrendatario, con seis edificios de oficinas de 10 plantas que están todas ellas alquiladas. El conjunto adquirido adicional de actividades y activos incluye el terreno, edificios, arrendamientos y contratos para la limpieza, seguridad y mantenimiento externalizadas. No se transfiere ningún empleado, otros activos, otros procesos u otras actividades. El valor razonable agregado asociado con el parque de oficinas es similar al valor razonable agregado asociado con las 10 viviendas unifamiliares. Los procesos realizados a través de los contratos de limpieza y seguridad asociada son secundarios o menores dentro del contexto de todos los procesos requeridos para elaborar productos.

Escenario 2—Aplicación de los requerimientos

- 19B.5 El Comprador opta por aplicar la prueba de concentración establecida en el párrafo 19A.3 y concluye que las viviendas unifamiliares y el parque de oficinas no son activos identificables similares, porque difieren de forma significativa en los riesgos asociados con la operativa de los activos, captando y gestionando inquilinos. En concreto, la escala de operaciones y riesgos asociados con las dos clases de clientes son significativamente diferentes. Por consiguiente, no todo el valor razonable de los activos brutos adquiridos está sustancialmente concentrado en un grupo de activos identificables similares porque el valor razonable del parque de oficinas sea similar al valor razonable agregado de las 10 viviendas unifamiliares. Por ello, el Comprador evalúa si el conjunto cumple los requerimientos mínimos para ser considerado un negocio de acuerdo con los párrafos 19A.4 a 19A.10.
- 19B.6 El conjunto de actividades y activos tiene productos porque genera ingresos de actividades ordinarias a través de los arrendamientos en vigor. Por consiguiente, el Comprador aplica los criterios del párrafo 19A.10 para determinar si los procesos adquiridos son sustantivos.
- 19B.7 El Comprador concluye que no cumple el criterio del párrafo 19A.10(a) porque:
- (a) el conjunto no incluye una plantilla de trabajadores organizada; y
 - (b) el Comprador considera que los procesos realizados por el personal de limpieza, seguridad y mantenimiento externalizado (los únicos procesos adquiridos) son secundarios o menores dentro del contexto de todos los procesos adquiridos para elaborar productos y, por ello, no son fundamentales para la capacidad de continuar produciendo productos.
- 19B.8 Tras considerar los únicos procesos adquiridos, los realizados por el personal de limpieza, seguridad y mantenimiento externalizado, el Comprador también concluye que no se cumplen los criterios del párrafo 19.10(b). Cualquiera de las siguientes razones justifica esa conclusión:
- (a) Los procesos no contribuyen de forma significativa a la capacidad de continuar elaborando productos.
 - (b) Los procesos están ya accesibles en el mercado. Por ello, no son únicos ni escasos. Además, podrían sustituirse sin costo, esfuerzo, o retraso en la capacidad de continuar elaborando productos.
- 19B.9 Puesto que ninguno de los criterios del párrafo 19A.10 se cumple, el Comprador concluye que el conjunto adquirido de actividades y activos no es un negocio.

Escenario 3—Antecedentes

- 19B.10 Supóngase los mismos hechos que en el Escenario 2 excepto que el conjunto adquirido de actividades y activos incluye a los empleados responsables de los arrendamientos, gestión de los inquilinos, y gestión y supervisión de todos los procesos operativos.

Escenario 3—Aplicación de los requerimientos

- 19B.11 El Comprador opta por no aplicar la prueba de concentración opcional establecida en el párrafo 19A.3 y, por ello, evalúa si el conjunto cumple los requerimientos mínimos para ser considerado como un negocio de acuerdo con los párrafos 19A.4 a 19A.10.
- 19B.12 El conjunto adquirido de actividades y activos tiene productos porque genera ingresos de actividades ordinarias a través de los arrendamientos en vigor. Por consiguiente, el Comprador aplica los criterios del párrafo 19A.10.
- 19B.13 El Comprador concluye que se cumple el criterio del párrafo 19A.10(a), porque el conjunto incluye una plantilla de trabajadores organizada con la necesaria formación, conocimiento o experiencia para ejecutar procesos (es decir, arrendamientos, gestión de inquilinos, y gestión y supervisión de los procesos operativos) que son sustanciales porque son fundamentales para la capacidad de continuar elaborando productos cuando se apliquen a los insumos adquiridos (es decir, el terreno, edificios y arrendamientos en vigor). Por ello, el Comprador concluye que se cumple el criterio del párrafo 19A.4 porque esos procesos e insumos sustantivos juntos de forma significativa contribuyen a la capacidad de elaborar productos. Por consiguiente, el Comprador concluye que el conjunto adquirido de actividades y activos es un negocio.

Ejemplo B—adquisición de un potencial fármaco

Escenario 1—Antecedentes

- 19B.14 Una entidad (Comprador) compra otra entidad legal que contiene:
- (a) Los derechos sobre un proyecto de investigación y desarrollo en proceso que está desarrollando un componente para tratar la diabetes y está en su fase de prueba final (Proyecto 1). El proyecto 1 incluye el conocimiento histórico, protocolos sobre las fórmulas, diseños y procedimientos esperados que sean necesarios para completar la fase final de comprobación.
 - (b) Un contrato que proporciona pruebas clínicas externalizadas. El precio del contrato se fija a tasas de mercado corrientes y un cierto número de vendedores en el mercado podría proporcionar los mismos servicios. Por ello, el valor razonable asociado con este contrato es nulo. El Comprador no tiene opción de renovar el contrato.

No se transfiere ningún empleado, otros activos, otros procesos u otras actividades.

Escenario 1—Aplicación de los requerimientos

- 19B.15 El Comprador opta por aplicar la prueba de concentración opcional establecida en el párrafo 19A.3 y concluye que:
- (a) el Proyecto 1 es un único activo identificable porque se reconocería y mediría como un único activo intangible identificable en una combinación de negocios; y
 - (b) puesto que el contrato adquirido tiene un valor razonable nulo, sustancialmente todo el valor razonable de los activos brutos adquiridos está concentrado en el Proyecto 1.
- 19B.16 Por consiguiente, el Comprador concluye que el conjunto adquirido de actividades y activos no es un negocio.

Escenario 2—Antecedentes

- 19B.17 Supóngase los mismos hechos que en el Escenario 1 excepto que el conjunto adquirido de actividades y activos también incluye otro proyecto de investigación y desarrollo en proceso que está desarrollando un componente para tratar la enfermedad de Alzheimer y está en la fase de prueba final (Proyecto 2). El Proyecto 2 incluye el conocimiento histórico, protocolos sobre las fórmulas, diseños y procedimientos esperados que sean necesarios para completar la fase final de comprobación. El valor razonable asociado con el Proyecto 2 es similar al valor razonable agregado asociado con el Proyecto 1. No se transfiere ningún empleado, otros activos, procesos u otras actividades.

Escenario 2—Aplicación de los requerimientos

- 19B.18 El Comprador opta por aplicar la prueba de concentración opcional establecida en el párrafo 19A.3 y concluye que:
- (a) El Proyecto 1 y el Proyecto 2 son activos intangibles identificables que se reconocerían y medirían cada uno como un activo identificable separado en una combinación de negocios.
 - (b) El Proyecto 1 y Proyecto 2 no son activos identificables similares, porque riesgos significativamente diferentes están asociados con la gestión y creación de productos de cada activo. Cada proyecto tiene riesgos significativamente diferentes asociados con el desarrollo, terminación y comercialización del componente a los clientes. Se pretende que los componentes traten situaciones médicas significativamente diferentes, y cada proyecto tiene una base de clientes potencialmente diferentes de forma significativa.
 - (c) Por consiguiente, el valor razonable de los activos brutos adquiridos no se concentra en su totalidad de forma sustancial en un solo activo identificable o grupo de activos identificables similares. Por ello, el Comprador evalúa si el conjunto cumple los requerimientos mínimos para ser considerado un negocio de acuerdo con los párrafos 19A.4 a 19A.10.
- 19B.19 El conjunto adquirido de actividades y activos no tiene productos porque no ha comenzado a generar ingresos de actividades ordinarias. Por ello, el Comprador aplica los criterios del párrafo 19A.9. El Comprador concluye que esos criterios no se cumplen por las siguientes razones:
- (a) el conjunto no incluye una plantilla de trabajadores organizada; y

- (b) aunque el contrato que proporciona pruebas clínicas externalizadas puede dar acceso a una plantilla de trabajadores organizada que tiene la necesaria formación, conocimiento o experiencia de realización de los procesos necesarios para llevar a cabo las pruebas clínicas, dicha plantilla de trabajadores organizada no puede desarrollar o convertir los insumos adquiridos por el Comprador en productos. Las pruebas clínicas exitosas son una condición previa para elaborar productos, pero llevando a cabo esas pruebas no se desarrollarán o convertirán los insumos adquiridos en productos.

Por consiguiente, el Comprador concluye que el conjunto adquirido de actividades y activos no es un negocio.

Sección 20

Arrendamientos

Se modifican los párrafos 20.1, 20.6 y 20.12. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

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 Especiales*);
 - (b) los acuerdos de licencia para conceptos 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) la ~~medición~~ **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 ~~11.51(f)~~ **12.3(f)**]; y
 - (f) los arrendamientos operativos que son onerosos.
- 20.2 Esta sección se aplicará a los acuerdos que transfieren el derecho de uso de activos, incluso en el caso de que el arrendador quede obligado a suministrar servicios de cierta importancia en relación con la operación o el mantenimiento de estos activos. Esta sección no se aplicará a los acuerdos que tienen la naturaleza de contratos de servicios, pero no transfieren el derecho a utilizar activos desde una de las contrapartes a la otra.
- 20.3 Ciertos acuerdos, tales como algunos de subcontratación, los contratos de telecomunicaciones que proporcionan derechos sobre capacidad y los contratos de compra obligatoria, no toman la forma legal de un arrendamiento, pero transmiten derechos de utilización de activos a cambio de pagos. Estos acuerdos son en esencia arrendamientos de activos y deben contabilizarse según lo establecido en esta sección.

Clasificación de los arrendamientos

- 20.4 Un arrendamiento se clasificará como financiero cuando transfiera sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad. Un arrendamiento se clasificará como operativo si no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad.
- 20.5 Si un arrendamiento es un arrendamiento financiero u operativo depende de la esencia de la transacción y no de la forma del contrato. Ejemplos de situaciones que, 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 lo suficientemente inferior al **valor razonable**, en el momento en que la opción sea ejercitable, para que al inicio del arrendamiento se prevea con razonable certeza que tal opción se ejercitará;
 - (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 son asumidas por el arrendatario;
 - (b) las ~~ganancias~~ ~~ganancias~~ o pérdidas procedentes de fluctuaciones en el **valor residual** del activo arrendado repercuten en el arrendatario (por ejemplo, en la forma de un descuento en el arrendamiento que iguale al producido de la venta del activo al final del contrato); y
 - (c) el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo periodo, con unos pagos por arrendamiento que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.
- 20.7 Los ejemplos e indicadores contenidos en los párrafos 20.5 y 20.6 no son siempre concluyentes. Si resulta claro, por otras características, que el arrendamiento no transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad, se clasificará como operativo. Por ejemplo, este podría ser el caso si, al término del arrendamiento, se transfiere la propiedad del activo al arrendatario por un pago variable que sea igual a su valor razonable en ese momento, o si existen cuotas contingentes como consecuencia de los cuales el arrendatario no tiene sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad.
- 20.8 La clasificación de un arrendamiento se hace a su inicio y no se cambia durante su plazo salvo que el arrendatario y el arrendador acuerden cambiar las cláusulas del arrendamiento (distintas de su simple renovación), 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 Sección 18 *o la Sección 19 Combinaciones de Negocios y Plusvalía*. 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 de presentación** 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) entre uno y 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 son aplicables 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 de 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 de tiempo de 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 los importes por pagar según el arrendamiento divididos en 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) entre uno y 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 mantenga en arrendamiento financiero 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 un patrón que refleje una tasa de rendimiento periódica constante sobre la inversión financiera neta del arrendador 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) la ganancia o pérdida equivalente al resultado de la venta directa del activo arrendado, a precios normales de venta, reflejando cualesquiera descuentos aplicables por volumen o comerciales; 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 restringirá 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 sobre 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) entre uno y cinco años; y
 - (iii) más de cinco años.
 - (b) Los ingresos financieros no acumulados (o no devengados).
 - (c) El importe de los valores residuales no garantizados descontados reconocidos 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 escala, 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 de forma que se incrementen 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 en 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) entre uno y 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

Se modifican los párrafos 21.1 y 21.2. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Alcance de esta sección

- 21.1 Esta sección se aplicará a todas las **provisiones** (es decir, ~~pasivos pasivos~~ de cuantía o vencimiento inciertos), **pasivos contingentes** y **activos contingentes**, excepto a las provisiones tratadas en otras secciones de esta Norma. Éstas incluyen las provisiones relacionadas con:
- (a) **Arrendamientos** (Sección 20 *Arrendamientos*). No obstante, esta sección trata los **arrendamientos operativos** que pasan a ser onerosos.
 - (b) ~~contratos de construcción~~ (Sección 23 ~~Ingresos de Actividades Ordinarias~~) **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 de construcción 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 **adquirente** en una **combinación de negocios** (Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía*).
- 21.2 Los requerimientos de esta sección no se aplicarán a los **contratos pendientes de ejecución** ~~contratos pendientes de ejecución~~, a menos que sean **contratos de onerosos**. Los contratos pendientes de ejecución son aquéllos 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.

Se añade una nota a pie de página al párrafo 21.4 y al párrafo 21.6A (el párrafo 21.6A se presentaba anteriormente como párrafo 21A.3). El nuevo texto está subrayado.

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) sea **probable** (es decir, exista mayor posibilidad de que ocurra que de lo contrario) que la entidad tenga que desprenderse de recursos que comporten beneficios económicos, para liquidar la obligación; y
 - (c) el importe de la obligación pueda ser estimado de forma fiable.⁴

⁴ En esta sección se utiliza el término provisión de una manera que difiere en algunos aspectos de la definición de pasivo 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 incorporen beneficios económicos.

- 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 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. 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 éstas, 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 éste.

Se modifica el párrafo 21.8. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

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 una población 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 de la ~~medición~~ medición de una provisión, las ~~ganancias~~ ganancias procedentes por disposiciones esperadas de activos.
- 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 **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.

Se modifica el párrafo 21.12. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

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 ~~en el caso de las provisiones~~ para pasivos contingentes asumidos en una de una adquirida en una combinación de negocios (véase el párrafo 19.10J ~~párrafos 19.20 y 19.21~~) El párrafo 21.15 requiere revelar la existencia de 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 ningún activo contingente como 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 tipo de provisión, una entidad revelará lo siguiente:
- (a) una conciliación mostrando:
 - (i) el importe en libros al principio y al final del periodo;
 - (ii) las adiciones durante el periodo, incluyendo los ajustes que resultan 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 que han sido objeto de reversión en el periodo.
 - (b) una breve descripción de la naturaleza de la obligación, así como el importe y el calendario previstos de los pagos resultantes;
 - (c) una indicación acerca de las incertidumbres relativas al importe o al calendario de las salidas de esos recursos; y
 - (d) el importe de cualquier eventual reembolso, informando además de la cuantía de los activos que hayan sido reconocidos para recoger los eventuales reembolsos esperados.

No se requiere información comparativa para los periodos anteriores.

Información a revelar sobre pasivos contingentes

- 21.15 A menos que la posibilidad de una salida de recursos para liquidarla sea remota, la entidad revelará, para cada tipo de pasivo contingente en la fecha de presentación, una breve descripción de la naturaleza de este y, cuando fuese posible:
- (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.

Se modifican el título del apéndice de la Sección 21 y los párrafos 21A.7 y 21A.9. Se eliminan los párrafos 21A.3, 21A.5 y los encabezamientos sobre los párrafos 21A.3 y 21A.5 (el párrafo 21A.3 se presenta ahora como párrafo 21.6A). El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Apéndice a la Sección 21

Ejemplos ilustrativos ~~Guía para el reconocimiento y la medición de provisiones~~

Este ~~apéndice~~ Apéndice acompaña a la Sección 21, pero no forma parte de esta. Ilustra la aplicación de ~~proporciona una guía para aplicar~~ los requerimientos de la Sección 21 al reconocer y medir las provisiones.

Todas las entidades en los ejemplos de este ~~apéndice~~ Apéndice tienen el 31 de diciembre como fecha de presentación. En todos los casos se supone que puede hacerse una estimación fiable de todas las salidas de recursos esperadas. En algunos ejemplos, las circunstancias que se describen pudieran haber producido pérdidas por deterioro del valor de los activos, pero este aspecto no se trata en los ejemplos. Cuando el efecto del valor temporal del dinero es material o tiene 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 de éste. 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 ~~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.~~

~~Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que obliga—Una obligación implícita de una 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 éstas, 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; y~~
- (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 éste.~~

~~Conclusión—Una entidad reconocerá una provisión por costos de reestructuración únicamente cuando tenga una obligación legal o implícita, en la fecha sobre la que se informa, de realizar la reestructuración.~~

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, con mayor probabilidad de que ocurra que de lo contrario) que se presenten algunas reclamaciones en el periodo de garantía.

Obligación presente como consecuencia de un suceso pasado que obliga—El suceso que 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, los productos se venden 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 requieren reparaciones menores que cuestan el 30% del precio de venta; y el 4% de los productos vendidos requieren reparaciones importantes o sustitución 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	4.600	7%	0,8163	3.755

	u. m.			(al 7% para 3 años)	
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 ~~Un almacén de venta al detalle tiene la política de reembolsar las ventas a los clientes que no estén satisfechos con ellas, incluso en los casos en los que no hay obligación legal de hacerlo. Esta práctica de reembolso a voluntad del cliente es ampliamente conocida.~~

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

~~Una salida de recursos que incorporan beneficios económicos en su liquidación—Probable, puesto que una proporción de los productos se devuelven para su reembolso.~~

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

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

- 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 ~~en la fecha sobre la que se informa.~~

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) a 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) a 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 31 de diciembre de 20X2~~ y el gasto se reconocerá en resultados. 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

Se modifican los párrafos 22.1 a 22.3, 22.8, 22.15 y 22.16. Se eliminan el párrafo 22.19 y el encabezamiento sobre el párrafo 22.19 (los requerimientos del párrafo 22.19 se presentan ahora en el párrafo 9.20A). El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Alcance de esta sección

- 22.1 Esta Sección establece los principios para clasificar los **instrumentos financieros** como ~~pasivos 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) Las participaciones en **subsidiarias, asociadas y ~~negocios~~-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 Negocios*~~ *Acuerdos Conjuntos*.
 - (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 contratos por contraprestaciones contingentes en una combinación de negocios (véase la Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía*). Esta exención se aplicará solo a la adquirente.~~
 - (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 Patrimonio es la participación residual en los **activos** de una entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. A efectos de esta sección un, ~~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 a 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 del periodo**, 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 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 (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 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 aportaciones de socios de entidades cooperativas e instrumentos similares son patrimonio si:

- (a) la entidad tiene un derecho incondicional para rechazar el rescate de las aportaciones 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 por cobrar como una compensación al patrimonio en su **estado de situación financiera**, no como un activo;
 - (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, la 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~~^{22.15A} 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~~^{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 resulten aplicables determinarán cómo se presenta en el estado de situación financiera el incremento en el patrimonio que surge de la emisión de acciones u otros instrumentos de patrimonio. Por ejemplo, puede requerirse que el valor a la par (u otro valor nominal) de las acciones y el importe pagado en exceso del valor a la par se presenten de forma separada.

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

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

Capitalización de ganancias o emisiones gratuitas y división de acciones

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

Deuda convertible o instrumentos financieros compuestos similares

- 22.13 En la emisión de deuda convertible o de **instrumentos financieros compuestos** similares que contengan un componente de pasivo y un componente de patrimonio, una entidad distribuirá el producto entre el componente de pasivo y el componente de patrimonio. Para realizar la distribución, la entidad determinará primero el importe del componente de pasivo como el valor razonable de un pasivo similar que no tenga un componente de conversión o un componente de patrimonio asociado similar. La entidad distribuirá el

importe residual como el componente de patrimonio. Los costos de la transacción se distribuirán entre el componente de deuda y el componente de patrimonio sobre la base de sus valores razonables relativos.

- 22.14 La entidad no revisará la distribución en un periodo posterior.
- 22.15 En periodos posteriores a la emisión de los instrumentos, la entidad contabilizará el componente de pasivo de la forma siguiente:
- (a) De acuerdo con la Parte I de la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos* si el componente de pasivo cumple las condiciones del párrafo 11.9. 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 ~~12~~ *Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros* si el componente de pasivo cumple las condiciones del párrafo 11.9.

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~~ **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 en última instancia 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.

Participaciones no controladoras y transacciones en acciones de una subsidiaria consolidada

- ~~22.19 En los estados financieros consolidados, se incluirá en el patrimonio una participación no controladora en los activos netos de una subsidiaria. 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.~~

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 de la contabilización de deuda convertible por parte del emisor

Se modifica la introducción del apéndice de la Sección 22. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Este apéndice ~~El 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 de 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 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 1 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

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

Este es equivale 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 todavía de calcular esto 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.

Se modifica el título de la Sección 23. El nuevo texto está subrayado.

Sección 23

Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes

Se revisa la sección 23. Para facilitar la lectura, el texto revisado no ha sido subrayado.

Alcance de esta sección

- 23.1 Esta sección se aplica a todos los **contratos** con **clientes**, excepto:
- (a) los acuerdos de **arrendamiento** dentro del alcance de la Sección 20 *Arrendamientos*;
 - (b) **contratos de seguro**;
 - (c) los **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 no monetarios entre entidades en la misma línea de negocios hechos para facilitar ventas a clientes o clientes potenciales.
- 23.2 Un contrato con un cliente puede estar parcialmente dentro del alcance de este párrafo y parcialmente dentro del alcance de otros párrafos del apartado 23.1 (por ejemplo, un acuerdo de arrendamiento que incluya la prestación de servicios). Si la otra sección especifica cómo separar o medir inicialmente cualquier parte del contrato, la entidad deberá aplicar primero los requerimientos de separación o medición de esa sección. En caso contrario, la entidad aplicará esta sección para separar o medir inicialmente esas partes del contrato.

Modelo de reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias

- 23.3 Esta sección establece un modelo de reconocimiento de **ingresos de actividades ordinarias** para contabilizar los ingresos procedentes de contratos con clientes. El objetivo del modelo es que la entidad reconozca los ingresos de actividades ordinarias para representar la transferencia de bienes o servicios comprometidos a los clientes por un importe que refleje la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho a cambio de esos bienes o servicios. Para aplicar el modelo, una entidad deberá seguir los siguientes pasos:
- (a) Paso 1—Identificación del contrato (o contratos) con un cliente (véanse los párrafos 23.6 a 23.15);
 - (b) Paso 2—Identificación de los compromisos en el contrato (véanse los párrafos 23.16 a 23.40);
 - (c) Paso 3—Determinación del precio de la transacción (ver párrafos 23.41 a 23.60);
 - (d) Paso 4—Asignación del precio de la transacción a los compromisos en el contrato (véanse los párrafos 23.61 a 23.74); y
 - (e) Paso 5—Reconocimiento de los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) la entidad satisface un **compromiso** (véanse los párrafos 23.75 a 23.101).
- 23.4 Una entidad aplicará esta sección de forma congruente a los contratos con características similares y circunstancias parecidas.
- 23.5 Esta sección especifica la contabilización de un contrato individual con un cliente. Una entidad puede aplicar esta sección a una cartera de contratos (o compromisos) similares si la entidad espera razonablemente que el resultado de hacerlo no difiera significativamente del resultado de aplicar esta sección a los contratos (o compromisos) individuales dentro de esa cartera.

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

- 23.6 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 recupere la contraprestación a la que tiene derecho a cambio de los bienes o servicios que se van a transferir al cliente.
- 23.7 El criterio del párrafo 23.6(e) se cumple cuando el cliente tiene la capacidad y la intención de pagar la contraprestación a su vencimiento.
- 23.8 Si un contrato con un cliente cumple los criterios del párrafo 23.6 al inicio, solo se requiere una nueva evaluación si hay indicios de un cambio significativo en los hechos y circunstancias relevantes.
- 23.9 Si un contrato con un cliente no cumple los criterios del párrafo 23.6, la entidad reconocerá inicialmente cualquier contraprestación recibida del cliente como un **pasivo**, y continuará evaluando nuevamente el contrato hasta que se cumplan los criterios.
- 23.10 Una entidad reconocerá la contraprestación inicialmente contabilizada como pasivo de acuerdo con el párrafo 23.9 como ingreso de actividades ordinarias cuando:
- (a) el contrato está completo y se haya recibido toda, o casi toda, la contraprestación comprometida por el cliente y no es reembolsable; o
 - (b) el contrato se termina y la contraprestación recibida no es reembolsable.
- 23.11 Algunos contratos con clientes pueden no tener una duración fija o renovarse automáticamente de forma periódica. Una entidad aplicará esta sección a la duración del contrato (es decir, el periodo contractual) en el que las partes del contrato tienen derechos y obligaciones actuales exigibles, excepto para las opciones de renovación del contrato dentro del alcance del párrafo 23.36.

Combinación de contratos

- 23.12 Una entidad combinará dos o más contratos celebrados al mismo tiempo o casi al mismo tiempo con el mismo cliente (o **partes relacionadas** con el 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) el importe de la contraprestación a pagar en un contrato depende del precio o desempeño 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 los párrafos 23.16 a 23.24).

Modificaciones del contrato

- 23.13 La modificación de un contrato es un cambio en el alcance o en el precio (o en ambos) de un contrato que se aprueba por las partes. Una modificación del contrato crea nuevos derechos y obligaciones exigibles o cambia los derechos y obligaciones que ya existen.
- 23.14 Una entidad deberá contabilizar las modificaciones de los contratos de la siguiente manera:
- (a) Si los bienes o servicios restantes son distintos de los bienes o servicios transferidos en la fecha de la modificación del contrato o antes de ella, la entidad contabilizará la modificación del contrato como si se tratara de una rescisión del contrato existente y la creación de 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 existente que no se había reconocido como ingreso de actividades ordinarias; y
 - (ii) la contraprestación comprometida como parte de la modificación del contrato.
 - (b) Si los bienes o servicios restantes son distintos de los bienes o servicios transferidos en la fecha de la modificación del contrato o antes de ella, la entidad contabilizará la modificación del contrato como si se tratara de parte del contrato existente. El efecto que la modificación del contrato tiene sobre el precio de la transacción, y sobre la medida del progreso de la entidad hacia la completa satisfacción del compromiso, se reconocerá como un ajuste de los ingresos de actividades ordinarias en la fecha de la modificación del contrato (es decir, sobre una base acumulativa de recuperación).
- 23.15 Como alternativa al tratamiento establecido en el párrafo 23.14(a) y en lugar de rescindir el contrato existente, una entidad puede optar por contabilizar una modificación del contrato como un contrato separado si:
- (a) la modificación aumenta el alcance del contrato existente a causa de los bienes o servicios adicionales comprometidos que son distintos a los del contrato existente; y
 - (b) la modificación incrementa el precio del contrato existente en un importe de contraprestación que refleja el precio de venta independiente de la entidad de los bienes o servicios adicionales y cualquier ajuste apropiado a ese precio para reflejar las circunstancias de ese contrato.

Paso 2—Identificación de los compromisos del contrato.

- 23.16 Al inicio del contrato, una entidad evaluará los bienes y servicios comprometidos en un contrato con un cliente e identificará cada compromiso de transferencia de un bien o servicio distinto (o un conjunto de bienes o servicios distinto).
- 23.17 Si una entidad va a transferir una serie de bienes o servicios distintos que son sustancialmente iguales, la serie se contabilizará como un único compromiso si se cumplen los dos criterios siguientes:
- (a) cada bien o servicio distinto en la serie que la entidad se compromete a transferir al cliente cumpliría los criterios del párrafo 23.8 a satisfacer a lo largo del tiempo; y
 - (b) de acuerdo con los párrafos 23.88 a 23.93, el mismo método se utilizaría para medir el progreso de la entidad hacia la satisfacción completa del compromiso de transferir cada bien o servicio distinto de la serie al cliente.
- 23.18 Un contrato con un cliente generalmente señala de forma explícita los bienes o servicios que una entidad se compromete 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.
- 23.19 Los compromisos no incluyen las actividades que una entidad debe realizar para cumplir un contrato, a menos que esas actividades transfieran directamente un bien o servicio al cliente (por ejemplo, las actividades de preparación y las tareas administrativas que no transfieren un bien o servicio al cliente).

Distintos bienes o servicios

- 23.20 Un bien o servicio comprometido por una entidad a un cliente es distinto si se cumplen los dos criterios siguientes:
- (a) el cliente puede beneficiarse del bien o servicio en sí mismo o junto con otros recursos que están ya disponibles para él (es decir, el bien o servicio puede ser distinto); y
 - (b) la obligación de la entidad de transferir el bien o el servicio es independiente de otras obligaciones del contrato (véase el párrafo 23.23).
- 23.21 El criterio del párrafo 23.20(a) se cumple para los bienes o servicios que la entidad vende regularmente por separado.
- 23.22 A efectos de aplicar el criterio del párrafo 23.20(a), los recursos fácilmente disponibles son:
- (a) bienes o servicios vendidos por separado (por la entidad o por otra entidad); o
 - (b) bienes o servicios que 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.

- 23.23 El propósito del criterio del párrafo 23.20(b) es determinar si la naturaleza de la obligación de la entidad, en el contexto del contrato, es transferir el bien o servicio individualmente, en lugar de transferir un elemento o elementos combinados para los que el bien o servicio es un insumo. Los factores que indican que dos o más bienes o servicios comprometidos en el contrato son insumos de un elemento o elementos combinados y, por lo tanto, no son distintos incluyen, entre otros, los siguientes:
- (a) La entidad proporciona un servicio significativo para la integración de los bienes o servicios con otros bienes o servicios comprometidos en el contrato dentro de un grupo de bienes o servicios que representan el producto o productos combinados que el cliente ha contratado. En otras palabras, la entidad está utilizando los bienes o servicios como un recurso para producir o entregar el producto o productos combinados especificado por el cliente. Un producto o productos combinados pueden incluir más de una fase, elemento o unidad. Un ejemplo es un contrato de construcción cuando una entidad proporciona un servicio de integración (o de gestión de contratos) para gestionar y coordinar las distintas tareas de construcción necesarias para la construcción de un **activo**.
 - (b) Uno o más de los bienes o servicios modifican o personalizan, o son modificados o personalizados de forma significativa, por uno o más de los otros bienes o servicios comprometidos en el contrato. Un ejemplo es un contrato de software cuando una entidad se compromete a proporcionar un software existente y a personalizarlo, si el servicio de personalización lo modifica significativamente.
 - (c) Los bienes o servicios son altamente interdependientes o están fuertemente interrelacionados. En otras palabras, cada uno de los bienes o servicios está afectado de forma significativa por uno o más de los otros bienes o servicios del contrato. Por ejemplo, en algunos casos, dos o más bienes o servicios afectan de forma significativa el uno al otro porque una entidad no podría cumplir su compromiso transfiriendo cada uno de los bienes o servicios de forma independiente.
- 23.24 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, esto dará lugar a que la entidad contabilice todos los bienes o servicios de un contrato como un único compromiso.

Garantías

- 23.25 Una entidad puede ofrecer una garantía en relación con la venta de un producto (ya sea un bien o un servicio).
- 23.26 Si un cliente tiene la opción de adquirir una garantía por separado (es decir, existe la posibilidad de comprar el producto con o sin garantía), la garantía es distinta porque la entidad se compromete a prestar un servicio al cliente además del producto que tiene la funcionalidad descrita en el contrato. En esas circunstancias, una entidad contabilizará la garantía como un compromiso separado de acuerdo con los párrafos 23.16 a 23.24.
- 23.27 Si un cliente no tiene la opción de adquirir una garantía por separado, la entidad contabilizará la garantía de acuerdo con la Sección 21 *Provisiones y Contingencias*, a menos que:
- (a) la garantía es significativa para el contrato; y
 - (b) la garantía, o parte de ella, proporciona al cliente un servicio adicional al aseguramiento de que el producto cumple con las especificaciones acordadas.
- 23.28 Si se cumplen las condiciones del párrafo 23.27, el servicio que la garantía proporciona al cliente es un compromiso separado. Por ello, la entidad asignará el precio de la transacción al producto y al servicio. Si una garantía proporciona al cliente tanto un servicio como el aseguramiento de que el producto cumple con las especificaciones acordadas, pero una entidad no puede razonablemente contabilizar estos componentes por separado, la entidad contabilizará ambos componentes juntos como un único compromiso.

Pagos iniciales no reembolsables

- 23.29 En algunos contratos, una entidad cargará a un cliente un pago inicial no reembolsable en el comienzo del contrato o en un momento cercano a este. Algunos ejemplos son las tarifas de afiliación en los contratos de socios de gimnasios, las tarifas de establecimiento en algunos contratos de servicios y las tarifas iniciales en algunos contratos de suministro.
- 23.30 A menudo, una tarifa inicial no reembolsable está relacionada con una actividad que la entidad está obligada a realizar para cumplir el contrato, pero esa actividad no transfiere directamente un bien o un servicio al cliente. Si una tarifa inicial no reembolsable está relacionada con la transferencia de un bien o servicio, la entidad evaluará si debe contabilizar el bien o servicio como un compromiso separado de

acuerdo con los párrafos 23.16 a 23.24. En caso contrario, las tarifas iniciales no reembolsables se incluyen en el precio de la transacción y se asignan a los compromisos del contrato.

- 23.31 Una entidad puede cobrar una tarifa no reembolsable que da a los clientes la opción de renovar el contrato en condiciones similares. Estas opciones, que proporcionan a un cliente un derecho material o con importancia relativa identificado de acuerdo con el párrafo 23.32, se contabilizan de acuerdo con el párrafo 23.36, en lugar de como compromisos separados de acuerdo con los párrafos 23.16 a 23.24.

Opciones del cliente sobre bienes o servicios adicionales

- 23.32 En algunos contratos, se concede a los clientes la opción de adquirir bienes o servicios adicionales de forma gratuita o con un descuento. Si la opción proporciona al cliente un derecho material o que tiene importancia relativa que no recibiría sin celebrar ese contrato, la opción da lugar a un compromiso separado que se suma a los demás compromisos del contrato. Si se concede a los clientes la opción de adquirir bienes o servicios adicionales a un precio que refleje los precios de venta independientes de ese bien o servicio, la opción no proporciona al cliente un derecho material o que tiene importancia relativa y no da lugar a un compromiso separado.
- 23.33 Entre las opciones que pueden proporcionar un derecho material o con importancia relativa a los clientes se encuentran los incentivos de ventas, los créditos (o puntos) de premios a los clientes, las opciones de renovación de contratos u otros descuentos en bienes o servicios futuros.
- 23.34 Si una opción proporciona un derecho material o con importancia relativa a un cliente, este cliente está en efecto pagando a la entidad por adelantado por bienes o servicios futuros. En consecuencia, la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias cuando se transfieren esos bienes o servicios futuros o cuando expira la opción.
- 23.35 Una entidad contabilizará una opción que proporcione un derecho material o con importancia relativa a un cliente como un compromiso separado solo cuando el efecto de hacerlo sea significativo para la contabilidad del contrato individual.
- 23.36 Si se concede a un cliente una opción para renovar un contrato en condiciones similares (es decir, proporcionar bienes o servicios que sean similares a los bienes o servicios originales del contrato) y la opción proporciona al cliente un derecho material o con importancia relativa, una entidad no contabilizará la opción como un compromiso separado. En su lugar, una entidad deberá contabilizar un contrato que incluya dicha opción basándose en:
- (a) la duración prevista del contrato (es decir, incluyendo los periodos de renovación previstos); y
 - (b) la correspondiente contraprestación esperada (es decir, la contraprestación que la entidad espera recibir a cambio de los bienes o servicios que la entidad espera proporcionar).

Contraprestaciones del principal frente a contraprestaciones del agente

- 23.37 Cuando está involucrado un tercero en proporcionar bienes o servicios a un cliente, una entidad determinará si la naturaleza de su compromiso de proporcionar los bienes o servicios especificados por sí misma (es decir, la entidad actúa como principal) o bien en organizar que esos bienes o servicios se proporcionen por el tercero (es decir, la entidad actúa como un agente). Una entidad determinará si es un principal o un agente para cada compromiso en un contrato. Un bien o servicio especificado es un bien o servicio distinto (o un conjunto de bienes o servicios) a proporcionar al cliente (véanse los párrafos 23.20 a 23.24).
- 23.38 Una entidad es un principal si:
- (a) es la principal responsable del cumplimiento del compromiso de proporcionar el bien o servicio especificado, incluida la responsabilidad de la aceptabilidad del bien o servicio especificado (por ejemplo, la entidad tiene la responsabilidad principal de que el bien o servicio cumpla las especificaciones del cliente);
 - (b) obtiene el control del bien especificado como **inventario** antes de que se transfiera al cliente (por ejemplo, la entidad tiene riesgo de inventario antes de que el bien especificado se transfiera al cliente);
 - (c) obtiene antes el control del servicio especificado o el derecho al bien o servicio especificado:
 - (i) se transfiere al cliente; o
 - (ii) dirige a otra parte que actúa en nombre de la entidad para que preste el servicio al cliente.

Si no se aplica ninguna de las circunstancias de (a) a (c), la entidad es un agente.

- 23.39 Una entidad que sea principal reconocerá los ingresos de actividades ordinarias por el importe bruto de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho, a cambio del bien o servicio especificado transferido, en la medida que satisfaga su compromiso.
- 23.40 Una entidad que sea agente reconocerá los ingresos de actividades ordinarias por el importe de cualquier tarifa o comisión a la que la entidad espere tener derecho a cambio de organizar la provisión de los bienes o servicios especificados por la otra parte a medida que satisfaga su compromiso. El pago o comisión de una entidad puede ser el importe neto de la contraprestación que la entidad conserva después de pagar a la otra parte la contraprestación recibida a cambio de los bienes o servicios a proporcionar por esa parte.

Paso 3—Determinación del precio de la transacción.

- 23.41 Una entidad considerará los términos del contrato y sus prácticas tradicionales de negocio para determinar el precio de la transacción. El precio de la transacción es el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con cliente, excluyendo los importes recaudados en nombre de terceros (por ejemplo, algunos impuestos sobre las ventas).
- 23.42 A efectos de determinar el precio de la transacción, una entidad asumirá que los bienes o servicios se transferirán al cliente de acuerdo con el contrato existente y que el contrato no se cancelará, modificará o renovará, excepto en el caso de las opciones de renovación del contrato dentro del alcance del párrafo 23.36.

Contraprestación variable

- 23.43 Si la contraprestación comprometida en un contrato incluye un importe variable (por ejemplo, debido a algunos descuentos, rebajas, reembolsos, penalizaciones o primas por rendimiento), la entidad estimará el importe variable en el precio de la transacción que refleje el importe que se espera que sea exigible, determinado de acuerdo con los párrafos 23.44 a 23.50.
- 23.44 La entidad estimará primero el importe de la contraprestación variable utilizando uno de los siguientes métodos:
- (a) El valor esperado—el valor esperado es la suma de los importes ponderados según su probabilidad en un rango de importes de contraprestación posibles. Un valor esperado puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si una entidad tiene un gran número de contratos con características similares.
 - (b) El importe más probable—el importe más probable es el importe individual más probable en un rango de importes de contraprestaciones posibles (es decir, el desenlace individual más probable del contrato). El importe más probable puede ser una estimación apropiada del importe de la contraprestación variable si el contrato tiene solo dos desenlaces posibles (por ejemplo, una entidad logra una prima de desempeño o no la logra).
- 23.45 Una entidad aplicará un método congruente en todo el contrato al estimar el importe de la contraprestación variable. La información que utiliza una entidad para estimar el importe de la contraprestación variable sería habitualmente similar a la información que la gerencia de la entidad utiliza durante el proceso de oferta y propuesta, así como al establecer precios para los bienes o servicios comprometidos con el cliente.
- 23.46 Una entidad incluirá en el precio de la transacción una parte o la totalidad de un importe de contraprestación variable estimado de acuerdo con el párrafo 23.44 solo en la medida en que sea **altamente probable** que este importe sea exigible cuando se resuelva posteriormente la incertidumbre asociada a la contraprestación variable.
- 23.47 Al final de cada **periodo sobre el que se informa**, una entidad actualizará la estimación de la contraprestación variable incluida en el precio de la transacción para reflejar cualquier cambio relevante en las circunstancias. Una entidad contabilizará los cambios en la estimación del precio de la transacción de acuerdo con los párrafos 23.72 y 23.73.

Regalías basadas en las ventas o en el uso

- 23.48 Una entidad no aplicará los párrafos 23.44 a 23.47 a un canon basado en la venta o en el uso proporcionado a cambio de una licencia de propiedad intelectual cuando la licencia de propiedad intelectual sea el elemento único o predominante al que se refiera el canon. En su lugar, la entidad reconocerá los ingresos de

actividades ordinarias de dichos cánones cuando (o a medida que) se produzca el último de los siguientes sucesos:

- (a) tenga lugar la venta o el uso posterior; y
- (b) cuando (o a medida que) el compromiso al que se ha asignado una parte o la totalidad del canon basado en las ventas o en el uso ha sido satisfecho (o parcialmente satisfecho).

Pasivos por reembolsos

- 23.49 Si una entidad recibe una contraprestación de un cliente y espera devolverle una parte o la totalidad de esa contraprestación, la entidad reconocerá como pasivo por devolución el importe de la contraprestación que la entidad espera razonablemente devolver al cliente. Por ejemplo, las condiciones de un contrato de servicios de precio fijo pueden requerir que el cliente pague por adelantado y le proporcionen un reembolso total del importe pagado si no está satisfecho con el servicio en cualquier momento. Al final de cada periodo sobre el que se informa, la entidad actualizará la estimación del pasivo por reembolso (y el precio de la transacción) para reflejar cualquier cambio relevante en las circunstancias. Una entidad contabilizará los cambios en la estimación del precio de la transacción de acuerdo con los párrafos 23.72 y 23.73.
- 23.50 Para contabilizar un pasivo por reembolso relacionado con una venta con derecho a devolución, una entidad aplicará os párrafos 24.51 a 23.56.

Venta con derecho a devolución

- 23.51 En algunos contratos, una entidad transfiere el control de un producto a un cliente y también le concede el derecho a devolver el producto por varias razones (tales como insatisfacción con el producto) y recibe cualquier combinación de lo siguiente:
- (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; y
 - (c) cambiarlo por otro producto.
- 23.52 Los intercambios por los clientes de un producto por otro del mismo tipo, calidad, condición y precio (por ejemplo, un color o talla por otro) no se consideran devolución a efectos de la aplicación de los requerimientos de los párrafos 23.53 a 23.56.
- 23.53 Para contabilizar la transferencia de productos con un derecho de devolución (y para algunos servicios que se proporcionan sujetos a reembolso), una entidad reconocerá lo siguiente:
- (a) ingresos de actividades ordinarias solo para los productos que se espera que no sean devueltos;
 - (b) un pasivo de reembolso por la contraprestación recibida (o por cobrar) por los productos que se espera que sean devueltos; y
 - (c) un activo de reembolso, clasificado como inventario, para los productos que se espera que sean devueltos (y el correspondiente ajuste del costo de las ventas).
- 23.54 Para determinar el importe de la contraprestación que debe reconocerse de acuerdo con el párrafo 23.53(a), la entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias solo en la medida en que sea altamente probable que los productos no sean devueltos. El importe de la contraprestación recibida (o por cobrar) que no se reconozca como ingreso de actividades ordinarias se reconocerá como pasivo por reembolso de acuerdo con el párrafo 23.53(b).
- 23.55 Un activo de reembolso reconocido por una entidad de acuerdo con el párrafo 23.53(c) se medirá inicialmente por el anterior **importe en libros** del producto (por ejemplo, el inventario), menos:
- (a) cualquier costo previsto para recuperar esos productos; y
 - (b) las estimaciones de las posibles disminuciones del valor de esos productos para la entidad (por ejemplo, debido a daños, obsolescencia o disminución de los precios de venta).
- 23.56 Al final de cada periodo sobre el que se informa, la entidad actualizará su evaluación de los productos que se espera que sean devueltos. La entidad:
- (a) reconocerá los cambios en el importe de los ingresos de actividades ordinarias reconocidos como ajustes del pasivo por reembolso, y viceversa; y
 - (b) reconocerá los ajustes del activo reconocido para los productos que se espera que sean devueltos en el costo de las ventas.

- 23.57 Los contratos en los que un cliente puede devolver un producto defectuoso a cambio de uno que funcione se evaluarán de acuerdo con las guías sobre garantías de los párrafos 23.25 a 23.28.

Valor temporal del dinero

- 23.58 Si el pago se difiere más allá de las condiciones comerciales normales, el acuerdo constituye una operación de financiación (véase el párrafo 11.13). La entidad ajustará el importe comprometido de la contraprestación por los efectos del valor temporal del dinero y reconocerá los ingresos por intereses de acuerdo con la sección 11. La entidad presentará los ingresos por intereses por separado de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes.
- 23.59 Una entidad no necesita ajustar el importe comprometido de la contraprestación por los efectos del valor temporal del dinero si la entidad espera, al inicio del contrato, que el periodo entre el momento en que la entidad transfiere el bien o servicio comprometido a un cliente y el momento en que el cliente paga por ese bien o servicio será de un año o menos.

Contraprestación distinta al efectivo

- 23.60 Para determinar el precio de la transacción para contratos en los que un cliente compromete una contraprestación en una forma distinta al **efectivo**, una entidad medirá la contraprestación distinta al efectivo (o compromiso de contraprestación distinta al efectivo) al **valor razonable**. Si una entidad no puede estimar de forma razonable el valor razonable de la contraprestación distinta al efectivo, la entidad medirá dicha contraprestación de forma indirecta por referencia al precio de venta independiente de los bienes o servicios comprometidos con el cliente (o clase de cliente) a cambio de la contraprestación.

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

- 23.61 Una entidad asignará el precio de la transacción a cada compromiso identificado en el contrato sobre la base de un precio de venta independiente relativo de acuerdo con los párrafos 23.63 a 23.67, a menos que asigne descuentos o importes variables sobre una base alternativa de acuerdo con los párrafos 23.68 a 23.71.
- 23.62 Los párrafos 23.63 a 23.71 no se aplican si:
- (a) un contrato contiene un único compromiso; o
 - (b) todos los compromisos en un contrato se satisfacen en el mismo momento de acuerdo con el párrafo 23.83.

Sin embargo, el párrafo 23.71 se aplica si una entidad contabiliza una serie de bienes o servicios distintos como un único compromiso de acuerdo con el párrafo 23.17 y la contraprestación comprometida en el contrato incluye un importe variable.

Asignación basada en precios de venta independientes

- 23.63 Una entidad determinará el precio de venta autónomo al inicio del contrato del bien o servicio distinto subyacente a cada compromiso en el contrato y asignará el precio de la transacción en proporción a esos precios de venta autónomos.
- 23.64 El precio de venta autónomo es el precio al que una entidad vendería un bien o servicio comprometido en el contrato por separado a un cliente. 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.
- 23.65 Si un precio de venta independiente no es directamente observable, la entidad deberá estimarlo. Al estimar un precio de venta independiente, la entidad deberá tener en cuenta toda la información que esté razonablemente disponible para la entidad, 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.
- 23.66 Los métodos de estimación adecuados incluyen, entre otros, los siguientes:
- (a) Enfoque de evaluación del mercado ajustado—una entidad podría evaluar el mercado en el que vende los bienes y servicios y estimar el precio que un cliente en dicho mercado estaría dispuesto

a pagar por ellos. Ese enfoque puede también incluir la referencia a los precios que los competidores de la entidad han asignado a bienes o servicios similares y el ajuste de esos precios, según sea necesario, para reflejar los costos y márgenes de la entidad.

- (b) Costo esperado más un enfoque de margen: una entidad podría prever sus costos esperados de transferir el bien o servicio comprometido a un cliente y luego agregar un margen apropiado para ese bien o servicio.
 - (c) Enfoque residual: solo si el precio de venta autónomo de un bien o servicio es muy variable o incierto, la entidad puede estimar el precio de venta autónomo por referencia al precio total de la transacción menos la suma de los precios de venta autónomos observables o estimados de otros bienes o servicios comprometidos en el contrato.
- 23.67 Al estimar el precio de venta independiente para la opción de un cliente de adquirir bienes o servicios adicionales identificados de acuerdo con los párrafos 23.32 a 23.36, una entidad reflejará el descuento que el cliente obtendría al ejercer la opción, ajustado para ambos:
- (a) cualquier descuento que el cliente recibiría sin ejercer la opción; y
 - (b) la probabilidad de que la opción sea ejercida.

Asignación de un descuento

- 23.68 Un cliente recibe un descuento si la suma de los precios de venta independientes de los bienes o servicios comprometidos en el contrato supera la contraprestación comprometida.
- 23.69 La entidad asignará un descuento a todo el contrato sobre la base de un precio de venta independiente relativo, a menos que esta base no represente el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente. En ese caso, la entidad asignará el descuento utilizando un método que refleje dicho importe.

Asignación de la contraprestación variable

- 23.70 Una entidad asignará la contraprestación variable en el precio de una transacción todo el contrato sobre la base de un precio de venta independiente relativo, a menos que esta base no represente el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente. En ese caso, la entidad asignará la contraprestación variable utilizando un método que refleje dicho importe.
- 23.71 Una entidad asignará la contraprestación variable en el precio de una transacción a todos los bienes o servicios distintos comprometidos en una serie de bienes o servicios distintos que formen parte de un único compromiso de acuerdo con el párrafo 23.17, a menos que esta base no represente el importe de la contraprestación a la que la entidad espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos con el cliente. En ese caso, la entidad asignará la contraprestación variable utilizando un método que refleje dicho importe.

Cambios en el precio de la transacción

- 23.72 Tras el inicio del contrato, la estimación de la entidad sobre el importe de la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de la transferencia de bienes o servicios puede cambiar. Por ejemplo, una entidad actualiza su estimación de la contraprestación variable incluida en el precio de la transacción para reflejar cualquier cambio relevante en las circunstancias.
- 23.73 Para contabilizar los cambios en la estimación del precio de la transacción, una entidad asignará cualquier cambio a los compromisos en el contrato sobre la misma base que al inicio de este. Por consiguiente, una entidad no reasignará el precio de la transacción para reflejar los cambios en los precios de venta independientes después del inicio del contrato. Los importes asignados a un compromiso que ha sido satisfecho se reconocerán como ingresos de actividades ordinarias, o como una reducción de los ingresos de actividades ordinarias, en el periodo en el que cambie la estimación del precio de la transacción.
- 23.74 Un cambio en el precio de la transacción como resultado de una modificación del contrato surge de una negociación separada y posterior entre las partes del contrato que cambia los derechos y obligaciones ejecutables de esas partes. Dicho cambio se contabilizará de acuerdo con los párrafos 23.13 a 23.15.

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

- 23.75 Una entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias cuando (o a medida que) la entidad satisfaga un compromiso de transferir un bien o servicio o un conjunto de bienes o servicios a un cliente. Un bien o servicio se transfiere cuando (o a medida que) el cliente obtiene el control de ese bien o servicio.
- 23.76 Para cada compromiso identificado de acuerdo con los párrafos 23.16 a 23.24, una entidad determinará al inicio del contrato si el compromiso se satisface a lo largo del tiempo (de acuerdo con los párrafos 23.78 a 23.82) o se satisface en un momento dado (de acuerdo con los párrafos 23.83 a 23.87).
- 23.77 Los bienes o servicios son activos, incluso si solo lo son de forma momentánea, cuando se reciben y utilizan (como en el caso de muchos servicios). El control de un activo se refiere a la capacidad de dirigir el uso y obtener sustancialmente todos los beneficios económicos restantes que puedan surgir del activo.

Compromisos satisfechos a lo largo del tiempo

- 23.78 Una entidad transfiere el control de un bien o servicio a lo largo del tiempo, y por lo tanto satisface un compromiso a lo largo del tiempo, si se cumple uno de los siguientes criterios:
- (a) el cliente recibe y consume los beneficios de la actuación de la entidad a medida que ésta la realiza (por ejemplo, servicios rutinarios o recurrentes como un servicio de limpieza);
 - (b) el trabajo que la entidad ha realizado hasta la fecha no necesitaría volver a realizarse sustancialmente si otra entidad cumpliera el resto del compromiso con el cliente (por ejemplo, un contrato de logística de carga);
 - (c) la actuación de la entidad crea o mejora un activo del que el cliente obtiene el control a medida que se crea o mejora el activo (por ejemplo, en el caso de un contrato de construcción en el que el cliente controla la obra en curso); o
 - (d) la actuación de la entidad crea un activo que no puede ser fácilmente redirigido a otro cliente y el cliente está obligado a compensar a la entidad por el trabajo realizado hasta la fecha (véanse los párrafos 23.79 a 23.82).
- 23.79 Un activo creado por la actuación de una entidad no puede ser fácilmente redirigido a otro cliente si:
- (a) para vender el activo en su estado final, la entidad reconocería una pérdida significativa o incurriría en costos significativos para reelaborar el activo (por ejemplo, si un activo fue altamente personalizado para un cliente en particular); o
 - (b) existen restricciones contractuales sustanciales que impiden a la entidad vender el activo a otro cliente durante la creación o mejora de ese activo (por ejemplo, si la entidad está legalmente obligada a vender el activo al cliente).
- 23.80 La evaluación de si un activo puede ser fácilmente redirigido a un cliente se realiza al inicio del contrato. La nueva evaluación de si un activo puede ser fácilmente redirigido a un cliente se producirá solo si hay una modificación del contrato que cambie sustancialmente el compromiso.
- 23.81 Una obligación de un cliente de compensar a una entidad por el trabajo realizado hasta la fecha puede surgir de los términos específicos del contrato o de las leyes que se aplican a dicho contrato. Existe una obligación de un cliente de compensar a la entidad si ésta tiene:
- (a) un derecho actual e incondicional al pago de los trabajos realizados hasta la fecha; o
 - (b) un derecho ejecutable para exigir o retener el pago por el trabajo realizado hasta la fecha si el contrato se rescindiera antes de su finalización por razones distintas al incumplimiento de la entidad de lo comprometido.
- 23.82 El importe que compensaría a una entidad por el trabajo realizado hasta la fecha sería un importe que se aproximara al precio de venta de los bienes o servicios transferidos hasta la fecha (por ejemplo, la recuperación del costo incurrido por la entidad para satisfacer el compromiso más un margen de beneficio razonable).

Compromisos satisfechos en un momento dado

- 23.83 Si un compromiso no se cumple a lo largo del tiempo, una entidad satisface el compromiso en un momento dado. Para determinar el momento en que un cliente obtiene el control de un activo comprometido, la

entidad deberá considerar los indicadores de la transferencia de control, que incluyen, pero no se limitan a, los siguientes:

- (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 23.86 a 23.87).

23.84 La existencia o ausencia de un indicador del párrafo 23.83 no determina si se ha transferido el control de un activo comprometido. Por ejemplo, una entidad puede retener la titularidad legal de un activo que controla un cliente como protección contra la falta de pago del cliente. Por el contrario, en un acuerdo de consignación, la otra parte (por ejemplo, un comerciante o distribuidor) tiene la posesión física de un producto que una entidad controla. Una entidad no reconocerá ingresos de actividades ordinarias en el momento de la entrega de un producto a un tercero si el producto entregado se mantiene en depósito.

23.85 Indicadores de que un acuerdo es un acuerdo de depósito incluyen, pero no se limitan a los siguientes:

- (a) el producto está controlado por la entidad hasta que ocurra un suceso especificado, tal como la venta del producto a un cliente del distribuidor o hasta que venza un periodo especificado;
- (b) la entidad es capaz de requerir la devolución del producto o transferirlo a un tercero (tal como otro distribuidor); y
- (c) el distribuidor no tiene una obligación incondicional de pagar el producto (aunque puede ser le puede requerir pagar un depósito).

Aceptación del cliente

23.86 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. Si un contrato incluye una cláusula de aceptación por parte del cliente, la entidad deberá considerar el efecto de la cláusula al evaluar cuándo el cliente obtiene el control del activo.

23.87 Si una entidad puede determinar objetivamente (es decir, determinar sobre la base de la información disponible para la entidad) que el control de un bien o servicio se ha transferido al cliente de acuerdo con las especificaciones acordadas en el contrato, entonces la aceptación del cliente es una formalidad que no afectaría a la determinación de la entidad de cuándo el cliente ha obtenido el control del bien o servicio. Sin embargo, si una entidad no puede determinar de forma objetiva que el bien o servicio proporcionado al cliente reúne las especificaciones acordadas en el contrato, entonces la entidad no podría concluir que el cliente ha obtenido el control hasta que la entidad reciba la aceptación del cliente.

Medición del progreso hacia la completa satisfacción de un compromiso

23.88 Para cada compromiso satisfecho a lo largo del tiempo, de acuerdo con los párrafos 23.78 a 23.82, la entidad reconocerá los ingresos de actividades ordinarias a lo largo del tiempo, midiendo su progreso hacia la completa satisfacción de ese compromiso.

23.89 Una entidad seleccionará un método para medir el progreso que represente el rendimiento de la entidad en la transferencia del control de los bienes o servicios comprometidos a un cliente (es decir, la satisfacción del compromiso). Una entidad aplicará un único método para medir el progreso de cada compromiso satisfecho a lo largo del tiempo y aplicará ese método de forma congruente a los compromisos similares que se encuentren en circunstancias parecidas.

23.90 Al final de cada periodo sobre el que se informa, una entidad volverá a medir su progreso hacia la completa satisfacción de un compromiso cumplido a lo largo del tiempo y actualizará su medida de progreso. Tales cambios en la medida del progreso de una entidad se contabilizarán como un cambio en la **estimación contable** de acuerdo con los párrafos 10.14C a 10.18.

23.91 Al determinar un método para medir el progreso, la entidad deberá considerar la naturaleza del bien o servicio que la entidad transferirá al cliente. Los métodos apropiados para medir el progreso incluyen métodos que reconocen los ingresos de actividades ordinarias basados en:

- (a) medidas del 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 (denominados métodos de 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 (denominados métodos de recursos).
- 23.92 Los métodos más comunes, y las circunstancias en las que pueden ser apropiados, incluyen:
- (a) un método de producto basado en el examen del trabajo realizado, cuando las encuestas proporcionan una medida objetiva del rendimiento de la entidad hasta la fecha;
 - (b) un método de producto basado en las unidades entregadas, cuando 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, cuando 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, cuando los esfuerzos o recursos de una entidad se gastan de manera uniforme a lo largo del periodo de ejecución; y
 - (e) un método de recursos basado en los costos incurridos, cuando existe una relación entre los costos incurridos y la transferencia del control de los bienes o servicios a un cliente.
- 23.93 Si una entidad tiene derecho a una contraprestación de un cliente por un importe que se corresponde 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 puede reconocer los ingresos de actividades ordinarias por el importe al que tiene derecho a facturar.

Licencias

- 23.94 Una licencia establece los derechos de un cliente sobre la propiedad intelectual de una entidad (como las aplicaciones informáticas, la tecnología, las marcas, las patentes, las franquicias, la música y las películas cinematográficas).
- 23.95 Si un contrato con un cliente incluye un compromiso de conceder una licencia (o licencias) además de otros bienes o servicios, la entidad aplicará los párrafos 23.16 a 23.24 para identificar cada uno de los compromisos en el contrato. Si el compromiso de conceder una licencia no se distingue de los demás bienes o servicios en el contrato, la entidad aplicará los párrafos 23.75 a 23.87 para determinar si el compromiso (que incluye la licencia) se satisface a lo largo del tiempo o en un momento determinado. Si el compromiso de conceder una licencia es distinto de los demás bienes o servicios en el contrato, la entidad aplicará los párrafos 23.96 a 23.101 para determinar si el compromiso se satisface a lo largo del tiempo o se satisface en un momento dado.
- 23.96 Para determinar si el compromiso de conceder una licencia se satisface a lo largo del tiempo o se satisface en un momento dado, la entidad considerará si la naturaleza del compromiso de la entidad al conceder la licencia proporciona al cliente una de las dos cosas:
- (a) un derecho de acceso a la propiedad intelectual de la entidad, tal como evolucione a lo largo del periodo de licencia; o
 - (b) un derecho a utilizar la propiedad intelectual de la entidad, según se encuentre en el momento de concesión de la licencia.
- 23.97 Una licencia proporciona a un cliente un derecho de acceso a la propiedad intelectual de una entidad si ésta espera realizar actividades que:
- (a) afectará significativamente al beneficio que el cliente obtiene de la propiedad intelectual al cambiar la esencia de ésta; o
 - (b) podría afectar significativamente al beneficio que el cliente obtiene de la propiedad intelectual al exponerlo directamente a cualquier efecto positivo o negativo de esas actividades.
- 23.98 Las actividades esperadas de una entidad pueden estar incluidas en los términos de un contrato o surgir de aquellas actividades que el cliente espera razonablemente que la entidad realice. La evaluación de si una licencia proporciona a un cliente un derecho de acceso a la propiedad intelectual de una entidad no incluirá las actividades que den lugar a la transferencia de un bien o servicio al cliente, ya que esas actividades se producen.
- 23.99 Las actividades que cambian la esencia 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). Las actividades que exponen al cliente a los efectos positivos o negativos de esas actividades incluyen las actividades que apoyan o mantienen el valor de la propiedad intelectual (por ejemplo, las actividades en curso que mantienen el valor de la marca sobre la que el cliente tiene derechos).

- 23.100 Si se cumplen los criterios del párrafo 23.97, el compromiso de conceder una licencia se satisface a lo largo del tiempo porque un cliente recibe y consume los beneficios de la actuación de la entidad de proporcionar acceso a su propiedad intelectual a medida que ésta actúa. Una entidad aplicará los párrafos 23.88 a 23.93 para seleccionar un método apropiado para medir su progreso hacia la completa satisfacción de ese compromiso.
- 23.101 Si no se cumplen los criterios del párrafo 23.97, la licencia proporciona al cliente un derecho de uso de la propiedad intelectual de la entidad tal y como existe en el momento en que se concede la licencia. Entre los tipos de licencias que suelen proporcionar a los clientes un derecho de uso de la propiedad intelectual de una entidad se encuentran las licencias relativas a los programas informáticos, los compuestos biológicos o las fórmulas de los medicamentos y los contenidos de los medios de comunicación terminados (por ejemplo, las películas cinematográficas, los programas de televisión y las grabaciones musicales). Una entidad aplicará el párrafo 23.83 a 23.87 para determinar el momento concreto en el cual se transfiere la licencia al cliente. El ingreso de actividades ordinarias no puede reconocerse, en el caso de una licencia que proporciona un derecho a utilizar la propiedad intelectual, antes del comienzo de periodo durante el cual el cliente es capaz de utilizar y beneficiarse de ésta.

Costos del contrato

Costos de obtener un contrato

- 23.102 Una entidad puede incurrir en costos en su esfuerzo por obtener un contrato con un cliente. Una entidad reconocerá dichos costos como un activo si:
- (a) los costos no habrían sido incurridos por la entidad si no se hubiera obtenido el contrato (por ejemplo, una comisión de venta por pagar al obtener un contrato); y
 - (b) se espera recuperar los costos.
- 23.103 Si una entidad no puede identificar si los costos para obtener un contrato cumplen los criterios del párrafo 23.102 sin un costo o esfuerzo desproporcionado, la entidad reconocerá dichos costos como un **gasto** cuando se incurra en ellos.
- 23.104 Los costos de obtener un contrato en los que se habría incurrido independientemente de si se obtuvo el contrato o no, se reconocerán como un gasto cuando tengan lugar, a menos que sean explícitamente imputables al cliente, con independencia de si se ha obtenido o no dicho contrato.
- 23.105 Una entidad puede reconocer los costos para obtener un contrato que cumplan los criterios del párrafo 23.102 como un gasto cuando se incurra en ellos si el periodo de amortización de los activos que la entidad habría reconocido de otro modo es de un año o menos.

El costo del cumplimiento de un contrato

- 23.106 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*, la Sección 18 *Activos Intangibles distintos de la Plusvalía*).
- 23.107 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) los costos se relacionan directamente con un contrato o con un contrato anticipado que la entidad puede identificar específicamente (por ejemplo, los costos directos de un contrato específico anticipado);
 - (b) los costos generan o mejoran recursos de la entidad que se utilizarán para satisfacer (o para continuar satisfaciendo) compromisos en el futuro; y
 - (c) se espera recuperar los costos.
- 23.108 Un activo reconocido de acuerdo con el párrafo 23.107 da lugar a recursos que la entidad utilizará para satisfacer los compromisos futuros en el contrato. Por el contrario, los costos relacionados con los compromisos satisfechos (o parcialmente satisfechos) se reconocerán como gastos en el momento en que se produzcan, ya que esos costos están relacionados con el rendimiento pasado.

Medición posterior al reconocimiento

- 23.109 Tras el **reconocimiento** inicial, la entidad medirá los activos reconocidos de acuerdo con el párrafo 23.102 o 23.107 al costo menos la **amortización** acumulada y cualquier **pérdida por deterioro de valor acumulada**.
- 23.110 Un activo reconocido de acuerdo con el párrafo 23.102 o 23.107 se amortizará de acuerdo con el patrón de transferencia y reconocimiento de ingresos de actividades ordinarias de los bienes o servicios a los que se refiere el activo.
- 23.111 Si se ha reconocido un activo de acuerdo con el párrafo 23.102 o 23.107, la entidad seguirá la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos* para reconocer y medir el deterioro de valor del activo. Sin embargo, la entidad aplicará el párrafo 23.112 en lugar de los párrafos 27.11 a 27.20 para estimar el **importe recuperable** de dicho activo.
- 23.112 El importe recuperable de un activo reconocido de acuerdo con el párrafo 23.102 o 23.107 es:
- (a) el importe pendiente de la contraprestación que la entidad espera recibir a cambio de los bienes o servicios con los que se relaciona el activo; menos
 - (b) los costos relacionados directamente con la provisión de esos bienes o servicios y que no se han reconocido como gastos.
- 23.113 Al aplicar el párrafo 23.112(a), la entidad determinará el importe de la contraprestación que espera recibir ajustando el precio de la transacción por cualquier contraprestación recibida hasta la fecha y los efectos del riesgo crediticio del cliente.

Saldos del contrato

- 23.114 Cuando una de las partes de un contrato haya cumplido, una entidad presentará el contrato en el **estado de situación financiera** como un **activo del contrato** o un **pasivo del contrato**, dependiendo de la relación entre:
- (a) desempeño de la entidad en la transferencia de bienes o servicios al cliente; y
 - (b) el pago del cliente.
- 23.115 Si una entidad ha recibido una contraprestación (o la contraprestación es exigible) del cliente antes de que la entidad transfiera un bien o servicio al cliente, la entidad reconocerá un pasivo contractual cuando se realice el pago o el pago sea debido (lo que ocurra antes). Un pasivo del contrato es la obligación que tiene una entidad de transferir bienes o servicios a un cliente del que la entidad ha recibido ya una contraprestación (o el importe es exigible) del cliente. Cuando (o a medida que) la entidad transfiera esos bienes o servicios al cliente, dará de baja el pasivo del contrato (o la parte del pasivo del contrato que corresponda) y reconocerá los ingresos de actividades ordinarias, de acuerdo con los párrafos 23.75 a 23.93.
- 23.116 Si una entidad transfiere un bien o servicio a un cliente antes de que éste pague la contraprestación (o antes de que el pago sea exigible), la entidad reconocerá un activo por contrato, excluyendo cualquier importe presentado como cuenta por cobrar. Un activo del contrato es el derecho de una entidad a una contraprestación a cambio de bienes o servicios que la entidad ha transferido a un cliente, siempre que ese derecho esté condicionado a algo distinto del paso del tiempo (por ejemplo, que la entidad transfiera otros bienes o servicios comprometidos en el contrato). Cuando el cliente pague la contraprestación (o ésta sea exigible), la entidad dará de baja el activo del contrato. Una entidad evaluará el deterioro de valor de un activo contractual, y reconocerá cualquier pérdida por deterioro, de acuerdo con la Sección 11.
- 23.117 Una cuenta por cobrar es el derecho incondicional de una entidad a recibir una contraprestación. Un derecho a contraprestación no está condicionado si solo se requiere el paso del tiempo para que sea exigible el pago de esa contraprestación. Por ejemplo, una entidad reconocería una cuenta por cobrar si tiene un derecho presente al pago, aun cuando ese importe pueda estar sujeto a reembolso en el futuro.
- 23.118 Una entidad presentará por separado los activos contractuales y las cuentas por cobrar.

Derechos de clientes no ejercitados

- 23.119 Cuando una entidad recibe un pago inicial no reembolsable que da al cliente el derecho a recibir un bien o servicio en el futuro (por ejemplo, una tarjeta regalo), esto da lugar a un pasivo contractual. Sin embargo, los clientes pueden no ejercer todos sus derechos contractuales. Esos derechos no ejercidos se denominan, a menudo, ganancias por derechos de clientes no ejercidos.

- 23.120 Si una entidad espera tener derecho a un importe por una ganancia por derechos de clientes no ejercidos en un pasivo del contrato, reconocerá el importe esperado de dicha ganancia por derechos de clientes no ejercidos como ingreso de actividades ordinarias en proporción al patrón que siga el cliente cuando se le transfieran dichos bienes o servicios futuros. Si una entidad no espera tener derecho a un importe por una ganancia por derechos de clientes no ejercidos, reconocerá el importe esperado de la mencionada ganancia por derechos de clientes no ejercidos como ingreso de actividades ordinarias cuando la probabilidad de que el cliente ejerza sus derechos restantes pase a ser remota.

Información a Revelar

- 23.121 Una entidad revelará los ingresos de actividades ordinarias que haya reconocido de los contratos con clientes desglosados por categorías, mostrando por separado, como mínimo, los ingresos de actividades ordinarias procedentes de:
- (a) venta de bienes;
 - (b) la prestación de servicios;
 - (c) regalías;
 - (d) comisiones; y
 - (e) otros tipos significativos de ingresos procedentes de contratos con clientes.
- 23.122 A menos que los importes se presenten por separado en el **estado del resultado integral** mediante la aplicación de otras secciones de esta Norma, una entidad revelará el importe de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas (mediante la aplicación de la Sección 9) para el periodo sobre el que se informa sobre cualquier cuenta por cobrar o activo contractual que surja de los contratos de una entidad con clientes, que la entidad revelará por separado de las pérdidas por deterioro del valor de otros contratos para el periodo sobre el que se informa.
- 23.123 Una entidad revelará:
- (a) los saldos de apertura y cierre de las cuentas por cobrar, activos del contrato y pasivos del contrato procedentes de contratos con clientes, si no se presentan o revelan por separado;
 - (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; y
 - (c) ingresos de actividades ordinarias reconocidos en el periodo sobre el que se informa procedentes de compromisos satisfechos o parcialmente satisfechos en periodos anteriores (por ejemplo, cambios en las estimaciones de la contraprestación variable).
- 23.124 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 condiciones de pago significativas (por ejemplo, cuándo vence normalmente el pago, si el contrato incluye una operación de financiación y si el importe de la contraprestación es variable);
 - (c) las obligaciones de devolución, reembolso y otras obligaciones similares; y
 - (d) los tipos de garantías y obligaciones relacionadas.
- 23.125 En el caso de los compromisos que una entidad satisface a lo largo del tiempo, la entidad revelará los métodos que ha utilizado para reconocer los ingresos de actividades ordinarias—por ejemplo, una descripción de los métodos de producto o los métodos de recursos utilizados y la forma en que se aplican dichos métodos
- 23.126 Una entidad proporcionará una explicación cuantitativa o cualitativa de la importancia de los compromisos no satisfechos y de cuándo se espera que se satisfagan. Sin embargo, una entidad no necesita revelar dicha información para un compromiso si se cumple alguna de estas condiciones:
- (a) el compromiso es parte de un contrato que tiene una duración inicialmente esperada de un año o menos; o
 - (b) la entidad reconoce los ingresos de actividades ordinarias a partir de la satisfacción del compromiso de acuerdo con el párrafo 23.93.
- 23.127 Una entidad revelará:

- (a) los saldos de cierre de los activos reconocidos por los costos incurridos para obtener o cumplir un contrato con un cliente (de acuerdo con los párrafos 23.102 y 23.107), por categoría principal de activo (por ejemplo, costos para obtener contratos con clientes, costos de precontratos y costos de elaboración del contrato); y
 - (b) el importe de amortización y cualquier pérdida por deterioro de valor reconocida en el periodo sobre el que se informa.
- 23.128 Si una entidad opta por utilizar las opciones del párrafo 23.59 (no realizar ningún ajuste por el valor temporal del dinero) o del párrafo 23.105 (costos de obtención de un contrato), la entidad revelará este hecho.
- 23.129 Si una entidad reconoce los costos para obtener un contrato como gastos cuando se incurre en ellos porque es incapaz de identificar si esos costos cumplen los criterios del párrafo 23.102 sin un costo o esfuerzo desproporcionado, la entidad revelará ese hecho y las razones por las que la identificación de los costos que cumplen los criterios del párrafo 23.102 implicaría un costo o esfuerzo desproporcionado.

Sección 24

Subvenciones del Gobierno

Se modifica el párrafo 24.7. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

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 formas de ayuda gubernamental de las que la entidad se ha beneficiado directamente.
- 24.7 ~~A efectos de la información a revelar requerida en el párrafo 24.6(c),~~ Ayuda ~~ayuda~~ gubernamental es la acción diseñada por el gobierno con el propósito de suministrar beneficios económicos específicos a una entidad o un conjunto de entidades que cumplen las condiciones bajo criterios especificados. A efectos de la información a revelar requerida por el párrafo 24.6(c), los ejemplos ~~Ejemplos~~ incluyen el asesoramiento técnico o comercial gratuito ~~y la provisión de garantías y préstamos a tipos de interés nulos o bajos.~~

Sección 25

Costos por Préstamos

Se modifica el párrafo 25.1. El texto eliminado está tachado.

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 Básicos*;
 - (b) las cargas financieras con respecto a los **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

Se modifican los párrafos 26.1C y 26.1E. El nuevo texto está subrayado.

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 las 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.
- 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 de valor razonable del Glosario. Por lo tanto, 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 revaluación 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 se hubiesen recibido en una **transacción con pagos basados en acciones que se liquida con instrumentos de patrimonio**, o un pasivo si los bienes o servicios fueron adquiridos en una transacción con pagos basados en acciones que se liquida 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.

Se modifica el párrafo 26.6 y se añade una nota a pie de página al párrafo. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

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

- 26.5 Si los pagos basados en acciones concedidos a los empleados se consolidan inmediatamente, no se requerirá que el empleado complete un determinado periodo de servicio antes de que adquiera incondicionalmente el derecho sobre esos pagos basados en acciones. En ausencia de evidencia en contrario, la entidad supondrá que se han recibido los servicios prestados por el empleado 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 el empleado 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 el empleado durante el periodo de consolidación (irrevocabilidad) de la concesión, junto con el correspondiente incremento en el patrimonio o en los pasivos.⁵

Se modifican los párrafos 26.7 a 26.9 y 26.12. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

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 se liquidan con instrumentos de patrimonio, una entidad medirá los bienes o servicios recibidos y el correspondiente incremento en el patrimonio, al valor razonable ~~valor razonable~~ de los bienes o servicios recibidos, a menos que ese 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

⁵ En el resto de esta sección, todas las referencias a los empleados incluyen también a otras personas que prestan servicios similares.

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 (incluyendo terceros que proporcionen servicios similares), 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~~ ~~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~~ ~~condiciones para la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión relacionada con servicios~~ se da cuando la concesión de acciones o de opciones sobre acciones a un empleado está condicionada a que el empleado siga prestando sus servicios, en la entidad, a lo largo de un determinado periodo de tiempo. Ejemplos de **condiciones de rendimiento** ~~condiciones de irrevocabilidad relacionadas con el 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 referida al mercado**]. Las condiciones para la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión se contabilizarán de la forma siguiente:
- (a) Todas las condiciones para la consolidación (irrevocabilidad) de la concesión, relacionadas con el servicio de empleados o con una condición de rendimiento no referida al mercado, se tendrán en cuenta al estimar el número de instrumentos de patrimonio que se esperan consolidar. Posteriormente, 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 irrevocabilidad (consolidación) de la concesión relacionada con el servicio de los empleados o con una condición de rendimiento que no es de 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) Todas 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 utilizarán 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 resulte 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, o bien 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 ~~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.

Se añade el párrafo 26.14A. Se modifica el párrafo 26.15. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Transacciones con pagos basados en acciones que se liquidan 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 (consolidación) de la concesión. Las condiciones para la irrevocabilidad (consolidación) de la concesión se contabilizarán de la forma siguiente:

- (a) Todas las condiciones de irrevocabilidad (consolidación) de la concesión relacionadas con el servicio de los empleados o con una condición de rendimiento ajena al 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. Posteriormente, 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. Tanto las condiciones de irrevocabilidad (consolidación) de la concesión relacionada con el servicio de los empleados, como cualquier condición de rendimiento que no sea de mercado no serán tenidas en cuenta al estimar el valor razonable del pago basado en acciones que se liquida en efectivo en la fecha de la medición.
- (b) Las condiciones de mercado y las condiciones distintas de las necesarias para la irrevocabilidad de la concesión, 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 de presentación y en la fecha de la liquidación.

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; ~~o~~
- (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 la liquidación se refiere solo a una característica de liquidación en términos netos (véanse los párrafos 26.15A a 26.15C).

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.

Se añaden los párrafos 26.15A a 26.15C y el encabezamiento sobre el párrafo 26.15A. El nuevo texto está subrayado.

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 cuando 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 Como excepción a los requerimientos del párrafo 26.15, la transacción descrita en el párrafo 26.15A se clasificará en su totalidad como una transacción con pagos basados en acciones liquidada con instrumentos de patrimonio si:

- (a) se hubiera clasificado así en ausencia de la característica de liquidación por el neto; y
- (b) existe una obligación para la entidad, en virtud de las leyes o regulaciones fiscales, de retener un importe por la obligación fiscal de un empleado asociada a ese pago basado en acciones.

Una entidad que aplique este párrafo contabilizará la retención de acciones para financiar el pago a la autoridad fiscal con respecto a la obligación fiscal del empleado asociada al pago basado en acciones como una deducción del patrimonio, excepto en la medida en que el pago supere el valor razonable en la fecha de liquidación por el neto de los instrumentos de patrimonio retenidos.

26.15C 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.

Se modifica el párrafo 26.16. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Planes de grupo

26.16 Si una entidad concede un pago basado en acciones a los empleados de 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 ~~26.15C~~~~26.15~~, 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) expiradas durante el periodo;
 - (vi) vigentes al final del periodo; y
 - (vii) ejercitables 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 el resultado para el 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

Se modifican los párrafos 27.1, 27.9, 27.14, 27.25, 27.27 y 27.33. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

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** que estén dentro del alcance de la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos* o la Sección 12 *Otros Temas relacionados con los 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 Especiales*).
 - (f) **activos de contrato** y activos que surgen de los costos para obtener o cumplir un contrato ~~contratos de construcción~~ (véase la Sección 23 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*)

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 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 un efecto adverso 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 del activo, ~~su valor razonable menos 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 de un 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 deben 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 ~~El valor razonable menos los costos de venta es el importe que se puede obtener por la venta de un activo, en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, menos los costos de disposición (La Sección 12 Medición del Valor Razonable proporciona párrafos 11.27 a 11.32 proporcionan guías sobre la medición del valor razonable).~~

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 de la utilización continuada del activo y 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 falta de liquidez, 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; ni
 - (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 a la que una entidad no se ha comprometido todavía, o
 - (b) mejoras o aumentos del rendimiento de los activos.
- 27.20 La tasa (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) del 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.

Las 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

- 27.23 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 a su importe en libros. 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 de adquisición, entre cada una de las unidades generadoras de efectivo de la entidad **adquirente** ~~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** ~~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** ~~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 debe 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), o
 - (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 método del costo).
 - (c) plusvalía;
 - (d) **activos intangibles** distintos de la plusvalía;
 - (e) inversiones en **asociadas**; e
 - (f) Inversiones en **entidades controladas de forma conjunta** ~~negocios conjuntos~~.

Sección 28

Beneficios a los Empleados

Se modifica el párrafo 28.1. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

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 una entidad de rescindir el contrato de un empleado antes de la edad normal de retiro; o
 - (ii) la decisión del empleado de aceptar una oferta de beneficios ~~voluntariamente el despido~~ a cambio de la terminación de un contrato de empleo ~~esos beneficios~~.
- 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 aportaciones que se deben realizar según los servicios prestados hasta la **fecha sobre la que se informa**, 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**.

Se modifica el párrafo 28.4 y el encabezamiento sobre el párrafo 28.5. El texto eliminado está tachado.

Beneficios a los empleados a corto plazo

Ejemplos

- 28.4 Los beneficios a corto plazo a los empleados ~~generalmente~~ 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 ~~generalmente~~ 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.

Se modifica el párrafo 28.11. El nuevo texto está subrayado.

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 empleo se conocen como **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** y **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 sean 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 puede surgir indirectamente a través de un plan, de un mecanismo para hacer futuras aportaciones o de una relación entre una **parte relacionada** y la aseguradora. Si la entidad conserva esta obligación, legal o implícita, tratará el plan como un plan de 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.

Se modifican los párrafos 28.14, 28.15, 28.17, 28.18, 28.21 y 28.26. Se elimina el párrafo 28.19. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

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) ~~reconoce~~ el cambio neto en ese pasivo durante el periodo como el costo de sus planes de beneficios definidos durante el periodo (véase 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);
 - (b) el **valor razonable**, en la fecha de presentación, 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 ~~Los párrafos 11.27 a 11.32 proporcionan~~ 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 (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 su obligación por beneficios definidos sobre la base de un valor presente descontado. La 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 las jurisdicciones los países donde no exista un mercado amplio para estos títulos, se utilizarán las tasas de mercado (a la fecha sobre la que se informa) de los bonos emitidos por el gobierno. La moneda y el plazo de los bonos corporativos o gubernamentales deberán ser coherentes con la moneda y el periodo estimado para los pagos futuros.~~

Método de valoración actuarial

- 28.18 ~~Si~~ 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 una entidad no puede usar el método de la unidad de crédito proyectada para medir la obligación y el costo por los planes por beneficios definidos, sin hacer un costo o esfuerzo desproporcionado, podrá realizar las siguientes simplificaciones para medir su obligación por beneficios definidos con respecto a los empleados actuales:~~
- (a) ~~Ignorar los incrementos de los salarios futuros estimados (es decir, suponer que los salarios actuales se mantendrán hasta que se espere que los empleados actuales comiencen a recibir los beneficios post-empleo).~~
 - (b) ~~Ignorar los servicios futuros de los empleados actuales (es decir, suponer el cierre del plan para los empleados actuales así como para los nuevos).~~
 - (c) ~~ignorar 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 decir, suponer que todos los empleados actuales recibirán los beneficios post-empleo). Sin embargo, aún se necesitará considerar la mortalidad después de la prestación del servicio (es decir, la esperanza de vida).~~

~~Una entidad que aproveche las simplificaciones de medición anteriores debe, no obstante, incluir los beneficios consolidados y no consolidados en la medición de su obligación por 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 haga 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 ~~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 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, si todavía no están consolidados). ~~Los años anteriores de servicio del empleado a la fecha de consolidación (irrevocabilidad) de la concesión darán lugar a una obligación implícita porque, al final de cada periodo sucesivo sobre el que se informa, se reducirá la cantidad de servicio futuro a prestar por el empleado antes de pasar a tener derecho a los beneficios. 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.

Se modifica el párrafo 28.29. El texto eliminado está tachado.

Otros beneficios a los empleados a largo plazo

- 28.29 Otros beneficios a largo plazo para los empleados ~~generalmente~~ incluyen, por ejemplo:
- (a) las ausencias remuneradas a largo plazo, tales como vacaciones especiales tras largos periodos de vida activa o años sabáticos;
 - (b) los beneficios por largos periodos de servicio;
 - (c) los beneficios por invalidez de larga duración;
 - (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 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.

Se modifican los párrafos 28.34 y 28.37. Se añaden los párrafos 28.34A y 28.34B. Se elimina el párrafo 28.35. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Beneficios por terminación

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

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 ~~los beneficios por terminación como un pasivo y un gasto por beneficios por terminación en la primera de las siguientes fechas solo cuando la entidad se comprometa de forma demostrable:~~
- (a) cuando la entidad ya no pueda retirar la oferta de esos beneficios; y para rescindir el empleo de un empleado o grupo de empleados antes de la fecha normal de jubilación; o
 - (b) cuando la entidad reconozca los costos de una reestructuración que esté dentro del alcance de la Sección 21 Provisiones y Contingencias y que implique el pago de beneficios por terminación para dar lugar a una oferta realizada con el fin de fomentar las bajas voluntarias.
- 28.34A Para los 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) El momento en que el empleado acepta la oferta.
 - (b) El momento en que tenga efecto una restricción (por ejemplo, un requerimiento legal, contractual o de regulación u otra restricción) sobre la capacidad de la entidad para retirar la oferta. Este sería cuando se realiza la oferta, si la restricción existía en el momento de la oferta.
- 28.34B Para los beneficios por terminación por pagar como consecuencia de la decisión de una entidad de terminar el contrato de empleo de un empleado, la entidad ya no puede retirar la oferta cuando ha comunicado a los empleados afectados un plan de terminación que cumple todos los criterios siguientes:
- (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 Una entidad solo está comprometida de forma demostrable con una terminación cuando tiene un plan formal detallado para efectuarla y no existe una posibilidad realista de retirar la oferta.~~

Medición

- 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~~.

Se modifica el párrafo 28.38. El nuevo texto está subrayado.

Planes de grupo

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

Se modifican los párrafos 28.40, 8.41, 28.42 y el encabezamiento sobre el párrafo 28.42. Se añaden los párrafos 28.41A y 28.41E. Se elimina el párrafo 28.44. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

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 La entidad revelará el importe reconocido en el resultado del periodo como gasto en 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 para utilizar la contabilidad 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 en el caso de cualquier plan multi-patronal o estatal de beneficios definidos que se contabilice como un plan de aportaciones definidas de acuerdo con el párrafo 28.11, y en relación con el cual el párrafo 28.40 requiera información a revelar diferente, una entidad revelará la siguiente información sobre los planes de beneficios definidos (excepto en el caso de los planes de prestaciones definidas multipatronales que se contabilizan como planes de aportaciones definidas de acuerdo con el párrafo 28.11, para los que se aplican en cambio las informaciones del párrafo 28.40). Si una entidad tiene más de un plan de beneficios definidos, estas informaciones pueden ser reveladas sobre el conjunto de los planes, sobre cada plan por separado o agrupadas de la manera que se considere más útil:
- (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 utiliza cualquier simplificación del párrafo 28.19 para medir la obligación por beneficios definidos, revelará ese hecho y las razones por las que usar el método de la unidad de crédito proyectada para medir su obligación y el costo bajo un plan de beneficios definidos involucraría un esfuerzo o costo desproporcionado.
 - (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: los beneficios pagados y todos los demás cambios.
 - (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 de apertura y cierre del valor razonable de los activos del plan y de los saldos de apertura y cierre de cualquier derecho de reembolso reconocido como un activo, que muestre por separado, si procede:
 - (i) las aportaciones;

- (ii) los beneficios pagados; ~~y~~
- ~~(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) El costo total relativo a planes de beneficios definidos del periodo, revelando de forma separada los importes:~~
 - ~~(i) reconocidos en resultados como un gasto; e~~
 - ~~(ii) incluidos en el costo como un activo.~~
- (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) la rentabilidad real de los activos del plan; y~~
- (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 incremento de salario;
 - (iv) las tasas de tendencia de los costos médicos; y
 - (v) cualquier otro supuesto actuarial **material o que tenga importancia relativa** utilizado.

~~Las conciliaciones a que se refieren los apartados (e) y (f) no deben presentarse para los periodos anteriores. Una subsidiaria que reconozca y mida el gasto de beneficios a los empleados sobre la base de una distribución razonable del gasto reconocido del grupo (véase el párrafo 28.38) describirá, en sus estados financieros separados, su política para realizar la distribución, y revelará la información prevista en (a) a (k) para el plan como un conjunto.~~

28.41A Las conciliaciones a que se refieren los párrafos 28.41(e) y 28.41(f) no deben presentarse para los periodos anteriores.

28.41B Si una entidad tiene más de un plan de beneficios definidos, la información a revelar requerida por el párrafo 28.41 puede hacerse en total, por separado para cada plan, o en 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 los mismos términos y al mismo tiempo, o antes, que los estados financieros de la entidad.

28.41E Cuando lo requiera la Sección 21, la entidad revelará información sobre los pasivos contingentes derivados 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 ~~Cuando exista incertidumbre acerca del número de empleados que aceptarán una oferta de beneficios por terminación, existirá un **pasivo contingente**. La Sección 21 *Provisiones y Contingencias* requiere que la entidad revele información sobre sus pasivos contingentes, a menos que la posibilidad de salida de efectivo en la liquidación sea remota.~~

Sección 29

Impuesto a las Ganancias

Se modifica el párrafo 29.1. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

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 ~~negocio~~ acuerdo conjunto** tienen que pagar por repartos a la **entidad que informa** ~~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.

Se modifica el párrafo 29.6. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

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 fiscales del periodo actual y los periodos anteriores. Si el importe pagado, correspondiente al periodo actual y a los anteriores, excede el importe por pagar de esos periodos, la entidad reconocerá el exceso como un activo por impuestos corrientes.
- 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** ~~medición~~.

Se modifican los párrafos 29.13, 29.14, 29.16, 29.19, 29.24 y 29.26, y el encabezamiento sobre el párrafo 29.24. Se añaden los párrafos 29.16A y 29.19A. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Reconocimiento de impuestos diferidos

Principio de reconocimiento general

- 29.7 Es inherente al **reconocimiento** de un activo o un pasivo que la entidad que informa espere recuperar o cancelar, respectivamente, el importe en libros de ese activo o pasivo. Cuando sea probable que la recuperación o liquidación de ese importe en libros vaya a dar lugar a pagos fiscales futuros mayores (menores) de los que se tendrían si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, esta sección exige que la entidad reconozca un **pasivo (activo) por el impuesto diferido (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, pero no se reconocen 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**.
- 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 cualquier **diferencia temporaria imponible**, excepto en la medida en que éste 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 es una combinación de negocios; y
 - (ii) en el momento en que fue realizada no afectó 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 ~~negocios~~ 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 de la utilizada para determinar la ganancia contable. 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 es una combinación de negocios; y
- (b) en el momento en que fue realizada no afectó ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal.

Sin embargo, por las diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, y por participaciones en ~~negocios~~ acuerdos conjuntos, se reconocerá un activo por impuestos diferidos, de acuerdo con el párrafo 29.26.

29.16A Una entidad considera:

- (a) la medida en que es probable que se disponga de beneficios fiscales; y
- (b) 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. Existe una diferencia temporaria entre el importe en libros del pasivo y su base fiscal; la base fiscal del pasivo es habitualmente 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 pasadas o futuras.
- En tales circunstancias, se reconocerá un activo por impuestos diferidos en el periodo en que aparezcan las diferencias temporarias deducibles.
- 29.19 Cuando la cuantía de las diferencias temporarias imponibles, relacionadas con la misma autoridad fiscal y la misma entidad sujeta a impuesto sea insuficiente, solo se reconocerá un activo 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 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 las partidas imponibles que procedan de diferencias temporarias deducibles que se esperen 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 pertinentes.
- 29.19A La estimación de los probables beneficios fiscales futuros puede incluir la recuperación de algunos de los activos de una entidad por un importe superior a su valor en libros si existen pruebas suficientes de que es probable que la entidad lo consiga.
- 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 ~~negocios~~ 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 ~~negocios~~ 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 ~~negocios~~ 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 hasta su **importe recuperable**.

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, y con participaciones en ~~negocios~~ acuerdos conjuntos, excepto que se den conjuntamente las dos condiciones siguientes:

- (a) la controladora, inversor o parte de un acuerdo ~~en un negocio~~ 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 ~~negocios~~ 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.

Se modifica el párrafo 29.29. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

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 sobre la que se informa, 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 ~~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, se aplica al impuesto a las ganancias una tasa mayor o menor en función de 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.

Se añaden los párrafos 29.34A a 26.34D y el encabezamiento sobre el párrafo 29.34A. El nuevo texto está subrayado.

La incertidumbre frente a los tratamientos del impuesto a las ganancias

- 29.34A Puede no quedar clara 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:
- (a) si una entidad concluye que es 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 es 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 resultados; 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*.

Se modifican los párrafos 29.36 y 29.37. Se añade el párrafo 29.37A. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

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.

Separación entre partidas corrientes y no corrientes

- 29.36 Cuando una entidad presente activos corrientes o no corrientes y pasivos corrientes o no corrientes, como ~~clasificaciones~~ clasificaciones separadas en su estado de situación financiera no clasificará ningún activo (pasivo) por impuestos diferidos como activo (o pasivo) corriente.

Compensación

- 29.37 Una entidad compensará los activos por impuestos corrientes y los pasivos por impuestos corrientes, ~~o los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos~~, si y solo si tiene el derecho, exigible legalmente, de compensar los importes y puede demostrar sin ~~esfuerzo o costo desproporcionado~~ que tenga planes de liquidarlos en términos netos o de realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente.

- 29.37A Una entidad deberá compensar los activos por impuestos diferidos y los 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) la entidad puede demostrar que, en cada periodo futuro en el que se espera liquidar o recuperar importes significativos de pasivos o activos por impuestos diferidos, prevé liquidar los pasivos y activos por impuestos corrientes en términos netos o realizar los activos por impuestos corrientes y liquidar los pasivos por impuestos corrientes simultáneamente.

Si (b) implica costos o esfuerzos desproporcionados, la entidad no compensará los activos por impuestos diferidos ni los pasivos por impuestos diferidos.

Se modifican los párrafos 29.39 y 29.41. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

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 fiscales actuales y diferidas de las transacciones reconocidas y otros sucesos.
- 29.39 La entidad revelará por separado los principales componentes del gasto (ingreso) por impuestos. Estos componentes del gasto (ingreso) por impuestos pueden incluir:
- (a) el 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) por el impuesto relacionado con los cambios en las **políticas** y los **errores contables**, que se ha incluido en la determinación del **resultado del periodo**, de acuerdo con la Sección 10 ~~Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores~~ porque no ha podido ser contabilizado de forma retroactiva.
- 29.40 Una entidad revelará la siguiente información por separado:
- (a) Los impuestos corrientes y diferidos agregados relativos a las partidas que se reconocen como partidas de otro resultado integral.

- (b) El importe agregado 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) fiscal 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 habidos en la tasa o tasas impositivas aplicables, en comparación con las del periodo anterior sobre el que se informa;
 - (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 Si una entidad no compensa activos y pasivos por impuestos de acuerdo con el párrafo ~~29.37A~~ 29.37 porque no puede demostrar sin esfuerzo o costo desproporcionado que tiene previsto liquidarlos sobre una base neta o realizarlos de forma simultánea, la entidad revelará los importes que no han sido compensados y las razones por las que la aplicación del requerimiento involucraría esfuerzo o costo desproporcionado.

Sección 30

Conversión de Moneda Extranjera

Se modifican los párrafos 30.1, 30.5, 30.9, 30.11 y 30.25. Se añade el párrafo 30.8A. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

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 Parte II de la Sección 11 ~~42~~ *Otros Temas relacionados con los 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 una 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 proporcionar bienes o suministrar los servicios (con frecuencia será la moneda en la cual se denominen y liquiden estos 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 (emisión de instrumentos de deuda y **patrimonio**); y
 - (b) La moneda en que normalmente se conservan 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 y al decidir si su moneda funcional es la misma que la de la entidad que informa (en este contexto, la entidad que informa es la que tiene al negocio en el extranjero como su **subsidiaria**, sucursal, **asociada** o ~~negocio-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 inmediatamente disponibles para ser remitidos.
- (d) Si los flujos de efectivo de las actividades del negocio en el extranjero son suficientes para atender las obligaciones por deudas actuales y normalmente esperadas, sin que la entidad que informa tenga que poner fondos a su disposición.

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, cuando los importes por pagar o cobrar se denominan en una moneda extranjera; o
 - (c) aparte de eso, adquiere o dispone de **activos**, o incurre o liquida **pasivos**, denominados en una 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, si las tasas de cambio fluctúan de forma significativa, resultará inadecuado el uso de la tasa media 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.

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 una ~~ganancia~~ **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 les son relevantes. Por consiguiente, una vez se determina la moneda funcional, solo puede cambiarse si se modifican esas transacciones, sucesos y condiciones subyacentes. Por ejemplo, un cambio en la moneda que influya de forma determinante en los precios de venta de los bienes y servicios podría inducir un cambio en la moneda funcional de la entidad.
- 30.16 El efecto de un cambio de moneda funcional se contabilizará de forma prospectiva. En otras palabras, una entidad convertirá todas las partidas a la nueva moneda funcional utilizando la tasa de cambio en la fecha en que se produzca la modificación. Los importes convertidos resultantes para partidas no monetarias se tratarán como sus costos históricos.

Utilización de una moneda de presentación distinta de la moneda funcional

Conversión a la moneda de presentación

- 30.17 Una entidad puede presentar sus estados financieros en cualquier moneda (o monedas). Si la moneda de presentación difiere de la moneda funcional de la entidad, ésta convertirá sus partidas de ingresos y gastos y de **situación financiera** a la moneda de presentación elegida. Por ejemplo, cuando un grupo está formado por entidades individuales con monedas funcionales diferentes, las partidas de ingresos y gastos y la situación financiera de cada entidad se expresarán en una moneda común, de forma que puedan presentarse estados financieros consolidados.
- 30.18 Una entidad, cuya moneda funcional no se corresponda con la moneda de una economía hiperinflacionaria, convertirá sus resultados y situación financiera a una moneda de presentación diferente utilizando los siguientes procedimientos:
- (a) los activos y pasivos de cada estado de situación financiera presentado (es decir, incluyendo las cifras comparativas), se convertirán a la tasa de cambio de cierre en la fecha de ese estado de situación financiera;
 - (b) los ingresos y gastos para cada **estado del resultado integral** (es decir, incluyendo las cifras comparativas), se convertirán a las tasas de cambio en la fecha de la transacción; y
 - (c) todas las diferencias de cambio resultantes se reconocerán en otro resultado integral y presentarán como un componente de patrimonio. No se reclasificarán posteriormente al resultado del periodo.

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, si las tasas de cambio fluctúan de forma significativa, resultará inadecuado el uso de la tasa media 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 Cualquier **plusvalía** surgida por la adquisición de un negocio en el extranjero y cualesquiera ajustes del valor razonable a los **importes en libros** de los activos y pasivos que surgen en la adquisición de ese negocio en el extranjero, se tratarán como activos y pasivos del negocio en el extranjero. 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 los resultados 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 Básicos* y Sección 12; 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 que 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 haya producido un cambio en la moneda funcional, ya sea 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.

Sección 31

Hiperinflación

Se modifica el párrafo 31.13. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

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 en una moneda extranjera relativamente estable. además, las cantidades de moneda local obtenidas son invertidas inmediatamente para mantener su capacidad adquisitiva.
 - (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 sobre la que se informa**.
- 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 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 mantenido 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 los elementos no monetarios se contabilizan por su costo o por su costo menos la **depreciación**; por lo tanto, se expresan por los importes actuales 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.

Ganancias o pérdidas en la posición monetaria neta

- 31.13 En un periodo de inflación, una entidad que mantenga un exceso de activos monetarios sobre pasivos monetarios perderá poder adquisitivo, y una entidad con un exceso de pasivos monetarios sobre activos monetarios ~~ganará~~ ~~ganará~~ perderá poder adquisitivo en la medida en que esos activos y pasivos no estén vinculados 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 las ganancias o pérdidas de las partidas monetarias.

Sección 32

Hechos Ocurredos después del Periodo sobre el que se Informa

La Sección 32 no se modifica. Se incluye para facilitar la lectura.

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 publicación. 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 publicación, 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 debe 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 publicación. 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 publicación

- 32.9 La entidad revelará la fecha en que los estados financieros han sido autorizados para su publicación, así como quién ha dado esta 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 suceso; y
 - (b) una estimación de su efecto financiero, o un pronunciamiento sobre la imposibilidad de realizar tal estimación.
- 32.11 Los siguientes son ejemplos de sucesos no ajustados después del final del periodo sobre el que se informa que generalmente darían lugar a una revelación; las revelaciones reflejarán la información que se conozca después del final del periodo sobre el que se informa, pero antes de que se autorice la publicación 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 importante de producción;
 - (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 diferidos y corrientes;
 - (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

Se modifican los párrafos 33.2, 33.4, 33.9, 33.11 y 33.12, y el encabezamiento sobre el párrafo 33.5. Se añaden los párrafos 33.7A y 33.15. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Alcance de esta sección

- 33.1 Esta Sección requiere que una entidad incluya 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** ~~que prepara sus estados financieros (la entidad que informa):~~
- (a) Una persona, o un familiar cercano a 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 **entidad controlada de forma conjunta** ~~un negocio conjunto~~ de la otra entidad (o una asociada o **entidad controlada de forma conjunta** ~~un negocio conjunto~~ de un miembro de un grupo del que la otra entidad es miembro).
 - (iii) Ambas entidades son **entidades controladas de forma conjunta** ~~negocios conjuntos~~ de la misma tercera entidad.
 - (iv) Una entidad es **una entidad controlada de forma conjunta** ~~un negocio conjunto~~ 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** de 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 participantes~~ por el mero hecho de compartir el control conjunto sobre una entidad controlada de forma conjunta~~negocio conjunto~~;
 - (c) cualquiera de los siguientes, simplemente en virtud de sus relaciones normales con la entidad (aún cuando puedan afectar la libertad de acción de una entidad o participar en su proceso de toma de decisiones):
 - (i) suministradores 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 ellas.

Información a revelar

Información a revelar de las relaciones ~~controladora-~~ subsidiaria 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 la remuneración del personal clave de la gerencia total.

- 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 una 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 son adicionales a los contenidos en el párrafo 33.7, para revelar las remuneraciones 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.
- Estas transacciones pueden incluir las compras, ventas o transferencias de bienes o servicios; **arrendamientos**; garantías; y liquidaciones que haga 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 de la gerencia clave de la entidad o de su controladora (en conjunto); 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 estado** ~~(un gobierno nacional, regional o local)~~ que tenga control, control conjunto o influencia significativa sobre la entidad que informa; y
 - (b) otra entidad que sea una parte relacionada, porque el mismo **gobierno estado** ~~tiene control, o control conjunto o influencia significativa tanto sobre la entidad que informa como sobre la otra entidad.~~
- ~~Sin embargo, la entidad debe revelar, en todo caso, las relaciones controladora subsidiaria, tal como requiere el párrafo 33.5.~~
- 33.12 Los siguientes son ejemplos de transacciones que se revelarán si se han producido 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 realizadas entre partes relacionadas se han llevado a cabo en términos equivalentes a las de transacciones con independencia mutua entre las partes, a menos que dichos términos pueden ser justificados.
- 33.14 Una entidad podría revelar partidas de naturaleza similar de forma agregada, excepto cuando su revelación por separado sea necesaria para comprender 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 lo siguiente sobre las transacciones y los saldos pendientes relacionados a los que se refiere 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) En el caso de otras transacciones que sean colectivamente significativas, pero no individualmente, 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.

Se modifican los párrafos 34.2, 34.3 y 34.7. Se añaden los párrafos 34.2A y 34.2B. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

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**, 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 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, las plantas productoras no pueden medirse por separado de los productos que contienen sin costos o esfuerzos desproporcionados, esta sección se aplica a toda la planta.
- 34.2B Los siguientes elementos 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) cultivos anuales (por ejemplo, el maíz y el trigo)

Reconocimiento

- 34.3 Una entidad reconocerá un activo biológico o un ~~producto agrícola~~ **producto agrícola** cuando, y solo cuando:
- (a) la entidad controle el **activo** como resultado de sucesos pasados;
 - (b) es **probable** que los beneficios económicos futuros asociados al activo fluirán hacia la entidad; 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 ~~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~~ 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 guías sobre ~~Al determinar la medición del valor razonable, una entidad deberá considerar lo siguiente:~~
- (a) ~~Si existiera un **mercado activo** para un determinado activo biológico o para un producto agrícola en su ubicación y condición actuales, el precio de cotización en ese mercado será la base adecuada para la determinación del valor razonable de ese activo. Si una entidad tuviera acceso a mercados activos diferentes, usará el precio existente en el mercado en el que espera operar.~~
 - (b) ~~Si no existiera un mercado activo, una entidad utilizará uno o más de la siguiente información para determinar el valor razonable, siempre que estuviesen disponibles:~~
 - (i) ~~el precio de la transacción más reciente en el mercado, suponiendo que no haya habido un cambio significativo en las circunstancias económicas entre la fecha de la transacción y el final del **periodo sobre el que se informa**;~~
 - (ii) ~~los precios de mercado de activos similares, ajustados para reflejar las diferencias existentes; y~~
 - (iii) ~~las referencias del sector, tales como el valor de un huerto expresado en términos de envases estándar para la exportación, fanegas o hectáreas; o el valor del ganado expresado por kilogramo de carne.~~
 - (c) ~~En algunos casos, las fuentes de información enumeradas en los apartados (a) o (b) pueden sugerir diferentes conclusiones sobre el valor razonable de un activo biológico o de un producto agrícola. Una entidad considerará las razones de esas diferencias, para llegar a la estimación más fiable del valor razonable, dentro de un rango relativamente estrecho de estimaciones razonables.~~
 - (d) ~~En algunas circunstancias, el valor razonable puede ser fácilmente determinable, sin un costo o esfuerzo desproporcionado, aun cuando no haya disponibles precios o valores determinados por el mercado para un activo biológico en su condición actual. Una entidad considerará si el **valor presente de los flujos de efectivo** netos esperados procedentes del activo descontados a una tasa corriente de mercado da lugar a una medición fiable 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) ~~Los métodos y las hipótesis significativas aplicadas en la determinación del valor razonable de cada categoría de productos agrícolas en el punto de cosecha o recolección y de cada categoría de activos biológicos.~~
 - (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** ~~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** ~~entidad que informa~~; y
 - (vi) todos los demás cambios.
- No es necesario presentar esta conciliación para periodos anteriores.

Medición—modelo del costo

- 34.8 La entidad medirá los activos biológicos cuyo valor razonable no sea fácilmente determinable sin costo o esfuerzo desproporcionado, al costo menos cualquier depreciación acumulada y cualquier pérdida por deterioro del valor acumulada.

- 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.

Se modifica el párrafo 34.11B. Se añade el párrafo 34.11G. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

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) la excavación de zanjas;
 - (e) muestreo; 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 ~~Propiedades, Planta y Equipo~~, y la Sección 18 *Activos Intangibles distintos a la Plusvalía* a los activos de exploración y evaluación de acuerdo con la naturaleza de los activos adquiridos sujeto a los párrafos 34.11D a 34.11F. Cuando una entidad tenga una obligación de desmantelar o trasladar un elemento o restaurar un emplazamiento, estas obligaciones y costos se contabilizarán según la Sección 17 y la Sección 21 *Provisiones y Contingencias*.
- 34.11C Se evaluará el deterioro del valor de los activos para exploración y evaluación cuando los hechos y circunstancias sugieran que el importe en libros de un activo para exploración y evaluación puede superar a su **importe recuperable**. Una entidad medirá, presentará y revelará las pérdidas por deterioro de valor resultantes de acuerdo con la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*, excepto por lo previsto en el párrafo 34.11F.
- 34.11D Al identificar si se ha deteriorado un activo para exploración o evaluación, y sólo para este tipo de activos, se aplicará el párrafo 34.11E en lugar de los párrafos 27.7 a 27.10. El párrafo 34.11E emplea el término “activos”, pero es aplicable por igual tanto a los activos para exploración y evaluación separados como a una **unidad generadora de efectivo**.

34.11E Uno o más de los siguientes hechos y circunstancias indican que la entidad debería comprobar el deterioro del valor de los activos para exploración y evaluación (la lista no es exhaustiva):

- (a) el periodo para el que la entidad tiene el derecho de exploración en el área específica ha expirado durante el periodo, o expirará en un futuro próximo, y no se espera que se renueve;
- (b) no se han presupuestado ni planeado desembolsos significativos para la exploración y evaluación posterior de los recursos minerales en esa área específica;
- (c) la exploración y evaluación de recursos minerales en un área específica no han conducido al descubrimiento de cantidades comercialmente viables de recursos minerales, y la entidad ha decidido interrumpir dichas actividades en ésta; 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.

Se modifican los párrafos 34.14 y 34.16. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

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 incondicional por contrato de 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 determinado periodo de tiempo. 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 de 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.

Algunas veces, un acuerdo individual puede contener ambos tipos: en la medida en que el gobierno concede una garantía incondicional de pago para la construcción del activo del sector público, el operador tiene un activo financiero y, en la medida en que el operador tiene que confiar en que el público use el servicio para obtener el pago, el operador 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. Posteriormente, para contabilizar el activo financiero, seguirá lo dispuesto en la Sección 11 *Instrumentos Financieros Básicos* y la Sección 12 *Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros* para 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.

Se modifica el título de la Sección 35. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

Sección 35

Transición a la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES ~~NIIF para las PYMES~~

Se modifican los párrafos 35.1 a 35.4, 35.6, 35.7, 35.9, 35.10, 35.12A, y el encabezamiento sobre el párrafo 35.12. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

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, deberá 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.

Adopción por primera vez

- 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 ~~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 42—Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros, incluidos los requerimientos de discontinuar la contabilidad de cobertura para relaciones de cobertura que no cumplan las condiciones de la de la Parte II de la Sección 11 42.
 - (c) **Estimaciones contables** ~~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)].
 - (f) **Préstamos del gobierno.** Una entidad que adopta por primera vez esta Norma aplicará los requerimientos de la Sección 11 *Instrumentos Financieros—Básicos*, ~~Sección 12~~ y 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~~ ~~medición~~ del valor razonable basada en sucesos como costo estimado. 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 “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) **Impuesto a las ganancias diferido.** 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 Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES.
- (i) **Acuerdos de concesión de servicios.** No se requiere que una entidad que adopta por primera vez la Norma aplique los párrafos 34.12 a 34.16 a los acuerdos de concesión de servicios realizados antes de la fecha de transición a esta Norma.
- (j) **Actividades de extracción.** Una entidad que adopta por primera vez la NIIF, y utiliza la contabilidad de costo completo conforme a PCGA anteriores, puede optar medir los activos de petróleo y gas (activos empleados en la exploración, evaluación, desarrollo o producción de petróleo y gas) en la fecha de transición a la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES, por el importe determinado según sus PCGA anteriores. La entidad comprobará el deterioro del valor de esos activos en la fecha de transición a esta Norma, de acuerdo con la Sección 27 *Deterioro del Valor de los Activos*.
- (k) **Acuerdos que contienen un arrendamiento.** Una entidad que adopta por primera vez la Norma puede optar por determinar si un acuerdo, vigente en la fecha de transición a la Norma de Contabilidad 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 entró en vigor.
- (l) **Pasivos por retiro de servicio 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; y
 - (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) **Ingresos de actividades ordinarias.** Una entidad que adopta por primera vez la Norma puede aplicar la Sección 23 Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes de forma retroactiva o prospectiva de acuerdo con el párrafo A22. Las referencias a la fecha de aplicación inicial, en los párrafos A22, A27 y A29, se entenderán como la fecha de transición a

esta Norma. Una entidad que adopta por primera vez la Norma no necesita proporcionar la información a revelar del párrafo A26.

- 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.

Se revisa el Apéndice A. Para facilitar la lectura, el texto revisado no ha sido subrayado.

Fecha de vigencia

- A1 La tercera edición de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*, emitida en [fecha] modificó y revisó secciones de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES*. Una entidad aplicará esas modificaciones y revisiones a periodos anuales que comiencen a partir del [fecha]. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta tercera edición de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* en un período que comience con anterioridad, revelará este hecho. Una entidad aplicará las secciones modificadas y revisadas de forma retroactiva de acuerdo con la Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores* excepto por lo que se señala en los párrafos A2 a A39.

Transición

Materialidad o importancia relativa

- A2 Una entidad aplicará los requerimientos modificados en los párrafos 3.15A a 3.16 de forma prospectiva desde la fecha en que la entidad aplique por primera vez la tercera edición de esta Norma (**fecha de aplicación inicial**).

Modelo de control

- A3 En la fecha de aplicación inicial no se requiere que una entidad realice ajustes para periodos contables anteriores por su participación en:
- (a) las entidades que hubieran sido consolidadas antes de la fecha de aplicación inicial de los requerimientos modificados de la Sección 9 *Estados Financieros Consolidados y Separados* y que siguen siendo consolidadas de acuerdo con los requerimientos modificados de la Sección 9; y
 - (b) las entidades que hubieran sido consolidadas antes de la fecha de aplicación inicial de los requerimientos modificados de la Sección 9 y que siendo consolidadas de acuerdo con los requerimientos modificados de la Sección 9.
- A4 Si en la fecha de aplicación inicial la utilización de los requerimientos modificados de la sección 9 da lugar a la consolidación de una participada no consolidada previamente, la entidad:
- (a) medirá los activos, los pasivos y las participaciones no controladoras (incluida la **plusvalía**, si la participada es un **negocio**) como si las participadas se hubieran consolidado desde la fecha en que se obtuvo el **control**; y
 - (b) si la aplicación de los requerimientos del párrafo A4(a) es **impracticable**, realizar los ajustes desde el primer periodo en que dichos ajustes sean practicables, que puede ser el año de aplicación inicial.
- A5 Si en la fecha de aplicación inicial la utilización de los requerimientos modificados de la Sección 9 da lugar a que se deje de consolidar una participada anteriormente consolidada, la entidad:
- (a) aplicará los requerimientos aplicables de la Norma de Contabilidad *NIIF para las PYMES* de forma retroactiva con la diferencia de los **importes en libros** ajustados en el **patrimonio**; y
 - (b) si la aplicación de los requerimientos del párrafo A5(a) es impracticable, realizar los ajustes desde el primer periodo en que dichos ajustes sean practicables, que puede ser el año de aplicación inicial.

- A6 Si una entidad aplica el párrafo A5(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, una entidad puede determinar el costo (costo atribuido) como:
- (a) el **valor razonable** en la fecha de aplicación inicial de los requerimientos modificados en la Sección 9; o
 - (b) la suma de los importes en libros en la fecha de aplicación inicial de los requerimientos modificados de la Sección 9 de los activos y pasivos, incluyendo la plusvalía, que la entidad había consolidado previamente.
- A7 Una entidad revelará el impacto cuantitativo para cada partida de los estados financieros afectados para el periodo anual inmediatamente anterior a la fecha de aplicación inicial y no para el periodo actual o el comparativo anterior, tal como se requiere en el párrafo 10.13(b).
- A8 Una entidad no reexpresará el importe en libros de una inversión en una antigua **subsidiaria** si perdió el control antes de aplicar los requerimientos de los párrafos 9.18A a 9.19. 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.

Instrumentos financieros

- A9 Una entidad que aplicó previamente los requerimientos de reconocimiento y medición de la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* aplicará los requerimientos de reconocimiento y medición de la Sección 11 *Instrumentos Financieros* en forma retroactiva, a menos que hacerlo sea impracticable de acuerdo con la Sección 10 y con excepción de lo siguiente:
- (a) Si es impracticable para una entidad aplicar retroactivamente el **método del interés efectivo**, la entidad deberá tratar:
 - (i) el valor razonable del **activo financiero** o del **pasivo financiero** al final de cada periodo comparativo presentado como el importe en libros bruto de ese activo financiero o el costo amortizado de ese pasivo financiero; y
 - (ii) el valor razonable del activo financiero o del pasivo financiero 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 de la Sección 11.
 - (b) Una entidad aplicará los requerimientos de la contabilidad de cobertura de la Parte II de la Sección 11 de forma prospectiva desde la fecha de aplicación inicial. Una entidad no cambiará su contabilidad de cobertura antes de la fecha de aplicación inicial para las relaciones de cobertura que aplicando la tercera edición de esta Norma ya no existan en la fecha de aplicación inicial. Con respecto a las relaciones de cobertura que todavía existan en la fecha inicial de aplicación, la entidad seguirá los requerimientos de contabilidad de coberturas de la Sección 11, incluidos los requerimientos de discontinuar la contabilidad de cobertura para relaciones de cobertura que no cumplan las condiciones de la Sección 11.
 - (c) No se reconocerán los activos y pasivos financieros dados de baja de acuerdo con la NIC 39 antes de la fecha de aplicación inicial. Por el contrario, para los activos y pasivos financieros que hubieran sido dados de baja de acuerdo con la Sección 11 en una transacción que tuvo lugar antes de la fecha de aplicación inicial, pero que no fueron dados de baja de acuerdo con la NIC 39, una entidad puede elegir:
 - (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 enajenados o liquidados.

Medición del valor razonable

- A10 La Sección 12 *Medición del Valor Razonable* se aplicará de forma prospectiva a partir del comienzo del periodo anual de aplicación inicial.
- A11 No es necesario aplicar los requerimientos de información de la Sección 12 en la información comparativa proporcionada para periodos anteriores a la fecha de aplicación inicial.

Acuerdos conjuntos

- A12 Una entidad que aplique los requerimientos modificados de la Sección 15 *Acuerdos Conjuntos* revelará el importe del ajuste para cada partida del estado financiero afectada de acuerdo con el párrafo 10.13(b) para el periodo anual inmediatamente anterior a la fecha de aplicación inicial y no necesitará revelar este impacto para periodos comparativos anteriores.

Propiedades de inversión

- A13 Una entidad aplicará los requerimientos modificados del párrafo 16.9 a los cambios de uso que se produzcan a partir del comienzo del **periodo anual sobre los que la entidad que informa** aplica inicialmente la tercera edición de esta Norma. En la fecha de la aplicación inicial, una entidad evaluará nuevamente 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 que existan en esa fecha.
- A14 Si, de acuerdo con el párrafo 16.9, una entidad reclasifica un inmueble en la fecha de aplicación inicial, revelará los importes reclasificados a, o desde, propiedades de inversión como parte de la conciliación del importe en libros de las propiedades de inversión al principio y al final del periodo, tal como se requiere en el párrafo 16.10(e).

Depreciación de propiedades, planta y equipo

- A15 Una entidad aplicará los requerimientos modificados en los párrafos 17.21 y 17.22 de forma prospectiva desde la fecha de aplicación inicial.

Amortización de intangibles

- A15 Una entidad aplicará los requerimientos del párrafo 18.22A de forma prospectiva desde la fecha de aplicación inicial.

Combinaciones de negocios y plusvalía

- A17 La Sección 19 *Combinaciones de Negocios y Plusvalía* se aplicará de forma prospectiva a las **combinaciones de negocios** cuya fecha de adquisición sea a partir de la fecha de aplicación inicial y a las adquisiciones de activos que se produzcan a partir de ese periodo.
- A18 Los activos y pasivos procedentes de combinaciones de negocios cuyas fechas de adquisición sean anteriores a la fecha de aplicación inicial no se ajustarán en la fecha de aplicación inicial.
- A19 Los saldos de **contraprestaciones contingentes** que surjan de combinaciones de negocios cuyas fechas de adquisición sean anteriores a la fecha de aplicación inicial no se ajustarán en la fecha de aplicación inicial. Los párrafos A20 y A21 se aplicarán de forma prospectiva a partir de la fecha de aplicación inicial. Los párrafos A20 y A21 se refieren exclusivamente a las combinaciones de negocios cuya fecha de adquisición es anterior a la fecha de aplicación inicial.
- A20 Cuando un acuerdo de combinación de negocios incorpore algún ajuste al costo de la combinación que depende de sucesos futuros, la **adquirente** incluirá el importe de ese ajuste en el costo de la combinación de negocios en la fecha de adquisición, si dicho ajuste es probable y puede ser medido de forma fiable.
- A21 Sin embargo, cuando un acuerdo de combinación de negocios prevé tal ajuste, éste no se incluye en el costo de la combinación en el momento de contabilizarla inicialmente si no es probable o no puede medirse con fiabilidad. Si ese ajuste posteriormente pasa a ser probable y puede medirse con fiabilidad, la contraprestación adicional se tratará como un ajuste al costo de la combinación.

Ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes

- A22 Una entidad aplicará la Sección 23 revisada sobre ingresos de actividades ordinarias, ya sea:
- (a) de forma retroactiva, de acuerdo con la Sección 10, con sujeción a los párrafos A23 a A26; o
 - (b) de forma prospectiva en la fecha de aplicación inicial de acuerdo con los párrafos A27 a A29.
- A23 A efectos de la aplicación retroactiva de la Sección 23 revisada, un contrato completado es un contrato para el que la entidad ha transferido todos los bienes o servicios identificados de acuerdo con los requerimientos

anteriores para la contabilización de los **ingresos de actividades ordinarias** de los contratos con **clientes**, que la Sección 23 revisada sustituyó.

- A24 Una entidad puede utilizar una o más de las siguientes exenciones al aplicar la Sección 23 revisada de forma retroactiva:
- (a) Para los contratos completados, una entidad no necesita reexpresar los que:
 - (i) comiencen y finalicen en el mismo periodo anual sobre el que se informa; o
 - (ii) sean contratos completados al comienzo del primer periodo presentado.
 - (b) Para contratos terminados que tengan contraprestación variable, una entidad puede utilizar el precio de la transacción en la fecha en que se completó el contrato, en lugar de estimar los importes de contraprestación variable en los periodos de presentación comparativos.
 - (c) Para contratos que fueron modificados antes del comienzo del primer periodo presentado, una entidad no necesita reexpresar de forma retrospectiva el contrato para esas modificaciones del contrato de acuerdo con los párrafos 23.14 y 23.15. En su lugar, una entidad podrá reflejar el efecto agregado de todas las modificaciones que tengan lugar antes del comienzo del primer periodo presentado al:
 - (i) identificar los compromisos satisfechos y no satisfechos;
 - (ii) determinar el precio de la transacción; y
 - (iii) asignar el precio de la transacción a los compromisos satisfechos e insatisfechos.
 - (d) Para los periodos anteriores presentados, una entidad no necesita revelar la información requerida por el párrafo 23.126.
- A25 Para cualquiera de las exenciones del párrafo A24 que una entidad utilice, la entidad aplicará esa exención de forma congruente a todos los periodos presentados. Si una entidad aplica alguna de las exenciones, deberá revelar este hecho.
- A26 Si una entidad aplica la Sección 23 revisada de forma retroactiva, revelará la información requerida por el párrafo 10.13(b) solo para el periodo anterior más reciente presentado (es decir, el periodo inmediatamente anterior).
- A27 Si una entidad aplica la Sección 23 revisada de forma prospectiva, aplicará la Sección 23 revisada a los contratos que comiencen después de la fecha de aplicación inicial y, por tanto, no cambiará su política contable para ningún contrato en curso en esa fecha.
- A28 Una entidad que aplique la Sección 23 revisada de forma prospectiva revelará:
- (a) la naturaleza del cambio en la política contable; y
 - (b) el importe del ajuste en el resultado del periodo actual por el efecto de aplicar la Sección 23 revisada.
- A29 Una entidad que aplique la Sección 23 revisada de forma prospectiva no necesita revelar la información requerida por el párrafo 23.126 para los contratos en curso en la fecha de aplicación inicial. En los **estados financieros** de periodos en los que existan contratos en curso en la fecha de aplicación inicial, la entidad revelará:
- (a) la política contable para el **reconocimiento** de los ingresos de actividades ordinarias de esos contratos, incluidos los métodos adoptados para determinar el grado de realización de las transacciones que implican la prestación de servicios; y
 - (b) los ingresos de actividades ordinarias reconocidos en el periodo actual procedentes de esos contratos.

Pagos basados en acciones

- A30 Una entidad aplicará los requerimientos modificados de la Sección 26 *Pagos basados en Acciones* de forma prospectiva desde la fecha de aplicación inicial.
- A31 Una entidad aplicará el párrafo 26.14A a las **transacciones con pagos basados en acciones** que no hayan sido consolidadas en la fecha de aplicación inicial y a las transacciones con pagos basados en acciones con fecha de concesión en la fecha de aplicación inicial o posterior. Para las transacciones con pagos basados en acciones no irrevocables (no consolidadas) concedidas antes de la fecha de aplicación inicial, la entidad volverá a medir el pasivo en esa fecha y reconocerá el efecto de la nueva medición en las ganancias acumuladas de apertura (u otro componente del patrimonio, según proceda) del periodo sobre el que se informe en el que se apliquen inicialmente las modificaciones.

- A32 Una entidad aplicará el párrafo 26.14B solo a las modificaciones que se produzcan a partir de la fecha de aplicación inicial.
- A33 Una entidad aplicará los párrafos 26.15A a 26.15C a las transacciones con pagos basados en acciones que no sean irrevocables (o no hayan sido consolidadas (o irrevocables, pero no ejercidas), en la fecha de aplicación inicial y a las transacciones con pagos basados en acciones con una fecha de concesión en o después de la fecha en que una entidad aplique por primera vez las modificaciones. En el caso de las transacciones con pagos basados en acciones no irrevocables (no consolidadas) concedidas (o irrevocables, pero no ejercidas) que anteriormente se clasificaban como pagos basados en acciones liquidados en efectivo, pero que ahora se clasifican como liquidados en patrimonio de acuerdo con las modificaciones, una entidad reclasificará el valor en libros del pasivo por pagos basados en acciones a patrimonio en la fecha de aplicación inicial.

Impuesto a las ganancias

- A34 Una entidad aplicará los requerimientos modificados en los párrafos 29.16A, 29.19 y 29.19A de forma prospectiva.
- A35 Una entidad aplicará los párrafos 29.34A a 29.34D bien:
- (a) de forma retroactiva, a menos que hacerlo sea impracticable o no sea posible sin recurrir al razonamiento en retrospectiva; o bien
 - (b) retroactivamente con el efecto acumulado de la aplicación inicial de los párrafos 29.34A a 29.34D reconocido en la fecha de aplicación inicial. Si una entidad selecciona este enfoque de transición, no reexpresará la información comparativa. En su lugar la entidad reconocerá el efecto acumulado de la aplicación inicial de los párrafos 29.34A a 29.34D como un ajuste al saldo de apertura de las ganancias acumuladas (u otro componente de patrimonio según proceda).

Conversión de la moneda extranjera

- A36 Una entidad aplicará el párrafo 30.8A bien:
- (a) aplicando retroactivamente la Sección 10 *Políticas Contables, Estimaciones y Errores*; o
 - (b) de forma prospectiva para todos los activos, **gastos** e **ingresos** en el alcance del párrafo 30.8A inicialmente reconocidos a partir del:
 - (i) el comienzo del periodo sobre el que se informa en el que la entidad aplica inicialmente la modificación; o
 - (ii) comienzo del periodo anterior sobre el que se informa presentado como información comparativa en los estados financieros del periodo de presentación en el que la entidad aplica inicialmente la modificación.
- A37 Una entidad que aplique el párrafo A36 deberá, en su aplicación inicial, utilizar el párrafo 30.8A a los activos, gastos e ingresos reconocidos inicialmente al comienzo del periodo sobre el que se informa en el párrafo A36(b)(i) o A36(b)(ii) para los que la entidad haya reconocido activos no monetarios o pasivos no monetarios derivados de contraprestaciones anticipadas antes de esa fecha.

Plantas productoras

- A38 Una entidad aplicará los requerimientos modificados de los párrafos 17.3 y 34.2 a 34.2B de forma retroactiva, salvo lo especificado en el párrafo A39. En el periodo sobre el que se informa en el que se aplican inicialmente estos requerimientos modificados, una entidad no necesita revelar el importe del ajuste para cada partida de los estados financieros afectada de acuerdo con el párrafo 10.13(b) para el periodo actual.
- A39 Una entidad puede optar por medir una partida de plantas productoras a su valor razonable al comienzo del primer periodo presentado en los estados financieros para el periodo de presentación en el cual la entidad aplique inicialmente las modificaciones a los párrafos 17.3 y 34.2 a 34.2B y utilice ese valor razonable como su costo atribuido en esa fecha. Cualquier diferencia entre el importe en libros anterior y el valor razonable se reconocerá en las ganancias acumuladas iniciales al comienzo del primer periodo presentado.

Apéndice B

Glosario de términos

Este Apéndice es parte integrante de la Norma.

Se modifica el Glosario de términos. El texto nuevo ha sido subrayado y el texto eliminado ha sido tachado.

<u>estimaciones contables.</u>	<u>Importes monetarios, en los estados financieros, que están sujetos a incertidumbre en la medición.</u>
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.
~~Base contable de acumulación (devengo)~~	~~Los efectos de las transacciones y otros sucesos se reconocen cuando se producen (y no a medida que se recibe o se paga el efectivo o su equivalente) y se registran en los registros contables y se informa de ellos en los estados financieros de los periodos a los que se refieren.~~
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.
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.
<u>adquirida</u>	<u>El negocio o negocios cuyo control obtiene la adquirente en una combinación de negocios.</u>
<u>adquirente</u>	<u>La entidad que obtiene el control de la adquirida.</u>
<u>agregación</u>	<u>La adición de activos, pasivos, patrimonio, ingresos o gastos que tienen características compartidas y están incluidos en la misma clasificación.</u>
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 <u>económico presente</u> controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados.
asociada	Una entidad, incluyendo una entidad sin forma jurídica definida tal como una fórmula asociativa con fines empresariales, sobre la que el inversor posee influencia significativa, y que no es una subsidiaria ni una participación en un <u>acuerdo conjunto</u> ~~negocio~~ .
<u>planta productora</u>	<u>Una planta productora es una planta viva que:</u>

	(a) <u>se utiliza en la elaboración o suministro de productos agrícolas;</u> (b) <u>se espera que produzca durante más de un periodo; y</u> (c) <u>tiene una probabilidad remota de ser vendida como productos agrícolas, excepto por ventas incidentales de raleos y podas.</u>
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 <u>que es capaz de ser conducido y gestionado con el propósito de proporcionar:</u> (a) <u>proporcionar bienes o servicios a los clientes; un rendimiento a los inversores; o</u> (b) <u>generar ingresos por inversiones (como dividendos o intereses); o reducir los costos u otros beneficios económicos directa y proporcionalmente a los asegurados o participantes.</u> (c) <u>generar otros ingresos de actividades ordinarias.</u> ~~Un negocio generalmente consiste en insumos, procesos aplicados a esos insumos y productos resultantes que son, o serán, utilizados para generar ingresos de actividades ordinarias. Si la plusvalía está presente en un conjunto de actividades y activos transferidos, se presumirá que el conjunto transferido es un negocio.~~
combinaciones de negocios	<u>Una transacción u otro suceso en el que un adquirente obtiene el control de una o más</u> ~~La reunión de entidades separadas o negocios en una entidad que informa.~~
importe en libros	El importe por el que un activo, un pasivo o <u>patrimonio</u> 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.
cambio en una estimación contable	~~Ajuste al importe en libros de un activo o de un pasivo, o al importe del consumo periódico de un activo, que se produce tras la evaluación de la situación actual del elemento, así como de los beneficios futuros esperados y de las obligaciones asociadas con los activos y pasivos correspondientes. Los cambios en las estimaciones contables son el resultado de nueva información o nuevos acontecimientos y, en consecuencia, no son correcciones de errores.~~
clase de activos	Una agrupación de activos de naturaleza y uso similar en las operaciones de una entidad.
clasificación	<u>La organización de los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos sobre la base de características compartidas a efectos de presentación e información a revelar.</u>
familiares cercanos a una persona	Miembros de la familia de quienes podría esperarse que influyan sobre esa persona, o que esa persona sea influida por ellos, en sus relaciones con la entidad, incluyendo:

	(a) los hijos de esa persona y el cónyuge o persona con análoga relación de afectividad; (b) los hijos del cónyuge de esa persona o persona con análoga relación de afectividad; y (c) personas dependientes de esa persona, o el cónyuge de esa persona o persona con análoga relación de afectividad.
<u>tasa de cambio de cierre</u>	<u>La tasa de cambio de contado existente al final del periodo sobre el que se informa.</u>
<u>estados financieros combinados</u>	<u>Los estados financieros de una entidad que informa que comprenden dos o más entidades que no están todas vinculadas por la relación controladora-subsidiaria.</u>
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 una controladora y sus subsidiarias se presentan como los de una sola entidad económica.
~~contrato de construcción~~	~~Un contrato, específicamente negociado, para la fabricación de un activo o un conjunto de activos, que están íntimamente relacionados entre sí o son interdependientes en términos de su diseño, tecnología y función, o bien en relación con su último destino o utilización.~~
obligación implícita	Una obligación que se deriva de las actuaciones de la propia entidad, en las que: (a) debido a un patrón establecido de comportamiento en el pasado, a políticas empresariales que son de dominio público o a una declaración efectuada de forma suficientemente concreta, la entidad haya puesto de manifiesto ante terceros que está dispuesta a aceptar cierto tipo de responsabilidades; y (b) como consecuencia de lo anterior, la entidad haya creado una expectativa válida, ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.
activo contingente	Un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo porque ocurra o, en su caso, porque deje de ocurrir uno o más eventos inciertos en el futuro que no están enteramente bajo el control de la entidad.
<u>contraprestación contingente</u>	<u>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.</u>
pasivo contingente	(a) una obligación posible, surgida a raíz de sucesos pasados y cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia o la falta de ocurrencia de uno o más hechos futuros sucesos inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad; o (b) una obligación presente, surgida a raíz de sucesos pasados, que no se ha reconocido contablemente porque: (i) no es probable que para satisfacerla se vaya a requerir una salida de recursos que incorporen beneficios económicos; o (ii) el importe de la obligación no pueda ser medido con la suficiente fiabilidad.
<u>contrato</u>	<u>Un contrato es un acuerdo entre dos o más partes que crea derechos y obligaciones exigibles.</u>
<u>activo del contrato</u>	<u>El derecho de una entidad a una contraprestación a cambio de bienes o servicios que la</u>

	<u>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).</u>
<u>pasivo del contrato</u>	<u>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.</u>
<u>componente de la entidad</u>	<u>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. ~~El poder para dirigir las políticas financieras y de operación de una entidad, con el fin de obtener beneficios de sus actividades.~~</u>
<u>pérdida crediticia</u>	<u>La diferencia entre todos los flujos de efectivo contractuales que se deben a una entidad de acuerdo con el contrato y todos los flujos de efectivo que la entidad espera recibir (es decir, todas las insuficiencias de efectivo) descontadas a la tasa de interés efectiva original.</u>
<u>impuesto corriente</u>	El importe del impuesto por pagar (recuperable) por las ganancias (o pérdidas) fiscales del periodo corriente o de periodos anteriores.
<u>cliente</u>	<u>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.</u>
<u>fecha de aplicación inicial</u>	<u>La fecha en que una entidad aplica por primera vez la tercera edición de la Norma.</u>
<u>fecha de transición a la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES</u>	El comienzo del primer periodo para el que una entidad presenta información comparativa completa según la <u>Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES</u> en sus primeros estados financieros que cumplen con la <u>Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES</u> .
<u>diferencias temporarias deducibles</u>	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.
<u>impuestos diferidos</u>	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.
<u>activos por impuestos diferidos</u>	Cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en periodos futuros, relacionadas con: (a) total diferencias temporarias deducibles; (b) la compensación de pérdidas fiscales obtenidas en periodos anteriores, que todavía no hayan sido objeto de utilización fiscal; y (c) la compensación de créditos fiscales no utilizados procedentes de periodos anteriores.
<u>pasivo por impuestos diferidos</u>	Importes de impuestos a las ganancias a pagar en periodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.
<u>pasivos por beneficios definidos</u>	~~El valor actual de~~ 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 hay) con los que se van a liquidar directamente las obligaciones.
<u>obligación por beneficios definidos (valor actual de)</u>	El valor actual, ~~sin deducir ningún activo del plan,~~ de <u>las obligaciones de una entidad en virtud de planes de beneficios definidos, los pagos futuros esperados requeridos para liquidar la obligación resultante del servicio de los empleados en el periodo actual y en los anteriores.</u>
<u>planes de beneficios definidos</u>	Planes de beneficios post-empleo diferentes de los planes de aportaciones definidas.
<u>planes de aportaciones definidas</u>	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 <u>totalidad o en parte</u> , de un activo o un pasivo reconocido ~~anteriormente~~ 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 para la producción de materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios nuevos, o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o uso comercial.
operación discontinuada	Un componente de la entidad del que se ha dispuesto, o está mantenido para la venta, y (a) representa una línea principal de negocio o un área geográfica de operaciones separada; (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.
<u>dividendos</u>	<u>Distribuciones de ganancias a los tenedores de instrumentos de patrimonio en proporción al porcentaje de los instrumentos poseídos de una clase concreta de capital.</u>
<u>recurso económico</u>	<u>Un derecho que tiene el potencial de producir beneficios económicos.</u>
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	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	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.
<u>características cualitativas de mejora</u>	<u>Una característica cualitativa que hace la información financiera más útil. Las características cualitativas de mejora son comparabilidad, verificabilidad, oportunidad y comprensibilidad.</u>
patrimonio	La parte residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.
<u>derecho sobre el patrimonio</u>	<u>Un derecho sobre la parte residual de los activos de una entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.</u>
transacción con pagos basados en acciones liquidada mediante instrumentos de patrimonio	Una transacción con pagos basados en acciones en la que la entidad: (a) recibe bienes o servicios como contraprestación de sus instrumentos de patrimonio propios (incluyendo acciones u opciones sobre acciones), o (b) recibe bienes o servicios, pero no tiene obligación de liquidar la transacción con el proveedor.
errores	Omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o más

ejercicios anteriores, resultantes del no empleo o de un uso indebido de información fiable que:

- (a) estaba disponible cuando los estados financieros para tales periodos fueron formulados; y
- (b) podría esperarse razonablemente que se hubiera conseguido y tenido en cuenta en la elaboración 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 de los activos de los beneficios económicos de los activos durante el periodo sobre el que se informa en forma de salidas o agotamientos de los activos o aumentos de los pasivos que dan lugar a disminuciones del patrimonio, distintas de las relativas a las distribuciones a los propietarios tenedores de los 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 el importe por el que se podría intercambiar un activo, o que se pagaría para transferir un pasivo liquidado o un instrumento de patrimonio concedido, en una transacción ordenada entre participantes en el mercado en la fecha de medición conocedores, partes dispuestas en una transacción de mercado.

valor razonable menos los costos de venta

El importe que se puede obtener por la venta de un activo o una unidad generadora de efectivo en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua, entre partes interesadas y debidamente informadas, menos los costos de disposición.

arrendamiento financiero

Un arrendamiento que transfiere sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. La propiedad de este, en su caso, puede o no ser transferida. Un arrendamiento que no sea financiero es un arrendamiento operativo.

activo financiero

Cualquier activo que es:

- (a) efectivo;
- (b) un instrumento de patrimonio de otra entidad;
- (c) un derecho contractual:
 - (i) a recibir efectivo u otro activo financiero de otra entidad; o
 - (ii) a intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad, en condiciones que sean potencialmente favorables para la entidad; o
- (d) un contrato que será o podrá ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propio de la entidad y:
 - (i) obliga o puede obligar a la entidad a recibir una cantidad variable de sus instrumentos de patrimonio propios, o
 - (ii) que será o podrá ser liquidado mediante una forma distinta al intercambio de un importe fijo de efectivo, o de otro activo financiero, por una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio propio de la entidad. Para este propósito, tampoco se incluirán entre los instrumentos de patrimonio propio de la entidad aquéllos que sean, en sí mismos, contratos para la futura recepción o entrega de instrumentos de patrimonio propio de la entidad.

contrato de garantía financiera

Un contrato que requiere que el emisor efectúe pagos específicos para reembolsar al tenedor por la pérdida en que incurre cuando un deudor específico incumpla su obligación de pago a su vencimiento, de acuerdo con las condiciones, originales o

	<u>modificadas, de un instrumento de deuda.</u>
instrumento financiero	Un contrato que da lugar a un activo financiero en una entidad y a un pasivo financiero o un instrumento de patrimonio en otra entidad.
pasivo financiero	Un pasivo que es: (a) una obligación contractual: (i) de entregar efectivo u otro activo financiero a otra entidad; o (ii) de intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad, en condiciones que sean potencialmente desfavorables para la entidad; o (b) un contrato que será o podrá ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propio de la entidad y: (i) obliga o puede obligar a la entidad a entregar una cantidad variable de sus instrumentos de patrimonio propios, o (ii) será o podrá ser liquidado mediante una forma distinta al intercambio de 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.
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 Contabilidad NIIF para las PYMES	Una entidad que presenta sus primeros estados financieros anuales que se ajustan a la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES, independientemente de que su marco 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 negocio~~ 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.
características cualitativas fundamentales	<u>Una característica cualitativa fundamental que debe poseer la información financiera para que sea útil para los usuarios principales de los informes financieros con propósito general. Las características cualitativas fundamentales son la relevancia y la representación fiel.</u>
NIIF completas	~~Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) distintas de las NIIF para las PYMES.~~
Normas NIIF de Contabilidad completas	<u>Normas e Interpretaciones emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Esas Normas comprenden:</u> (a) <u>las Normas Internacionales de Información Financiera;</u> (b) <u>las Normas Internacionales de Contabilidad;</u> (c) <u>las Interpretaciones CINIIF; y</u> (d) <u>las Interpretaciones SIC.</u>

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.
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.
ganancias	~~Aumentos de los beneficios económicos que cumplen la definición de ingresos, pero que no son ingresos de actividades ordinarias.~~
<u>información financiera con propósito general</u>	<u>Un informe que proporciona información financiera sobre los recursos económicos de la entidad que informa, derechos de los acreedores contra la entidad y cambios en dichos recursos económicos y derechos contra la entidad que es útil a los usuarios principales al tomar decisiones relacionadas con la provisión de recursos a la entidad.</u>
estados financieros con propósito general	<u>Una forma específica de informes financieros con propósito general que proporciona información sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos de la entidad que informa. Los estados financieros que pretenden atender las necesidades generales de información financiera de un amplio espectro de usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información.</u>
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	<u>Un activo que representa los beneficios económicos futuros</u> ~~Futuros~~ <u>que surgen de otros activos adquiridos en una combinación de negocios, que no están son capaces de ser</u> ~~identificados individualmente ni reconocidos de forma separada.~~
<u>gobierno</u>	<u>La administración del gobierno en sí, las agencias gubernamentales y organismos similares, sean locales, regionales, nacionales o internacionales.</u>
subvenciones del gobierno	Ayudas procedentes del sector público en forma de transferencias de recursos a una entidad en contrapartida del cumplimiento, pasado o futuro, de ciertas condiciones relativas a sus actividades de operación.
fecha de concesión	La fecha en que la entidad y un tercero (incluyendo en este término a los empleados) alcanzan un acuerdo de pagos basados en acciones, que se produce cuando la entidad y la contraparte llegan a un entendimiento compartido sobre los plazos y condiciones del acuerdo. En la fecha de concesión, la entidad confiere a la contraparte el derecho a recibir efectivo, otros activos, o sus instrumentos de patrimonio, sujeto al cumplimiento, en su caso, de determinadas condiciones para la irrevocabilidad de la concesión. Si ese acuerdo está sujeto a un proceso de aprobación (por ejemplo, por los accionistas), la fecha de concesión es aquella en la que se obtiene la aprobación.
inversión bruta en un arrendamiento	Suma de: (a) los pagos mínimos a recibir por el arrendador por el arrendamiento financiero, y (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 <u>Parte II de la sección 11</u> ~~12 de esta Norma~~ , una partida cubierta es: (a) riesgo de tasa de interés de un instrumento de deuda medido a su costo amortizado; (b) riesgo de tasa de cambio en moneda extranjera o de tasa de interés en un compromiso firme o en una transacción prevista altamente probable; (c) riesgo de precio de una materia prima cotizada que la entidad mantiene o en

	un compromiso firme o una transacción prevista altamente probable de comprar o vender una materia prima cotizada; o
	(d) riesgo de tasa de cambio de la moneda extranjera en una inversión neta en un negocio en el extranjero.
instrumento de cobertura	A efectos de la contabilidad de cobertura especial por parte de las PYMES, según <u>la Parte II de la Sección 11.42 de esta Norma</u>, un instrumento de cobertura es un instrumento financiero que cumple todos los términos y condiciones siguientes: (a) es una permuta de tasa de interés, una permuta financiera de diferencias de cambio, contrato de intercambio a término de moneda extranjera o un contrato a término de cambio de materia prima cotizada que se espera que sea altamente efectivo para compensar un riesgo identificado en el párrafo <u>11.65+12.17</u> 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 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. ~~Una entidad que opte por aplicar la NIC 39 en la contabilización de los instrumentos financieros aplicará la definición de instrumento de cobertura de dicha norma en lugar de esta definición.~~
altamente probable	Con una probabilidad significativamente mayor de que ocurra que de que no ocurra.
(pérdida) por deterioro de valor	Cantidad en que el importe en libros de un activo excede: (a) en el caso de los inventarios, su precio de venta menos los costos de terminación y venta; o (b) en el caso de otros activos no financieros, su importe recuperable.
impracticable	La aplicación de un requerimiento es impracticable cuando la entidad no pueda aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo.
tasa de interés imputada	~~La más claramente determinable de entre:~~ (a) ~~la tasa vigente para un instrumento similar de un emisor con una calificación crediticia similar, o~~ (b) ~~o bien la tasa de interés que iguala el nominal del instrumento utilizado, debidamente descontado, al precio al contado de los bienes o servicios vendidos.~~
ingresos	Los aumentos de los <u>activos</u> , ~~los beneficios económicos durante el periodo sobre el que se informa en forma de entradas o aumentos de los activos o disminuciones de en~~ los pasivos, que dan lugar a aumentos del patrimonio, distintos de los relativos a las aportaciones de los <u>tenedores de los derechos sobre el patrimonio propietarios</u> .
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 <u>acuerdo negocio</u> conjunto tienen que pagar por repartos de ganancias a la entidad que informa.

contrato de seguro	Un contrato en el que una de las partes (la aseguradora) acepta un riesgo de seguro significativo de la otra parte (el tenedor de la póliza), acordando compensar al tenedor si ocurre un evento futuro incierto (el evento asegurado) que afecta de forma adversa al tenedor del seguro.
activo intangible	Un activo identificable, de carácter no monetario y sin sustancia física. Un activo es identificable cuando: (a) es separable, es decir, es susceptible de ser separado o dividido de la entidad y vendido, transferido, explotado, arrendado o intercambiado, bien individualmente junto con un contrato, un activo o un pasivo relacionado, o (b) surge de 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.
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.
Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF)	~~Normas adoptadas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Esas Normas comprenden:~~ ~~(a) las Normas Internacionales de Información Financiera;~~ ~~(b) las Normas Internacionales de Contabilidad; y~~ ~~(c) Las interpretaciones desarrolladas por el Comité de Interpretaciones de las Normas Internacionales de Información Financiera (CINIIF) o el antiguo Comité de Interpretaciones (SIC).~~
valor intrínseco	La diferencia entre el valor razonable de las acciones que la contraparte tiene derecho (condicional o incondicional) a suscribir, o que tiene derecho a recibir, y el precio (si existiese) que la contraparte está (o estará) obligada a pagar por esas acciones. Por ejemplo, una opción sobre acciones con un precio de ejercicio de 15 u. m. sobre una acción con un valor razonable de 20 u. m., tiene un valor intrínseco de 5 u. m.
inventarios.	Activos: (a) poseídos para ser vendidos en el curso normal del negocio; (b) en proceso de producción con vistas a esa venta; o (c) en forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción, o en la prestación de servicios.
actividades de inversión	La adquisición y disposición de activos a largo plazo, así como otras inversiones no incluidas en los equivalentes al efectivo.
propiedad de inversión	Propiedades (terrenos o edificios, o partes de un edificio, o ambos) que se mantienen por el dueño o el arrendatario bajo un arrendamiento financiero para obtener rentas, plusvalías o ambas, y no para: (a) su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, o para fines administrativos, o (b) su venta en el curso ordinario de las operaciones.
control conjunto	~~El reparto contractualmente acordado del control de un acuerdo sobre una actividad económica. Solo existe cuando las decisiones estratégicas financieras y de operación sobre las actividades relevantes relacionadas con la actividad requieren el consentimiento unánime de las partes que comparten el control (los partícipes).~~
acuerdo negocio conjunto	~~Un acuerdo contractual por el que dos o más partes tienen han emprendido una actividad económica que está sujeta a un control conjunto. Los acuerdos negocios~~

	conjuntos pueden tomar la forma de operaciones controladas de forma conjunta, activos controlados de forma conjunta o entidades controladas de forma conjunta.
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 <u>parte participante</u> adquiere una participación. La entidad opera de la misma manera que otras entidades, excepto por la existencia de un acuerdo ~~contractual~~ entre <u>los participantes las partes</u> que establece el control conjunto ~~sobre la actividad económica de dicha entidad~~ .
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	Obligación presente de la entidad <u>de transferir un recurso económico como resultado de, surgida a raíz de sucesos pasados, al vencimiento de la cual, y para cancelarla, la entidad espera desprenderse de recursos que incorporan beneficios económicos.</u>
préstamos por pagar	Pasivos financieros diferentes de las cuentas comerciales por pagar a corto plazo en condiciones normales de crédito.
<u>participantes del mercado</u>	Compradores y vendedores en el <u>mercado principal (o más ventajoso) del activo o pasivo, que tienen todas las características siguientes:</u> (a) <u>son independientes entre sí, es decir, no son partes relacionadas según la definición de la Sección 33;</u> (b) <u>están bien informados, tienen un conocimiento razonable sobre el activo o el pasivo y la transacción utilizando toda la información disponible;</u> (c) <u>son capaces de realizar una transacción para el activo o pasivo; y</u> (d) <u>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.</u>
condición referida al mercado	Una condición de rendimiento de la que depende el precio de ejercicio, la irrevocabilidad o la posibilidad de ejercicio de un instrumento de patrimonio, que está relacionada con el precio de mercado de los instrumentos de patrimonio de la entidad <u>(o de los instrumentos de patrimonio de otra entidad en el mismo grupo), tal como:</u> (a) <u>que se alcance un determinado precio de la acción o un determinado importe de valor intrínseco de una opción sobre acciones; o</u> (b) <u>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) con relación a un índice de precios de mercado de instrumentos de patrimonio de otras entidades.</u> <u>Una condición de mercado requiere que la contraparte complete un periodo especificado de servicio (es decir, una condición de servicio); el requerimiento relativo al servicio puede ser explícito o implícito.</u>
material o con importancia relativa	<u>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. Las omisiones o inexactitudes de partidas son significativas si pueden, individualmente o en su conjunto, influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios sobre la base de los estados financieros. La materialidad (o importancia relativa) depende de la magnitud y la naturaleza de la omisión o inexactitud, juzgada en función de las circunstancias que la rodean. La magnitud o la naturaleza de la partida, o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante.</u>

<u>medida</u>	<u>El resultado de la aplicación de una base de medición a un activo o pasivo y los ingresos y gastos relacionados.</u>
<u>Medición</u>	<u>Proceso de determinación de los importes monetarios por los que se reconocen y llevan contablemente los elementos de los estados financieros, para su inclusión en el estado de situación financiera y el estado del resultado integral.</u>
<u>base de medición</u>	<u>Una característica identificada—por ejemplo, costo histórico, valor razonable o valor de cumplimiento—de una partida que está siendo medida.</u>
<u>incertidumbre en la medición</u>	<u>La incertidumbre que surge cuando los importes monetarios de los estados financieros no pueden ser observados directamente y deben, en su lugar, estimarse.</u>
pagos mínimos del arrendamiento	Pagos mínimos por el arrendamiento son los pagos que se requieren o pueden requerírsele al arrendatario durante el plazo del arrendamiento, excluyendo tanto las cuotas de carácter contingente como los costos de los servicios y los impuestos que ha de pagar el arrendador y le hayan de ser reembolsados. También se incluye: (a) en el caso del arrendatario, cualquier importe garantizado por él mismo o por un tercero vinculado con él; o (b) en el caso del arrendador, cualquier valor residual que se le garantice, ya sea por: (i) el arrendatario; (ii) una parte relacionada con éste; o (iii) una parte no vinculada con el arrendatario que sea financieramente capaz de atender a las obligaciones derivadas de la garantía prestada. Sin embargo, si el arrendatario posee la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente más reducido que su valor razonable en el momento en que la opción sea ejercitable, de forma que, al inicio del arrendamiento, se puede prever con razonable certeza que la opción será ejercida, los pagos mínimos del arrendamiento comprenderán tanto los pagos mínimos a satisfacer durante el plazo del acuerdo hasta la fecha esperada de ejercicio de la citada opción de compra, como el pago necesario para ejercitar esta opción de compra.
partidas monetarias	Unidades monetarias mantenidas en efectivo, así como activos y pasivos que se van a recibir o pagar, mediante una cantidad fija o determinable de unidades monetarias.
<u>mercado más ventajoso</u>	<u>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.</u>
planes multi-patronales de beneficios	Planes de aportaciones definidas (diferentes de los planes gubernamentales) o planes de beneficios definidos (diferentes de los planes gubernamentales): (a) en los cuales se juntan los activos aportados por distintas entidades que no están bajo control común; y (b) que se utilizan para proporcionar beneficios a los empleados de más de una entidad, teniendo en cuenta que tanto las aportaciones como los importes de los beneficios se determinan sin tener en cuenta la identidad de la entidad ni de los empleados cubiertos por el plan.
inversión bruta en un arrendamiento	Inversión bruta en un arrendamiento descontada al tipo de interés implícito en él.
participación no controladora	El patrimonio de una subsidiaria no atribuible, directa o indirectamente, a la controladora.
notas a los estados financieros	Las notas contienen información adicional a la presentada en el estado de situación financiera, estado del resultado integral, estado de resultados (si se presenta), estado de resultados y ganancias acumuladas combinado (si se presenta), estado de cambios en el patrimonio y estado de flujos de efectivo. Las notas suministran descripciones narrativas o desagregaciones de partidas presentadas en esos estados, e información

sobre partidas que no cumplen las condiciones para ser reconocidas en ellos.

importe nocional	La cantidad de unidades monetarias, acciones, fanegas, libras u otras unidades especificadas en un contrato de instrumento financiero.
objetivo de los estados financieros	Proporcionar información <u>financiera</u> sobre ~~la situación financiera, el rendimiento y los flujos de efectivo de~~ una entidad que sea útil para los inversores existentes y potenciales, los prestamistas y otros acreedores a la hora de tomar decisiones relacionadas con el suministro de recursos a la entidad, ~~para la toma de decisiones económicas por parte de un amplio espectro de usuarios que no están en condiciones de exigir informes adaptados a sus necesidades particulares de información.~~
<u>datos de entrada observables</u>	<u>Datos de entrada que son desarrollados utilizando datos de mercado, tales como información disponible públicamente sobre los sucesos o transacciones reales, y que reflejan los supuestos que los participantes del mercado utilizarían al fijar el precio del activo o pasivo.</u>
<u>compensación</u>	<u>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.</u>
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.
<u>transacción ordenada</u>	<u>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).</u>
<u>acción ordinaria</u>	<u>Instrumento de patrimonio que está subordinado a todas las demás clases de instrumentos de patrimonio.</u>
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.
<u>incertidumbre sobre el desenlace</u>	<u>Incetidumbre sobre el importe o calendario de cualquier entrada o salida de beneficios económicos que procederán de un activo o pasivo.</u>
propietarios	Tenedores de instrumentos clasificados como patrimonio.
controladora	Una entidad que tiene una o más subsidiarias.
rendimiento	La relación de los ingresos y gastos de una entidad, tal como se informa en el estado de resultados integral.
<u>condición de rendimiento</u>	<u>Una condición necesaria para la irrevocabilidad de la concesión que requiere que:</u> (a) <u>la contraparte complete un periodo especificado de servicio (es decir, una condición de servicio); el requerimiento relativo al servicio puede ser explícito o implícito; y</u> (b) <u>se cumpla un objetivo, u objetivos, de rendimiento especificado mientras la contraparte presta el servicio requerido en (a).</u> <u>El periodo para lograr el objetivo u objetivos de rendimiento:</u> (a) <u>no se extenderá más allá del final del periodo de servicio; y</u> (b) <u>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.</u>

Un objetivo de rendimiento se define por referencia a:

- (a) las operaciones (o actividades) propias de la entidad, o las operaciones o actividades de otra entidad del mismo grupo (es decir, una condición 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 mercado).

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

activos del plan (de un plan de beneficios a empleados)	Activos mantenidos por un fondo de beneficios para los empleados a largo plazo y pólizas de seguro que cumplen los requisitos.
beneficios post-empleo	Beneficios a los empleados (diferentes de los beneficios por terminación) que se pagan después de completar su periodo de empleo.
planes de beneficios post-empleo	Acuerdos, formales o informales, en los que la entidad se compromete a suministrar beneficios a uno o más empleados tras la terminación de su periodo de empleo.
<u>potencial para producir beneficios económicos</u>	<u>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.</u>
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.
<u>usuarios principales</u>	<u>Inversores, prestamistas y otros acreedores existentes y potenciales.</u>
<u>mercado principal</u>	<u>El mercado con el mayor volumen y nivel de actividad para el activo o pasivo.</u>
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).
<u>compromiso (en un contrato con un cliente)</u>	<u>Una obligación de transferir un bien o servicio (o grupo de bienes o servicios) que es distinto;</u>
propiedades, planta y equipo	Activos tangibles que: (a) se mantienen para su uso en la producción o suministro de bienes o servicios, para arrendarlos a terceros o con propósitos administrativos, y (b) se esperan usar durante más de un periodo.
<u>aplicación prospectiva (de un cambio de política contable)</u>	<u>Aplicación de la nueva política contable a las transacciones, otros sucesos y condiciones ocurridos tras la fecha en que se cambió la política;</u>
provisión	Pasivo cuya cuantía o vencimiento es incierto.
prudencia	<u>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. La introducción de un grado de cautela en el ejercicio de los juicios necesarios</u>

~~para hacer las estimaciones requeridas bajo condiciones de incertidumbre, de tal forma que los activos o ingresos no se sobrestimen y los pasivos o gastos no se subestimen.~~

obligación pública de rendir cuentas

Una entidad tiene obligación pública de rendir cuentas cuando:

- (a) sus instrumentos de patrimonio o de deuda o se negocian en un mercado público o está en proceso de emitir dichos instrumentos para ser negociados en un mercado público (ya sea una bolsa de valores, nacional o extranjera, o un mercado no organizado, 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 captación para su incorporación al estado de situación financiera o al estado o estados de rendimiento financiero ~~integral~~ de un elemento que cumple la definición de uno de los elementos de los estados financieros— un activo, un pasivo, patrimonio, ingresos o gastos. El reconocimiento implica la representación del elemento en uno de esos estados—ya sea solo o agregado a otros elementos—con palabras y por un importe monetario, y la inclusión de ese importe en uno o más totales de ese estado, de gastos y que satisfaga los siguientes criterios:

- (a) ~~es probable que cualquier beneficio económico futuro asociado con la partida llegue a, o salga de la entidad; y~~
- (b) ~~el elemento tiene un costo o valor que pueda ser medido con fiabilidad.~~

importe recuperable

El mayor entre el valor razonable menos los costos de venta de un activo (o de una unidad generadora de efectivo) y su valor en uso.

partes relacionadas

Una parte relacionada es una persona o entidad que está relacionada con la entidad que prepara sus estados financieros (la entidad que informa).

- (a) Una persona, o un familiar cercano a 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 entidad controlada de forma conjunta un negocio conjunto de la otra entidad (o una asociada o entidad controlada de forma conjunta un negocio conjunto de un miembro de un grupo del que la otra entidad es miembro).
 - (iii) ambas entidades son entidades controladas de forma conjunta negocios conjuntos de la misma tercera entidad.
 - (iv) Una entidad es una entidad controlada de forma conjunta un negocio conjunto 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 de 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.
relevancia	<u>La información financiera relevante es capaz de influir en las decisiones tomadas por los usuarios. La calidad de la información que permite influir en las decisiones económicas de los usuarios ayudándoles a evaluar sucesos pasados, presentes o futuros o confirmando, o corrigiendo, sus evaluaciones pasadas.</u>
<u>actividades relevantes (de una participada)</u>	<u>Las actividades que afectan significativamente a los rendimientos de la empresa participada.</u>
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.
<u>entidad que informa</u>	<u>Una entidad a la que se le requiere, u opta por, preparar estados financieros con propósito general.</u>
fecha de presentación	El final del último periodo cubierto por los estados financieros o por un informe financiero intermedio.
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	<u>Ingresos que surgen del curso de las actividades ordinarias de una entidad. La entrada bruta de beneficios económicos, durante el periodo, surgidos en el curso de las actividades ordinarias de una entidad, siempre que tal entrada dé lugar a un aumento en el patrimonio, que no esté relacionado con las aportaciones de los propietarios de ese patrimonio.</u>
estados financieros separados	Los presentados por una entidad, en las que ésta podría elegir, de acuerdo con los párrafos 9.25 y 9.26, contabilizar sus inversiones en subsidiarias, entidades controladas de forma conjunta y asociadas, ya sea al costo menos el deterioro de valor, al valor razonable con los cambios en el valor razonable reconocidos en el resultado del periodo o utilizando el método de la participación siguiendo los procedimientos del párrafo 14.8.
acuerdos de concesión de servicios	Un acuerdo mediante el cual un gobierno u otro organismo del sector público contrae con un operador privado para desarrollar (o actualizar), operar y mantener los activos de infraestructura de la concedente, tales como carreteras, puentes, túneles, aeropuertos, redes de distribución de energía, prisiones u hospitales.

<u>condición de servicio</u>	<u>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.</u>
hiperinflación grave	La moneda de una economía hiperinflacionaria está sujeta a una hiperinflación grave si tiene las dos características siguientes: (a) no tiene disponible un índice general de precios fiable para todas las entidades con transacciones y saldos en la moneda; y (b) no existe intercambiabilidad entre la moneda y una moneda extranjera relativamente estable.
acuerdo con pagos basados en acciones	Un acuerdo entre la entidad (u otra entidad del grupo o cualquier accionista de cualquier entidad del grupo) y un tercero (incluyendo un empleado) que otorga el derecho a dicho tercero a recibir: (a) efectivo u otros activos de la entidad por importes que están basados en el precio (o valor) de instrumentos de patrimonio (incluidas 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) una de sus principales actividades es mantener activos en calidad de fiduciaria para un amplio grupo de terceros.
~~estado~~	~~Un gobierno nacional, regional o local.~~
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, incluida una entidad no constituida en sociedad, como una asociación, que está controlada por otra entidad (conocida como la controladora).~~
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-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 darán lugar a cantidades imponibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal de periodos futuros cuando el importe en libros del activo sea recuperado o el del pasivo sea liquidado.
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 por pagar <u>en la primera de las siguientes fechas como resultado de:</u> (a) ~~cuando una entidad ya no puede retirar la oferta de esos beneficios—una decisión de la entidad de rescindir el empleo de un trabajador antes de la fecha normal de retiro; y~~ (b) <u>cuando la entidad reconozca los costos de una reestructuración que esté dentro del alcance de la Sección 21 y que implique el pago de beneficios por terminación, una decisión de un empleado de aceptar voluntariamente la conclusión de la relación de trabajo a cambio de esos beneficios.</u>
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.
oportunidad	<u>Tener la información disponible para los responsables de la toma de decisiones a tiempo para poder influir en sus decisiones.</u> ~~Proporcionar la información en los estados financieros dentro del plazo de decisión.~~
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 (instrumentos financieros)	<u>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:</u>

	(a) <u>proceden directamente de una transacción y son parte esencial de ésta; y</u> (b) <u>la entidad no habría incurrido en ellos si no hubiera tomado la decisión de vender el activo o transferir el pasivo.</u> ~~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.~~
costos de transporte	<u>Los costos en que se incurriría para transportar un activo desde su localización presente a su mercado principal (o más ventajoso).</u>
acciones propias en cartera	Instrumentos de patrimonio propio de una entidad, en posesión de la entidad o de otros miembros del grupo consolidado.
comprensibilidad	<u>La clasificación, caracterización y presentación de la información de forma clara y concisa la hace comprensible. La calidad de la información de modo que sea comprensible para los usuarios que tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y empresariales y de la contabilidad, así como voluntad para estudiar la información con diligencia razonable.</u>
unidad de cuenta	<u>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.</u>
datos de entrada no observables	<u>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.</u>
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.
participante	~~Una parte de un negocio conjunto que tiene control conjunto sobre éste.~~
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 (o consolidación) de la concesión	<u>Una condición que determina</u> ~~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. <u>Una condición para la irrevocabilidad de la concesión es</u> ~~Condiciones para la irrevocabilidad de la concesión una condición de~~ servicio ~~condiciones~~ <u>una condición de</u> rendimiento ~~condiciones. Las condiciones de servicio requieren que la otra parte complete un periodo determinado de servicio. Las condiciones de rendimiento requieren que la otra parte complete un periodo determinado de servicio y determinados objetivos de rendimiento (tales como un incremento determinado en el beneficio de la entidad en un determinado periodo). Una condición de rendimiento puede incluir una condición referida al mercado.~~
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.

Tabla de fuentes

La Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES se ha desarrollado mediante:

- (a) La extracción de los conceptos fundamentales del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros del IASB (Marco Conceptual del IASB) y los principios y la guía obligatoria correspondiente de las Normas NIIF de Contabilidad completas. En 2018, el IASB emitió el Marco Conceptual para la Información Financiera (Marco Conceptual), que sustituye al Marco Conceptual del IASB. Al desarrollar el Marco Conceptual, el IASB comprobó si había incongruencias entre los conceptos revisados y las Normas de ese momento. El análisis demostró que los requerimientos de esas Normas eran a menudo congruentes con los resultados potenciales de aplicar las definiciones propuestas y la guía de apoyo. En [fecha] el IASB emitió la tercera edición de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES, incluyendo una Sección 2 revisada y alineada con el Marco Conceptual. El IASB realizó la misma prueba para detectar incongruencias entre los conceptos revisados y los de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES con los mismos resultados; es decir, los requerimientos de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES eran a menudo congruentes con los posibles resultados de la aplicación de las definiciones propuestas y las guías de apoyo. En caso de incongruencias, el párrafo 2.2 requiere que las secciones individuales tengan prioridad. y
- (b) La consideración de las modificaciones apropiadas en función de las necesidades de los usuarios y las consideraciones de costo-beneficio de producirlas.

La siguiente tabla identifica las principales fuentes de las Normas NIIF de Contabilidad completas de las que se derivan los principios de cada sección de la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES.

	Sección en la <u>Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES</u>	Fuentes
	Prólogo	Prólogo a las <u>Normas NIIF-Internacionales de Información Financiera</u>
1	<i>Pequeñas y Medianas Entidades</i>	—
2	<i>Conceptos y Principios Generales</i>	<u>Marco Conceptual IASB para la Información Financiera</u> , <u>NIC 1 Presentación de Estados Financieros</u>
3	<i>Presentación de Estados Financieros</i>	<u>NIC 1 Presentación de Estados Financieros</u>
4	<i>Estado de Situación Financiera</i>	<u>NIC 1</u>
5	<i>Estado del Resultado integral y Estado de Resultados</i>	<u>NIC 1</u>
6	<i>Estado de Cambios en el Patrimonio y Estado del Resultado Integral y Ganancias Acumuladas</i>	<u>NIC 1</u>
7	<i>Estado de Flujos de Efectivo</i>	<u>NIC 7 Estado de Flujos de Efectivo</u>
8	<i>Notas a los Estados Financieros</i>	<u>NIC 1</u>
9	<i>Estados Financieros Consolidados y Separados</i>	<u>NIC 27 Estados Financieros Consolidados Separados modificada por la NIIF10 Estados Financieros Consolidados</u>
10	<i>Políticas Contables, Estimaciones y Errores</i>	<u>NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores</u>
11 and 12	<i>Instrumentos Financieros Básicos y Otros Temas relacionados con los Instrumentos Financieros</i>	<u>NIC 32 Instrumentos Financieros: Presentación</u> , <u>NIC 39 Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición</u> , <u>NIIF 7 Instrumentos Financieros: Información a Revelar</u> , <u>NIIF9 Instrumentos Financieros</u>
12	<i>Medición del Valor Razonable</i>	<u>NIIF 13 Medición del Valor Razonable</u>

13	<i>Inventarios</i>	NIC 2 <i>Inventarios</i>
14	<i>Inversiones en Asociadas</i>	NIC 28 <i>Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos</i>
15	~~<i>Inversiones en Acuerdos Conjuntos</i>~~ ~~<i>Negocios</i>~~	<u>NIIF 11 Acuerdos Conjuntos</u> <u>NIC 31 Participaciones en Negocios Conjuntos</u>
16	<i>Propiedades de Inversión</i>	NIC 40 <i>Propiedades de Inversión</i>
17	<i>Propiedades, Planta y Equipo</i>	NIC 16 <i>Propiedades, Planta y Equipo</i>
18	<i>Activos Intangibles Distintos de la Plusvalía</i>	NIC 38 <i>Activos Intangibles</i>
19	<i>Combinaciones de Negocios y Plusvalía</i>	NIIF 3 <i>Combinaciones de Negocios</i>
20	<i>Arrendamientos</i>	NIC 17 <i>Arrendamientos</i>
21	<i>Provisiones y Contingencias</i>	NIC 37 <i>Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes</i>
22	<i>Pasivos y Patrimonio</i>	NIC 1, NIC 32
23	<i>Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes</i>	<u>NIIF 15 Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes</u> <u>NIC 11 Contratos de Construcción, IAS 18 Ingresos de Actividades Ordinarias</u>
24	<i>Subvenciones del Gobierno</i>	NIC 20 <i>Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales</i>
25	<i>Costos por Préstamos</i>	NIC 23 <i>Costos por Préstamos</i>
26	<i>Pagos Basados en Acciones</i>	NIIF 2 <i>Pagos basados en Acciones</i>
27	<i>Deterioro del Valor de los Activos</i>	NIC 2, NIC 36 <i>Deterioro del Valor de los Activos</i>
28	<i>Beneficios a los Empleados</i>	NIC 19 <i>Beneficios a los Empleados</i>
29	<i>Impuesto a las Ganancias</i>	NIC 12 <i>Impuestos a las Ganancias</i> , <u>CINIIF 23 La Incertidumbre frente a los Tratamientos del Impuesto a las Ganancias</u>
30	<i>Conversión de la Moneda Extranjera</i>	NIC 21 <i>Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera</i> , <u>CINIIF 22 Transacciones en Moneda Extranjera y Contraprestaciones Anticipadas</u>
31	<i>Hiperinflación</i>	IAS 29 <i>Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias</i>
32	<i>Hechos Occurridos después del Periodo sobre el que se Informa</i>	NIC 10 <i>Hechos Occurridos después del periodo sobre el que se Informa</i>
33	<i>Información a Revelar sobre Partes Relacionadas</i>	NIC 24 <i>Información a Revelar sobre Partes Relacionadas</i>
34	<i>Actividades Especializadas</i>	NIC 41 <i>Agricultura</i> , NIIF 6 <i>Exploración y Evaluación de Recursos Minerales</i> , <u>CINIIF 12 Acuerdos de Concesión de Servicios</u>
35	<i>Transición a la Norma de Contabilidad NIIF para las PYMES</i>	NIIF 1 <i>Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera</i>

Aprobación por el IASB del Proyecto de Norma *Tercera edición de la Norma de Contabilidad* NIIF para las PYMES publicada en septiembre de 2022

El Proyecto de Norma *Tercera edición de la Norma de Contabilidad* NIIF para las PYMES se aprobó para su publicación por los 10 miembros del Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB).

Andreas Barckow

Presidente

Nick Anderson

Tadeu Cendon

Zach Gast

Jianqiao Lu

Bruce Mackenzie

Bertrand Perrin

Rika Suzuki

Ann Tarca

Mary Tokar