

NIC 1

Presentación de Estados Financieros

En abril de 2001 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (el Consejo) adoptó la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*, que había sido originalmente emitida por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad en septiembre de 1997. La NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* sustituyó a la NIC 1 *Información a Revelar sobre Políticas Contables* (emitida en 1975), la NIC 5 *Información a Revelar en los Estados Financieros* (aprobada originariamente en 1977) y la NIC 13 *Presentación de Activos Corrientes y Pasivos Corrientes* (aprobada en 1979).

En diciembre de 2003 el Consejo emitió una NIC 1 revisada como parte de su agenda inicial de proyectos técnicos. El Consejo emitió en septiembre de 2007 una NIC 1 modificada, que incluía una modificación de la presentación de los cambios en el patrimonio que proceden de los propietarios y del resultado integral y un cambio en la terminología de las denominaciones de los estados financieros. En junio de 2011 el Consejo modificó la NIC 1 para mejorar la forma de presentación de las partidas de otro resultado integral.

En diciembre de 2014 la NIC 1 fue modificada por *Iniciativa sobre Información a Revelar* (Modificaciones a la NIC 1), que abordó las preocupaciones expresadas sobre algunos de los requerimientos de presentación e información a revelar de la NIC 1 y aseguró que las entidades están en disposición de utilizar el juicio al aplicar esos requerimientos. Además, las modificaciones aclararon los requerimientos del párrafo 82A de la NIC 1.

Otras Normas han realizado modificaciones consiguientes de menor importancia en la NIC 1. Estas incluyen *Mejoras a las NIIF* (emitida en abril de 2009), *Mejoras a las NIIF* (emitida en mayo de 2010), NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados* (emitida en mayo de 2011), NIIF 12 *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades* (emitida en mayo de 2011), NIIF 13 *Medición del Valor Razonable* (emitida en mayo de 2011), NIC 19 *Beneficios a los Empleados* (emitida en junio de 2011), *Mejoras Anuales a las NIIF Ciclo 2009-2011* (emitido en mayo de 2012), NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (Contabilidad de Coberturas y modificaciones a las NIIF 9, NIIF 7 y NIC 39) (emitida en noviembre de 2013), NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes* (emitida en mayo de 2014), *Agricultura: Plantas Productoras* (Modificaciones a la NIC 16 y la NIC 41) (emitida en julio de 2014), NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (emitida en julio de 2014), NIIF 16 *Arrendamientos* (emitida en enero de 2016) e *Iniciativa sobre Información a Revelar* (Modificaciones a la NIC 7) (emitida en enero de 2016).

NIC 1

ÍNDICE

desde el párrafo

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 1 PRESENTACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS

OBJETIVO	1
ALCANCE	2
DEFINICIONES	7
ESTADOS FINANCIEROS	9
Finalidad de los Estados Financieros	9
Conjunto completo de estados financieros	10
Características generales	15
ESTRUCTURA Y CONTENIDO	47
Introducción	47
Identificación de los estados financieros	49
Estado de situación financiera	54
Estado del resultado del periodo y otro resultado integral	81A
Estado de cambios en el patrimonio	106
Estado de flujos de efectivo	111
Notas	112
TRANSICIÓN Y FECHA DE VIGENCIA	139
DEROGACIÓN DE LA NIC 1 (REVISADA EN 2003)	140
APÉNDICE	
Modificaciones a otros pronunciamientos	

CON RESPECTO A LOS DOCUMENTOS COMPLEMENTARIOS ENUMERADOS A
CONTINUACIÓN, VÉASE LA PARTE B DE ESTA EDICIÓN

**APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE LA NIC 1 EMITIDA EN SEPTIEMBRE
DE 2007**

APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE LAS MODIFICACIONES A LA NIIF 1:

*Instrumentos Financieros con Opción de Venta y Obligaciones que Surgen
en la Liquidación* (Modificaciones a las NIC 32 y NIC 1) emitido en febrero de
2008

Presentación de Partidas de Otro Resultado Integral (Modificaciones a la
NIC 1) emitido en junio de 2011

Iniciativa sobre Información a Revelar (Modificaciones a la NIC 1) emitida en
diciembre de 2014

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES

APÉNDICE

Modificaciones a los Fundamentos de las Conclusiones de otras NIIF

OPINIONES EN CONTRARIO

NIC 1

GUÍA DE IMPLEMENTACIÓN

APÉNDICE

Modificaciones a las guías establecidas en otras NIIF

TABLA DE CONCORDANCIAS

NIC 1

La Norma Internacional de Contabilidad 1 *Presentación de Estados Financieros* (NIC 1) está contenida en los párrafos 1 a 140 y en el Apéndice. Todos los párrafos tienen igual valor normativo. La NIC 1 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y de los Fundamentos de las Conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera*. La NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* proporciona una base para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías explícitas.

Norma Internacional de Contabilidad 1 ***Presentación de Estados Financieros***

Objetivo

- 1 Esta Norma establece las bases para la presentación de los estados financieros de propósito general, para asegurar que los mismos sean comparables, tanto con los estados financieros de la misma entidad correspondientes a periodos anteriores, como con los de otras entidades. Esta Norma establece requerimientos generales para la presentación de los estados financieros, guías para determinar su estructura y requisitos mínimos sobre su contenido.

Alcance

- 2 **Una entidad aplicará esta Norma al preparar y presentar estados financieros de propósito de información general conforme a las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF).**
- 3 En otras NIIF se establecen los requerimientos de reconocimiento, medición e información a revelar para transacciones y otros sucesos.
- 4 Esta Norma no será de aplicación a la estructura y contenido de los estados financieros intermedios condensados que se elaboren de acuerdo con la NIC 34 *Información Financiera Intermedia*. Sin embargo, los párrafos 15 a 35 se aplicarán a estos estados financieros. Esta Norma se aplicará de la misma forma a todas las entidades, incluyendo las que presentan estados financieros consolidados de acuerdo con la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados* y las que presentan estados financieros separados, de acuerdo con la NIC 27 *Estados Financieros Separados*.
- 5 Esta Norma utiliza terminología propia de las entidades con ánimo de lucro, incluyendo las pertenecientes al sector público. Si las entidades con actividades sin fines de lucro del sector privado o del sector público aplican esta Norma, podrían verse obligadas a modificar las descripciones utilizadas para partidas específicas de los estados financieros, e incluso para éstos.
- 6 Similarmente, las entidades que carecen de patrimonio, tal como se define en la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación* (por ejemplo, algunos fondos de inversión colectiva), y las entidades cuyo capital en acciones no es patrimonio (por ejemplo, algunas entidades cooperativas) podrían tener la necesidad de adaptar la presentación en los estados financieros de las participaciones de sus miembros o participantes.

Definiciones

- 7 **Los términos siguientes se usan, en esta Norma, con los significados que a continuación se especifican:**
- Los estados financieros con propósito general (denominados “estados financieros”) son aquellos que pretenden cubrir las necesidades de**

NIC 1

usuarios que no están en condiciones de exigir informes a la medida de sus necesidades específicas de información.

Impracticable La aplicación de un requisito será impracticable cuando la entidad no pueda aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo.

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) son las Normas e Interpretaciones emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Esas Normas comprenden:

- (a) las Normas Internacionales de Información Financiera;
- (b) las Normas Internacionales de Contabilidad;
- (c) Interpretaciones CINIIF; e
- (d) Interpretaciones del SIC¹.

Materialidad (o importancia relativa) Las omisiones o inexactitudes de partidas son materiales o tienen importancia relativa 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, determinada en función de las circunstancias particulares en que se hayan producido éstas. La magnitud o la naturaleza de la partida, o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante.

La evaluación acerca de si una omisión o inexactitud puede influir en las decisiones económicas de los usuarios, considerándose así material o con importancia relativa, requiere tener en cuenta las características de tales usuarios. El *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera* establece, en el párrafo 25², que: “se supone que los usuarios tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios, así como de su contabilidad, y también la voluntad de estudiar la información con razonable diligencia”. En consecuencia, la evaluación necesita tener en cuenta cómo puede esperarse que, en términos razonables, los usuarios con las características descritas se vean influidos al tomar decisiones económicas.

Las notas contienen información adicional a la que se presenta en el estado de situación financiera, estado (estados) del resultado del periodo y otro resultado integral, 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.

¹ Definición de las NIIF modificada después de los cambios de nombre introducidos mediante la Constitución revisada de la Fundación IFRS en 2010.

² En septiembre de 2010 el IASB sustituyó el *Marco Conceptual* por el *Marco Conceptual para la Información Financiera*. El párrafo 25 fue derogado por el Capítulo 3 del *Marco Conceptual*.

NIC 1

Otro resultado integral comprende partidas de ingresos y gastos (incluyendo ajustes por reclasificación) que no se reconocen en el resultado del periodo tal como lo requieren o permiten otras NIIF.

Los componentes de otro resultado integral incluyen:

- (a) cambios en el superávit de revaluación (véase la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* y la NIC 38 *Activos Intangibles*);
- (b) nuevas mediciones de los planes de beneficios definidos (véase la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*);
- (c) ganancias y pérdidas producidas por la conversión de los estados financieros de un negocio en el extranjero (véase la NIC 21 *Efectos de la Variación en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*);
- (d) las ganancias y pérdidas procedentes de inversiones en instrumentos de patrimonio designados a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.5 de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*;
- (da) las ganancias y pérdidas sobre activos financieros medidos al valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 4.1.2A de la NIIF 9.
- (e) la parte efectiva de las ganancias y pérdidas de los instrumentos de cobertura en una cobertura de flujos de efectivo y las ganancias y pérdidas de los instrumentos de cobertura que cubren inversiones en instrumentos de patrimonio medidos a valor razonable con cambios en otro resultado integral de acuerdo con el párrafo 5.7.5 de NIIF 9 (véase el Capítulo 6 de la NIIF 9);
- (f) para pasivos particulares designados como a valor razonable con cambios en resultados, el importe del cambio en el valor razonable que sea atribuible a cambios en el riesgo de crédito del pasivo (véase el párrafo 5.7.7 de la NIIF 9);
- (g) los cambios en el valor temporal de las opciones al separar el valor intrínseco y el valor temporal de un contrato de opción y la designación como el instrumento de cobertura solo de los cambios en el valor intrínseco (véase el Capítulo 6 de la NIIF 9); y
- (h) los cambios en el valor de los elementos a término de contratos a término al separar el elemento a término y el elemento al contado de un contrato a término y la designación como el instrumento de cobertura solo de los cambios en el elemento al contado, y los cambios en el valor del diferencial de la tasa de cambio de la moneda extranjera de un instrumento financiero al excluirlo de la designación de ese instrumento financiero como el instrumento de cobertura (véase el Capítulo 6 de la NIIF 9).

Los propietarios son poseedores de instrumentos clasificados como patrimonio.

El resultado del periodo es el total de ingresos menos gastos, excluyendo los componentes de otro resultado integral.

NIC 1

Los ajustes por reclasificación son importes reclasificados en el resultado en el periodo corriente que fueron reconocidos en otro resultado integral en el periodo corriente o en periodos anteriores.

El resultado integral total es 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.

El resultado integral total comprende todos los componentes del “resultado” y de “otro resultado integral”.

- 8 Aunque esta Norma utiliza los términos “otro resultado integral”, “resultado” y “resultado integral total”, una entidad puede utilizar otros términos para denominar los totales, siempre que el significado sea claro. Por ejemplo, una entidad puede utilizar el término “resultado neto” para denominar al resultado.
- 8A Los siguientes términos se describen en la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación* y se utilizan en esta Norma con el significado especificado en dicha NIC 32:
- (a) instrumento financiero con opción de venta clasificado como un instrumento de patrimonio (descrito en los párrafos 16A y 16B de la NIC 32)
 - (b) un instrumento que impone a la entidad una obligación de entregar a terceros una participación proporcional de los activos netos de la entidad solo en el momento de la liquidación y se clasifica como un instrumento de patrimonio (descrito en los párrafos 16C y 16D de la NIC 32).

Estados financieros

Finalidad de los Estados Financieros

- 9 Los estados financieros constituyen una representación estructurada de la situación financiera y del rendimiento financiero de una entidad. El objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, del rendimiento financiero y de los flujos de efectivo de una entidad, que sea útil a una amplia variedad de usuarios a la hora de tomar sus decisiones económicas. Los estados financieros también muestran los resultados de la gestión realizada por los administradores con los recursos que les han sido confiados. Para cumplir este objetivo, los estados financieros suministrarán información acerca de los siguientes elementos de una entidad:
- (a) activos;
 - (b) pasivos;
 - (c) patrimonio;
 - (d) ingresos y gastos, en los que se incluyen las ganancias y pérdidas;
 - (e) aportaciones de los propietarios y distribuciones a los mismos en su condición de tales; y
 - (f) flujos de efectivo.

NIC 1

Esta información, junto con la contenida en las notas, ayuda a los usuarios a predecir los flujos de efectivo futuros de la entidad y, en particular, su distribución temporal y su grado de certidumbre.

Juego completo de estados financieros

- 10** Un juego completo de estados financieros comprende:
- (a) un estado de situación financiera al final del periodo;**
 - (b) un estado del resultado y otro resultado integral del periodo;**
 - (c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo;**
 - (d) un estado de flujos de efectivo del periodo;**
 - (e) notas, que incluyan un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa;**
 - (ea) información comparativa con respecto al periodo inmediato anterior como se especifica en los párrafos 38 y 38A; y**
 - (f) un estado de situación financiera al principio del primer periodo inmediato anterior, cuando una entidad aplique una política contable de forma retroactiva o haga una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros, o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros de acuerdo con los párrafos 40A a 40D.**
- Una entidad puede utilizar, para denominar a los estados, títulos distintos a los utilizados en esta Norma. Por ejemplo, una entidad puede utilizar el título “estado del resultado integral” en lugar de “estado del resultado y otro resultado integral”.
- 10A** Una entidad puede presentar un estado del resultado del periodo y otro resultado integral único, con el resultado del periodo y el otro resultado integral presentados en dos secciones. Las secciones se presentarán juntas, con la sección del resultado del periodo presentado en primer lugar seguido directamente por la sección de otro resultado integral. Una entidad puede presentar la sección del resultado del periodo en un estado de resultado del periodo separado. Si lo hace así, el estado del resultado del periodo separado precederá inmediatamente al estado que presente el resultado integral, que comenzará con el resultado del periodo.
- 11** Una entidad presentará con el mismo nivel de importancia todos los estados financieros que forman un juego completo de estados financieros.
- 12** [Eliminado]
- 13** Muchas entidades presentan, fuera de sus estados financieros, un análisis financiero elaborado por la gerencia, que describe y explica las características principales del rendimiento financiero y la situación financiera de la entidad, así como las principales incertidumbres a las que se enfrenta. Tal informe puede incluir un examen de:

NIC 1

- (a) los principales factores e influencias que han determinado el rendimiento financiero, incluyendo los cambios en el entorno en que opera la entidad, su respuesta a esos cambios y su efecto, así como la política de inversiones que sigue para mantener y mejorar dicho rendimiento financiero, incluyendo su política de dividendos;
 - (b) las fuentes de financiación de la entidad, así como su objetivo respecto al coeficiente de deudas sobre patrimonio; y
 - (c) los recursos de la entidad no reconocidos en el estado de situación financiera según las NIIF.
- 14 Muchas entidades también presentan, fuera de sus estados financieros, informes y estados tales como informes medioambientales y estados del valor añadido, particularmente en sectores industriales en los que los factores del medio ambiente son significativos y cuando los trabajadores se consideran un grupo de usuarios importante. Los informes y estados presentados fuera de los estados financieros quedan fuera del alcance de las NIIF.

Características generales

Presentación razonable y cumplimiento de las NIIF

- 15 **Los estados financieros deberán presentar razonablemente la situación financiera y el rendimiento financiero, así como los flujos de efectivo de una entidad. Esta presentación razonable requiere la 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 establecidos en el Marco Conceptual.³ Se presume que la aplicación de las NIIF, acompañada de información adicional cuando sea preciso, dará lugar a estados financieros que proporcionen una presentación razonable.**
- 16 **Una entidad cuyos estados financieros cumplan las NIIF efectuará, en las notas, una declaración, explícita y sin reservas, de dicho cumplimiento. Una entidad no señalará que sus estados financieros cumplen con las NIIF a menos que satisfagan todos los requerimientos de estas.**
- 17 En casi la totalidad de las circunstancias, una entidad logrará una presentación razonable cumpliendo con las NIIF aplicables. Una presentación razonable también requiere que una entidad:
- (a) Seleccione y aplique las políticas contables de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. La NIC 8 establece una jerarquía normativa, a considerar por la gerencia en ausencia de una NIIF que sea aplicable específicamente a una partida.
 - (b) Presente información, que incluya a las políticas contables, de una forma que sea relevante, fiable, comparable y comprensible.

3 Los párrafos 15 a 24 contienen referencias sobre el objetivo de los estados financieros contenidos en el *Marco Conceptual [para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros]*. En septiembre de 2010 el IASB sustituyó el *Marco Conceptual* por el *Marco Conceptual para la Información Financiera*, que reemplazó el objetivo de los estados financieros por el objetivo de la información financiera con propósito general: véase el Capítulo 1 del *Marco Conceptual*.

NIC 1

- (c) Suministre información adicional, siempre que el cumplimiento con los requerimientos especificados por las NIIF resulten insuficientes para permitir a los usuarios comprender el impacto de determinadas transacciones, de otros sucesos o condiciones, sobre la situación financiera y el rendimiento financiero de la entidad.
- 18 Una entidad no puede rectificar políticas contables inapropiadas mediante la revelación de las políticas contables utilizadas, ni mediante la utilización de notas u otro material explicativo.**
- 19 En la circunstancia extremadamente excepcional de que la gerencia concluyera que el cumplimiento de un requerimiento de una NIIF sería tan engañoso como para entrar en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el Marco Conceptual, la entidad no lo aplicará, según se establece en el párrafo 20, siempre que el marco regulatorio aplicable requiera, o no prohíba, esta falta de aplicación.**
- 20 Cuando una entidad no aplique un requerimiento establecido en una NIIF de acuerdo con el párrafo 19, revelará:**
- (a) que la gerencia ha llegado a la conclusión de que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, rendimiento financiero y los flujos de efectivo;**
 - (b) que se ha cumplido con las NIIF aplicables, excepto en el caso particular del requerimiento no aplicado para lograr una presentación razonable;**
 - (c) el título de la NIIF que la entidad ha dejado de aplicar, la naturaleza del apartamiento, incluyendo el tratamiento que la NIIF requeriría, la razón por la que ese tratamiento sería en las circunstancias tan engañoso como para entrar en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el Marco Conceptual, junto con el tratamiento alternativo adoptado; y**
 - (d) para cada periodo sobre el que se presente información, el impacto financiero de la falta de aplicación sobre cada partida de los estados financieros que debería haber sido presentada cumpliendo con el requerimiento mencionado.**
- 21 Cuando una entidad haya dejado de aplicar, en algún periodo anterior, un requerimiento de una NIIF, y ello afecte a los importes reconocidos en los estados financieros del periodo actual, deberá revelar la información establecida en el párrafo 20(c) y (d).**
- 22 El párrafo 21 se aplicará, por ejemplo, cuando una entidad haya dejado de cumplir, en un periodo anterior, un requerimiento de una NIIF para la medición de activos o pasivos, y ello afectase a la medición de los cambios en activos y pasivos reconocidos en los estados financieros del periodo actual.**
- 23 En la circunstancia extremadamente excepcional de que la gerencia concluyera que cumplir con un requerimiento de una NIIF sería tan engañoso como para entrar en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el Marco Conceptual, pero el marco regulatorio prohibiera apartamientos al requerimiento, la entidad reducirá, en la**

NIC 1

medida de lo posible, los aspectos de cumplimiento que perciba como causantes del engaño, mediante la revelación de:

- (a) **el título de la NIIF en cuestión, la naturaleza del requerimiento, y la razón por la cual la gerencia ha llegado a la conclusión de que su cumplimiento sería tan engañoso como para entrar en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el Marco Conceptual; y**
- (b) **para cada periodo presentado, los ajustes a cada partida de los estados financieros que la gerencia haya concluido que serían necesarios para lograr una presentación razonable.**

24 Para los fines de los párrafos 19 a 23, una partida entraría en conflicto con el objetivo de los estados financieros cuando no representase de una forma fidedigna las transacciones, así como los otros sucesos y condiciones que debiera representar, o pudiera razonablemente esperarse que representara y, en consecuencia, fuera probable que influyera en las decisiones económicas tomadas por los usuarios de los estados financieros. Al evaluar si el cumplimiento de un requerimiento específico, establecido en una NIIF, sería tan engañoso como para entrar en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco Conceptual*, la gerencia considerará:

- (a) por qué no se alcanza el objetivo de los estados financieros, en las circunstancias particulares que se están sopesando; y
- (b) la forma en que las circunstancias de la entidad difieren de las que se dan en otras entidades que cumplen con ese requerimiento. Si otras entidades cumplieran con ese requerimiento en circunstancias similares, existirá la presunción refutable de que el cumplimiento del requerimiento, por parte de la entidad, no sería tan engañoso como para entrar en conflicto con el objetivo de los estados financieros establecido en el *Marco Conceptual*.

Hipótesis de negocio en marcha

25 **Al elaborar los estados financieros, la gerencia evaluará la capacidad que tiene una entidad para continuar en funcionamiento. Una entidad elaborará los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, a menos que la gerencia pretenda liquidar la entidad o cesar en su actividad, o bien no exista otra alternativa más realista que proceder de una de estas formas. Cuando la gerencia es conocedora, al realizar su evaluación, de incertidumbres significativa relacionadas con sucesos o condiciones que pudieran arrojar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad de continuar como negocio en marcha, la entidad revelará esas incertidumbres. Cuando una entidad no prepare los estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, revelará ese hecho, junto con las hipótesis sobre las que han sido elaborados y las razones por las que la entidad no se considera como un negocio en marcha.**

26 Al evaluar si la hipótesis de negocio en marcha resulta apropiada, la gerencia tendrá en cuenta toda la información disponible sobre el futuro, que deberá cubrir al menos los doce meses siguientes a partir del final del periodo sobre el

NIC 1

que se informa, sin limitarse a dicho periodo. El grado de detalle de las consideraciones dependerá de los hechos que se presenten en cada caso. Cuando una entidad tenga un historial de operaciones rentable, así como un pronto acceso a recursos financieros, la entidad podrá concluir que la utilización de la hipótesis de negocio en marcha es apropiada, sin realizar un análisis detallado. En otros casos, puede ser necesario que la gerencia, antes de convencerse a sí misma de que la hipótesis de negocio en marcha es apropiada, deba ponderar una amplia gama de factores relacionados con la rentabilidad actual y esperada, el calendario de pagos de la deuda y las fuentes potenciales de sustitución de la financiación existente.

Base contable de acumulación (devengo)

27 Una entidad elaborará sus estados financieros, excepto en lo relacionado con la información sobre flujos de efectivo, utilizando la base contable de acumulación (o devengo).

28 Cuando se utiliza la base contable de acumulación (devengo), una entidad reconocerá partidas como activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos (los elementos de los estados financieros), cuando satisfagan las definiciones y los criterios de reconocimiento previstos para tales elementos en el *Marco Conceptual*⁴.

Materialidad o importancia relativa y agregación de datos

29 Una entidad presentará por separado cada clase significativa de partidas similares. Una entidad presentará por separado las partidas de naturaleza o función distinta, a menos que no tengan importancia relativa.

30 Los estados financieros son el producto del procesamiento de un gran número de transacciones y otros sucesos, que se agrupan por clases de acuerdo con su naturaleza o función. La etapa final del proceso de agregación y clasificación es la presentación de datos condensados y clasificados, que constituyen las partidas de los estados financieros. Si una partida concreta careciese de importancia relativa por sí sola, se agregará con otras partidas, ya sea en los estados financieros o en las notas. Una partida que no tenga la suficiente importancia relativa como para justificar su presentación separada en esos estados financieros puede justificar su presentación separada en las notas.

30A Al aplicar esta y otras NIIF una entidad decidirá, teniendo en consideración todos los hechos y circunstancias relevantes, la forma en que agrega la información en los estados financieros, los cuales incluyen a las notas. Una entidad no reducirá la comprensibilidad de sus estados financieros ocultando información significativa en información sin importancia relativa o agrupando partidas importantes que tienen diferentes naturalezas o funciones.

31 Algunas NIIF especifican la información que se requiere incluir en los estados financieros, los cuales incluyen a las notas. No es necesario que una entidad revele información específica requerida por una NIIF si la información procedente de esa revelación carece de importancia relativa. Este es el caso

⁴ sustituido por el *Marco Conceptual* en septiembre de 2010.

NIC 1

incluso si la NIIF contiene una lista de requerimientos específicos o los describe como requerimientos mínimos. Una entidad decidirá también revelar o no información adicional, cuando el cumplimiento con los requerimientos específicos de las NIIF resulte insuficiente para permitir a los usuarios de los estados financieros comprender el impacto de transacciones concretas, así como de otros sucesos y condiciones, sobre la situación y el rendimiento financieros de la entidad.

Compensación

32 Una entidad no compensará activos con pasivos o ingresos con gastos a menos que así lo requiera o permita una NIIF.

33 Una entidad informará por separado sobre sus activos y pasivos e ingresos y gastos. La compensación en el estado (o estados) del resultado del periodo y otro resultado integral o de situación financiera, excepto cuando la compensación refleja la sustancia de la transacción u otro suceso, limita la capacidad de los usuarios para comprender las transacciones y otros sucesos y condiciones que se hayan producido, así como para evaluar los flujos futuros de efectivo de la entidad. La medición por el neto en el caso de los activos sujetos a correcciones valorativas—por ejemplo, correcciones por deterioro del valor de inventarios por obsolescencia y de las cuentas por cobrar de dudoso cobro—no es una compensación.

34 La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes* requiere que una entidad mida los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes por la contraprestación a la que espera tener derecho a cambio de transferir los bienes o servicios comprometidos. Por ejemplo, el importe de ingresos de actividades ordinarias reconocidos refleja cualesquiera descuentos comerciales y rebajas por volumen de ventas que permita la entidad. Una entidad lleva a cabo, en el curso de sus actividades ordinarias, otras transacciones que no generan ingresos de actividades ordinarias sino que son accesorias con respecto a las actividades principales que generan estos ingresos. Una entidad presentará los resultados de estas transacciones compensando los ingresos con los gastos relacionados que genere la misma operación, siempre que dicha presentación refleje el fondo de la transacción u otro suceso. Por ejemplo:

- (a) una entidad presentará las ganancias y pérdidas por la disposición de activos no corrientes, incluyendo inversiones y activos de operación, deduciendo del importe recibido importe de la contraprestación por dicha disposición el importe en libros del activo y los gastos de venta correspondientes; y
- (b) una entidad podrá compensar los desembolsos relativos a las provisiones reconocidas de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, que hayan sido reembolsados a la entidad como consecuencia de un acuerdo contractual con otra parte (por ejemplo, un acuerdo de garantía de productos cubierto por un proveedor) con los reembolsos relacionados.

35 Además, una entidad presentará en términos netos las ganancias y pérdidas que procedan de un grupo de transacciones similares, por ejemplo las ganancias y

pérdidas por diferencias de cambio, o las derivadas de instrumentos financieros mantenidos para negociar. Sin embargo, una entidad presentará estas ganancias y pérdidas por separado si tienen importancia relativa.

Frecuencia de la información

36 Una entidad presentará un juego completo de estados financieros (incluyendo información comparativa) al menos anualmente. Cuando una entidad cambie el cierre del periodo sobre el que informa y presente los estados financieros para un periodo contable superior o inferior a un año, revelará, además del periodo cubierto por los estados financieros:

- (a) la razón para utilizar un periodo de duración inferior o superior; y**
- (b) el hecho de que los importes presentados en los estados financieros no son totalmente comparables.**

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

Información comparativa

Información comparativa mínima

38 A menos que las NIIF permitan o requieran 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 sobre información descriptiva y narrativa, cuando esto sea relevante para la comprensión de los estados financieros del periodo corriente. para comprender los estados financieros del periodo corriente.

38A Una entidad presentará, como mínimo, dos estados de situación financiera, dos estados del resultado y otro resultado integral del periodo, dos estados del resultado del periodo separados (si los presenta), dos estados de flujos de efectivo y dos estados de cambios en el patrimonio, y notas relacionadas.

38B En algunos casos, la información narrativa proporcionada en los estados financieros de periodo(s) inmediatamente anterior(es) continúa siendo relevante en el periodo actual. Por ejemplo, una entidad revelará en el periodo actual detalles de una disputa legal cuyo resultado era incierto al final del periodo inmediato anterior y que todavía está pendiente de resolución. Los usuarios se beneficiarán de la información revelada sobre la incertidumbre existente al final del periodo inmediato anterior, así como de la relativa a los pasos dados durante el periodo para resolver dicha incertidumbre.

Información comparativa adicional

38C Una entidad puede presentar información comparativa, además de los estados financieros comparativos mínimos requeridos por las NIIF, en la medida en que esa información se prepare de acuerdo con las NIIF. Esta información comparativa puede consistir en uno o más estados a los que hace referencia el

NIC 1

párrafo 10, pero no necesita comprender un juego completo de estados financieros. Cuando este sea el caso, la entidad presentará información relacionada en una nota a dichos estados adicionales.

- 38D Por ejemplo, una entidad puede presentar un tercer estado del resultado del periodo y otro resultado integral (presentando, de ese modo, el periodo actual, el periodo inmediato anterior y un periodo comparativo adicional). Sin embargo, no se requiere que la entidad presente un tercer estado de situación financiera, un tercer estado de flujos de efectivo o un tercer estado de cambios en el patrimonio (es decir, un estado financiero adicional comparativo). Se requiere que la entidad presente, en las notas a los estados financieros, información comparativa relacionada con el estado del resultado y otro resultado integral adicional.

- 39 a [Eliminado]
40

Cambios en políticas contables, reexpresión retroactiva o reclasificación

- 40A **Una entidad presentará un tercer estado de situación financiera al comienzo del periodo inmediato anterior, además de los estados financieros comparativos mínimos requeridos por el párrafo 38A si:**

- (a) **aplica una política contable de forma retroactiva, realiza una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros o reclasifica partidas en éstos; y**
- (b) **la aplicación retroactiva, reexpresión retroactiva o reclasificación tiene un efecto material (de importancia relativa) sobre la información en el estado de situación financiera al comienzo del periodo inmediato anterior.**

- 40B En las circunstancias descritas en el párrafo 40A, una entidad presentará tres estados de situación financiera, como sigue:

- (a) al cierre del periodo actual;
- (b) al cierre del periodo inmediato anterior; y
- (c) al comienzo del periodo inmediato anterior.

- 40C Cuando se requiera que una entidad presente un estado de situación financiera adicional de acuerdo con el párrafo 40A, deberá revelar la información requerida por los párrafos 41 a 44 y la NIC 8. Sin embargo, no necesitará presentar las notas relativas al estado de situación financiera de apertura al comienzo del periodo inmediato anterior.

- 40D La fecha de ese estado de situación financiera de apertura será la del comienzo del periodo inmediato anterior, independientemente de si los estados financieros de una entidad presentan información comparativa para periodos anteriores (como permite el párrafo 38C).

- 41 **Cuando la entidad modifique la presentación o la clasificación de partidas en sus estados financieros, también reclasificará los importes comparativos, a menos que resulte impracticable hacerlo. Cuando la una**

NIC 1

entidad reclasifique importes comparativos, revelará (incluyendo el comienzo del periodo inmediato anterior):

- (a) **la naturaleza de la reclasificación;**
- (b) **el importe de cada partida o clase de partidas que se han reclasificado; y**
- (c) **la razón de la reclasificación.**

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

- (a) **la razón para no reclasificar los importes; y**
- (b) **la naturaleza de los ajustes que tendrían que haberse efectuado si los importes hubieran sido reclasificados.**

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

44 La NIC 8 establece los ajustes a realizar en la información comparativa requerida, cuando una entidad cambia una política contable o corrige un error.

Uniformidad en la presentación

45 Una entidad mantendrá la presentación y clasificación de las partidas en los estados financieros de un periodo a otro, a menos que:

- (a) **tras un cambio 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 u otra clasificación, tomando en consideración los criterios para la selección y aplicación de políticas contables de la NIC 8; o**
- (b) **una NIIF requiera un cambio en la presentación.**

46 Por ejemplo, una adquisición o disposición significativa, o una revisión de la presentación de los estados financieros, podrían sugerir que éstos necesitan ser presentados de forma diferente. Una entidad sólo cambiará la presentación de sus estados financieros cuando dicho cambio proporcione información fiable y más relevante para los usuarios de los estados financieros, y la nueva estructura tenga visos de continuidad, de modo que la comparabilidad no quede perjudicada. Cuando se realicen estos cambios en la presentación, una entidad reclasificará su información comparativa de acuerdo con los párrafos 41 y 42.

NIC 1

Estructura y contenido

Introducción

- 47 Esta Norma requiere revelar determinada información en el estado de situación financiera o en el estado (o estados) del resultado del periodo y otro resultado integral, o en el estado de cambios en el patrimonio, y requiere la revelación de partidas en estos estados o en las notas. La NIC 7 *Estado de Flujos de Efectivo* establece los requerimientos de presentación para la información sobre el flujo de efectivo.
- 48 Esta Norma a menudo utiliza el término “información a revelar” en un sentido amplio, incluyendo partidas presentadas en los estados financieros. Otras NIIF también requieren revelar información. A menos que en esta Norma o en otras NIIF se especifique lo contrario o con otra NIIF esta información a revelar podría estar en los estados financieros.

Identificación de los estados financieros

- 49 **Una entidad identificará claramente los estados financieros y los distinguirá de cualquier otra información publicada en el mismo documento.**
- 50 Las NIIF se aplican solo a los estados financieros, y no necesariamente a otra información presentada en un informe anual, en las presentaciones a entes reguladores o en otro documento. Por tanto, es importante que los usuarios sean capaces de distinguir la información que se prepara utilizando las NIIF de cualquier otra información que, aunque les pudiera ser útil, no está sujeta a los requerimientos de éstas.
- 51 **Una entidad identificará claramente cada estado financiero y las notas. Además, una entidad mostrará la siguiente información en lugar destacado, y la repetirá cuando sea necesario para que la información presentada sea comprensible:**
- (a) **el nombre de la entidad u otra forma de identificación de la misma, así como los cambios relativos a dicha información desde el final del periodo precedente;**
 - (b) **si los estados financieros pertenecen a una entidad individual o a un grupo de entidades;**
 - (c) **la fecha del cierre del periodo sobre el que se informa o el periodo cubierto por el juego de los estados financieros o notas;**
 - (d) **la moneda de presentación, tal como se define en la NIC 21; y**
 - (e) **el grado de redondeo practicado al presentar las cifras de los estados financieros.**
- 52 Una entidad cumple con los requerimientos del párrafo 51 a través de la presentación de encabezamientos apropiados para las páginas, estados, notas, columnas y similares. Se requiere la utilización del juicio profesional para determinar la mejor forma de presentar esta información. Por ejemplo, cuando una entidad presenta los estados financieros electrónicamente no siempre no

NIC 1

siempre se utilizan páginas separadas; en este caso, una entidad presentará las partidas anteriores para asegurar que la información incluida en los estados financieros puede entenderse.

- 53 Con frecuencia, una entidad hará más comprensibles los estados financieros presentando las cifras en miles o millones de unidades monetarias de la moneda de presentación. Esto será aceptable en la medida en que la entidad revele el grado de redondeo practicado y no omita información material o de importancia relativa al hacerlo.

Estado de situación financiera

Información a presentar en el estado de situación financiera

- 54 El estado de situación financiera incluirá partidas que presenten los siguientes importes:

- (a) propiedades, planta y equipo;
- (b) propiedades de inversión;
- (c) activos intangibles;
- (d) activos financieros (excluidos los importes mencionados en los apartados (e), (h) e (i));
- (e) inversiones contabilizadas utilizando el método de la participación;
- (f) activos biológicos dentro del alcance de la NIC 41 Agricultura;
- (g) inventarios;
- (h) deudores comerciales y otras cuentas por cobrar;
- (i) efectivo y equivalentes al efectivo;
- (j) el total de activos clasificados como mantenidos para la venta y los activos incluidos en grupos de activos para su disposición, que se hayan clasificado como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5 *Activos No corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas*;
- (k) acreedores comerciales y otras cuentas por pagar;
- (l) provisiones;
- (m) pasivos financieros [excluyendo los importes mencionados en los apartados (k) y (l)];
- (n) pasivos y activos por impuestos corrientes, según se definen en la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*;
- (o) pasivos y activos por impuestos diferidos, según se definen en la NIC 12;
- (p) pasivos incluidos en los grupos de activos para su disposición clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5;

NIC 1

- (q) participaciones no controladoras, presentadas dentro del patrimonio; y
- (r) capital emitido y reservas atribuibles a los propietarios de la controladora.

55 Una entidad presentará en el estado de situación financiera partidas adicionales (incluyendo por desagregación las partidas enumeradas en el párrafo 54), encabezados y subtotales, cuando esa presentación sea relevante para comprender su situación financiera.

55A Cuando una entidad presente subtotales de acuerdo con el párrafo 55, dichos subtotales:

- (a) comprenderán partidas formadas por importes reconocidos y medidos de acuerdo con las NIIF;
- (b) se presentarán y denominarán de forma que las partidas que constituyen el subtotal sean claras y comprensibles;
- (c) serán congruentes de periodo a periodo, de acuerdo con el párrafo 45; y
- (d) no se mostrarán con mayor importancia que los subtotales y totales requeridos en las NIIF para el estado de situación financiera.

56 Cuando una entidad presente en el estado de situación financiera los activos y los pasivos clasificados en corrientes o no corrientes, no clasificará los activos (o los pasivos) por impuestos diferidos como activos (o pasivos) corrientes.

57 Esta Norma no prescribe ni el orden ni el formato en que una entidad presentará las partidas. El párrafo 54 simplemente enumera partidas que son lo 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 cuando el tamaño, naturaleza o función de una partida o grupo de partidas 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 ser modificadas 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. Por ejemplo, una institución financiera puede modificar las denominaciones anteriores para proporcionar información que sea relevante para sus operaciones.

58 Una entidad decidirá si ha de presentar partidas adicionales de forma separada en función de una evaluación de:

- (a) 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.

- 59 La utilización de diferentes bases de medición para distintas clases de activos sugiere que su naturaleza o su función difieren y, en consecuencia, que deben ser presentados como partidas separadas. Por ejemplo, ciertas clases de propiedades, planta y equipo pueden contabilizarse al costo histórico, o por sus importes revaluados, de acuerdo con la NIC 16.

Distinción entre partidas corrientes y no corrientes

- 60 **Una entidad presentará sus activos corrientes y no corrientes, así como sus pasivos corrientes y no corrientes, como categorías separadas en su estado de situación financiera, de acuerdo con los párrafos 66 a 76, excepto cuando una presentación basada en el grado de liquidez proporcione una información fiable que sea más relevante. Cuando se aplique esa excepción, una entidad presentará todos los activos y pasivos ordenados atendiendo a su liquidez.**
- 61 **Independientemente del método de presentación adoptado, una entidad revelará el importe esperado a recuperar o a cancelar después de los doce meses para cada partida de activo o pasivo que combine importe a recuperar o a cancelar:**
- (a) dentro de los doce meses siguientes después del periodo sobre el que se informa, y**
 - (b) después de doce meses tras esa fecha.**
- 62 Cuando una entidad suministra bienes o servicios dentro de un ciclo de operación claramente identificable, la clasificación separada de los activos y pasivos corrientes y no corrientes, en el estado de situación financiera, proporciona una información útil al distinguir los activos netos que están circulando continuamente como capital de trabajo, de los utilizados en las operaciones a largo plazo de la entidad. Esta distinción servirá también para destacar tanto los activos que se espera realizar en el transcurso del ciclo normal de la operación, como los pasivos que se deban liquidar en ese mismo periodo.
- 63 Para algunas entidades, tales como las instituciones financieras, una presentación de activos y pasivos en orden ascendente o descendente de liquidez proporciona información fiable y más relevante que la presentación corriente-no corriente, debido a que la entidad no suministra bienes ni presta servicios dentro de un ciclo de operación claramente identificable.
- 64 Se permite que, al aplicar el párrafo 60, una entidad presente algunos de sus activos y pasivos empleando la clasificación corriente/no corriente, y otros en orden a su liquidez, siempre que esto proporcione información fiable y más relevante. La necesidad de mezclar las bases de presentación podría aparecer cuando una entidad realice actividades diferentes.
- 65 La información sobre las fechas esperadas de realización de los activos y pasivos es útil para evaluar la liquidez y la solvencia de una entidad. La NIF 7 *Instrumentos Financieros: Informaciones a Revelar* requiere la revelación de información acerca de las fechas de vencimiento de los activos financieros y pasivos financieros. Los activos financieros incluyen las cuentas de deudores comerciales y otras cuentas por cobrar, y los pasivos financieros las cuentas de acreedores comerciales y otras cuentas por pagar. También será de utilidad la

NIC 1

información acerca de la fecha esperada de recuperación de los activos no monetarios, como los inventarios, y la fecha esperada de cancelación de pasivos como las provisiones, con independencia de que se los clasifiquen como corrientes o no corrientes. Por ejemplo, una entidad revelará los importes de los inventarios que espera realizar después de los doce meses después del periodo sobre el que se informa.

Activos corrientes

66 Una entidad clasificará un activo como corriente cuando:

- (a) espera realizar el activo, o tiene la intención de venderlo o consumirlo en su ciclo normal de operación;**
- (b) mantiene el activo principalmente con fines de negociación;**
- (c) espera realizar el activo dentro de los doce meses siguientes al periodo sobre el que se informa; o**
- (d) el activo es efectivo o equivalente al efectivo (como se define en la NIC 7), a menos que éste se encuentre restringido y no pueda ser intercambiado ni utilizado para cancelar un pasivo por un ejercicio mínimo de doce meses después del ejercicio sobre el que se informa.**

Una entidad clasificará todos los demás activos como no corrientes.

67 En esta Norma, el término “no corriente” incluye activos tangibles, intangibles y financieros que por su naturaleza son a largo plazo. No está prohibido el uso de descripciones alternativas siempre que su significado sea claro.

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

Pasivos corrientes

69 Una entidad clasificará un pasivo como corriente cuando:

- (a) espera liquidar el pasivo en su ciclo normal de operación;**
- (b) mantiene el pasivo principalmente con fines de negociación;**
- (c) el pasivo debe liquidarse dentro de los doce meses siguientes a la fecha del periodo sobre el que se informa; o**

NIC 1

- (d) **no tiene un derecho incondicional para aplazar la cancelación del pasivo durante, al menos, los doce meses siguientes a la fecha del periodo sobre el que se informa (véase el párrafo 73). Las condiciones de un pasivo que puedan dar lugar, a elección de la otra parte, a su liquidación mediante la emisión de instrumentos de patrimonio, no afectan a su clasificación.**

Una entidad clasificará todos los demás pasivos como no corrientes.

- 70 Algunos pasivos corrientes, tales como las cuentas comerciales por pagar y otros pasivos acumulados (devengados), ya sea por costos de personal o por otros costos de operación, integran el capital de trabajo utilizado en el ciclo normal de operación de la entidad. Una entidad clasificará estas partidas de operación como pasivos corrientes aunque se vayan a liquidar después de los doce meses de la fecha del periodo sobre el que se informa. Para la clasificación de los activos y pasivos de una entidad se aplicará el mismo ciclo normal de operación. Cuando el ciclo normal de la operación no sea claramente identificable, se supondrá que su duración es de doce meses.
- 71 Otros tipos de pasivos corrientes no se cancelan como parte del ciclo normal de la operación, pero deben liquidarse dentro de los doce meses siguientes a la fecha del periodo de presentación o se mantienen fundamentalmente con propósitos de negociación. Son ejemplos de este tipo algunos pasivos financieros que cumplen la definición como mantenidos para negociar de acuerdo con la NIIF 9, los descubiertos bancarios, y la parte corriente de los pasivos financieros no corrientes, los dividendos a pagar, los impuestos sobre las ganancias y otras cuentas por pagar no comerciales. Los pasivos financieros que proporcionan financiación a largo plazo (es decir, no forman parte del capital de trabajo utilizado en el ciclo normal de operación de la entidad) y que no deban liquidarse dentro de los doce meses a partir de la fecha del periodo de presentación, son pasivos no corrientes, sujetos a las condiciones de los párrafos 74 y 75.
- 72 Una entidad clasificará sus pasivos financieros como corrientes cuando deban liquidarse dentro de los doce meses siguientes a la fecha del periodo sobre el que informa, aunque:
- (a) el plazo original del pasivo fuera un periodo superior a doce meses; y
 - (b) se haya concluido un acuerdo de refinanciación o de reestructuración de los pagos a largo plazo después de la fecha del periodo sobre el que se informa y antes de que los estados financieros sean autorizados para su publicación.
- 73 Si una entidad tuviera la expectativa y, además, la facultad de renovar o refinanciar una obligación al menos durante los doce meses siguientes a la fecha del periodo sobre el que se informa, de acuerdo con las condiciones de financiación existentes, clasificará la obligación como no corriente, aun cuando de otro modo venza en un período más corto. No obstante, cuando la refinanciación o extensión del plazo no sea una facultad de la entidad (por ejemplo, si no existiese un acuerdo de refinanciación), la entidad no tendrá en cuenta la refinanciación potencial y la obligación se clasificará como corriente.

NIC 1

- 74 Cuando una entidad infrinja una disposición contenida en un contrato de préstamo a largo plazo al final del periodo sobre el que se informa o antes con el efecto de que el pasivo se convierta en exigible a voluntad del prestamista, tal pasivo se clasificará como corriente, incluso si el prestamista hubiera acordado, después de la fecha del periodo sobre el que se informa y antes de que los estados financieros sean autorizados para su publicación, no exigir el pago como consecuencia de la infracción. Una entidad clasificará el pasivo como corriente porque, al final del periodo sobre el que se informa, no tiene el derecho incondicional de aplazar la cancelación del pasivo durante al menos, doce meses tras esa fecha.
- 75 Sin embargo, una entidad clasificará el pasivo como no corriente si el prestamista hubiese acordado, al final del periodo sobre el que se informa, la concesión de un periodo de gracia que finalice al menos doce meses después de esa fecha, dentro de cuyo plazo la entidad puede rectificar la infracción y durante el cual el prestamista no puede exigir el reembolso inmediato.
- 76 Con respecto a los préstamos clasificados como pasivos corrientes, si los sucesos que siguen ocurriesen entre el final del periodo sobre el que se informa y la fecha en que los estados financieros son autorizados para su publicación, esos sucesos se revelarán como hechos ocurridos después de la fecha de balance que no implican ajustes, de acuerdo con la NIC 10 *Hechos Ocurridos Después del Periodo sobre el que se Informa*:
- (a) refinanciación a largo plazo;
 - (b) rectificación de la infracción del contrato de préstamo a largo plazo; y
 - (c) concesión, por parte del prestamista, de un periodo de gracia para rectificar la infracción relativa al contrato de préstamo a largo plazo que finalice al menos doce meses después del periodo sobre el que se informa.

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

- 77 **Una entidad revelará, ya sea en el estado de situación financiera o en las notas, subclasificaciones adicionales de las partidas presentadas, clasificadas de una manera que sea apropiada para las operaciones de la entidad.**
- 78 El detalle suministrado en las subclasificaciones dependerá de los requerimientos de las NIIF, así como del tamaño, la naturaleza y la función de los importes afectados. Para decidir los criterios de subclasificación, una entidad utilizará también los factores descritos en el párrafo 58. El nivel de información suministrada variará para cada partida, por ejemplo:
- (a) las partidas de propiedades, planta y equipo se desagregarán por clases, de acuerdo con la NIC 16;
 - (b) las cuentas por cobrar se desagregarán en importes por cobrar de clientes comerciales, de partes relacionadas, anticipos y otros importes;

NIC 1

- (c) los inventarios se desagregarán, de acuerdo con la NIC 2 *Inventarios*, en clasificaciones tales como mercaderías, materias primas, materiales, productos en curso y productos terminados;
- (d) las provisiones se desglosarán, de forma que se muestren por separado las que corresponden a provisiones por beneficios a empleados y el resto; y
- (e) el capital y las reservas se desagregarán en varias clases, tales como capital pagado, primas de emisión y reservas.

79 Una entidad revelará lo siguiente, sea en el estado de situación financiera, en el estado de cambios en el patrimonio o en las notas:

- (a) para cada clase de capital en acciones:**
 - (i) el número de acciones autorizadas;**
 - (ii) el número de acciones emitidas y pagadas totalmente, así como las emitidas pero aún no pagadas en su totalidad;**
 - (iii) el valor nominal de las acciones, o el hecho de que no tengan valor nominal;**
 - (iv) una conciliación entre el número de acciones en circulación al principio y al final del periodo;**
 - (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; y**
 - (vii) las acciones cuya emisión está reservada como consecuencia de la existencia de opciones o contratos para la venta de acciones, incluyendo las condiciones e importes correspondientes; y**
- (b) una descripción de la naturaleza y destino de cada partida de reservas que figure en el patrimonio;**

80 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 79(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.

80A Si una entidad ha reclasificado

- (a) un instrumento financiero con opción de venta clasificado como un instrumento de patrimonio, o**
- (b) un instrumento que impone a la entidad una obligación de entregar a terceros una participación proporcional de los activos netos de la entidad solo en el momento de la liquidación y se clasifica como un instrumento de patrimonio**

NIC 1

entre pasivos financieros y patrimonio, revelará el importe reclasificado dentro y fuera de cada categoría (pasivo financiero o patrimonio), y el momento y razón de esa reclasificación.

Estado del resultado del periodo y otro resultado integral

81 [Eliminado]

81A El estado del resultado del periodo y otro resultado integral (estado del resultado integral) presentará, además de las secciones del resultado del periodo y otro resultado integral:

- (a) el resultado del periodo;
- (b) otro resultado integral total;
- (c) el resultado integral del periodo, siendo el total del resultado del periodo y otro resultado integral.

Si una entidad presenta un estado del resultado del periodo separado, no presentará la sección del resultado del periodo en el estado que presente el resultado integral.

81B Una entidad presentará las siguientes partidas, además de las secciones del resultado del periodo y otro resultado integral, como distribuciones del resultado del periodo y otro resultado integral para el periodo:

- (a) resultado del periodo atribuible a:
 - (i) participaciones no controladoras y
 - (ii) propietarios de la controladora.
- (b) resultado integral del periodo atribuible a:
 - (i) participaciones no controladoras y
 - (ii) propietarios de la controladora.

Si una entidad presenta el resultado del periodo en un estado separado, presentará (a) en ese estado.

Información a presentar en la sección del resultado del periodo o en el estado del resultado del periodo

82 Además de las partidas requeridas por otras NIIF, la sección del resultado del periodo o el estado del resultado del periodo incluirán las partidas que presenten los importes siguientes para el periodo:

- (a) ingresos de actividades ordinarias que se presenten por separado de los ingresos por intereses calculados utilizando el método del interés efectivo;
- (aa) ganancias y pérdidas que surgen de la baja en cuentas de activos financieros medidos al costo amortizado;
- (b) costos financieros;

NIC 1

- (ba) pérdidas por deterioro de valor (incluyendo reversiones de pérdidas por deterioro de valor o ganancias por deterioro de valor) determinados de acuerdo con la Sección 5.5 de la NIIF 9;
- (c) participación en el resultado del periodo de las asociadas y negocios conjuntos que se contabilicen por el método de la participación;
- (ca) si un activo financiero se reclasifica desde la categoría de medición del costo amortizado, y se pasa a medir a valor razonable con cambios en resultados, cualquier ganancia o pérdida que surja de una diferencia entre el costo amortizado anterior del activo financiero y su valor razonable en la fecha de la reclasificación (como se define en la NIIF 9);
- (cb) si un activo financiero se reclasifica desde la categoría de medición de valor razonable con cambios en otro resultado integral de forma que se mida a valor razonable con cambios en resultados, las ganancias o pérdidas acumuladas anteriormente reconocidas en otro resultado integral que se reclasifican al resultado del periodo;
- (d) gasto por impuestos;
- (e) [eliminado]
- (ea) un importe único para el total de operaciones discontinuadas (véase la NIIF 5).
- (f)-(i) [eliminado]

Información a presentar en la sección de otro resultado integral

82A La sección del otro resultado integral presentará partidas por los importe para el periodo de:

- (a) partidas de otro resultado integral [excluyendo los importes del párrafo (b)], clasificadas por naturaleza y agrupadas en aquellas que, de acuerdo con otras NIIF:
 - (i) no se reclasificarán posteriormente al resultado del periodo; y
 - (ii) se reclasificarán posteriormente al resultado del periodo, cuando se cumplan ciertas condiciones específicas.
- (b) la participación en el otro resultado integral de asociadas y negocios conjuntos contabilizados utilizando el método de la participación, separada en la participación en partidas que, de acuerdo con otras NIIF:
 - (i) no se reclasificarán posteriormente al resultado del periodo; y
 - (ii) se reclasificarán posteriormente al resultado del periodo, cuando se cumplan ciertas condiciones específicas.

NIC 1

83 a

84 [Eliminado]

85 **Una entidad presentará partidas adicionales (incluyendo aquellas por desagregación de las partidas enumeradas en el párrafo 82), encabezamientos y subtotales en el estado (estados), que presente los resultados del periodo y otro resultado integral, cuando dicha presentación sea relevante para comprender el rendimiento financiero de la entidad para una comprensión del rendimiento financiero de la entidad.**

85A Cuando una entidad presente subtotales de acuerdo con el párrafo 85, dichos subtotales:

- (a) comprenderán partidas formadas por importes reconocidos y medidos de acuerdo con las NIIF;
- (b) se presentarán y denominarán de forma que las partidas que constituyen el subtotal sean claras y comprensibles;
- (c) serán congruentes de periodo a periodo, de acuerdo con el párrafo 45; y
- (d) no se mostrarán con mayor importancia que los subtotales y totales requeridos en las NIIF para el estado (estados) que presente el resultado del periodo y otro resultado integral.

85B Una entidad presentará las partidas en el estado (estados) que presente el resultado del periodo y otro resultado integral que concilien los subtotales presentados de acuerdo con el párrafo 85 con los subtotales o totales requeridos en las NIIF para este estado (estados).

86 Dado que los efectos de las diferentes actividades, transacciones y otros sucesos de una entidad, difieren en frecuencia, potencial de ganancias o pérdidas y capacidad de predicción, la revelación de información sobre los componentes del rendimiento financiero ayuda a los usuarios a comprender dicho rendimiento financiero logrado, así como a realizar proyecciones a futuro sobre éste. Una entidad incluirá partidas adicionales en los estados que presenten el resultado del periodo y otro resultado integral y modificará las denominaciones y la ordenación de partidas cuando sea necesario para explicar los elementos del rendimiento financiero. Una entidad considerará factores que incluyan la materialidad (importancia relativa) y la naturaleza y función de las partidas de ingreso y gasto. Por ejemplo, una institución financiera puede modificar las denominaciones para proporcionar información que sea relevante para las operaciones de una institución financiera. Una entidad no compensará partidas de ingresos y gastos, a menos que se cumplan los criterios del párrafo 32.

87 **Una entidad no presentará ninguna partida de ingreso o gasto como partidas extraordinarias en los estados que presenten el resultado del periodo y otro resultado integral o en las notas.**

Resultado del periodo

88 **Una entidad reconocerá todas las partidas de ingreso y gasto de un periodo en el resultado a menos que una NIIF requiera o permita otra cosa.**

89 Algunas NIIF especifican las circunstancias en las que una entidad reconocerá determinadas partidas fuera del resultado del periodo corriente. La NIC 8 especifica dos de estas circunstancias: la corrección de errores y el efecto de cambios en políticas contables. Otras NIIF requieren o permiten que componentes de otro resultado integral que cumplen la definición de ingreso o gasto proporcionada por el *Marco Conceptual*⁵ se excluyan del resultado (véase el párrafo 7).

Otro resultado integral del periodo

90 **Una entidad revelará el importe del impuesto a las ganancias relativo a cada partida de otro resultado integral, incluyendo los ajustes por reclasificación, en el estado del resultado del periodo y otro resultado integral o en las notas.**

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

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

Si una entidad elige la alternativa (b), distribuirá el impuesto entre las partidas que pueden reclasificarse posteriormente a la sección del resultado del periodo y las que no se reclasificarán posteriormente a ésta sección.

92 **Una entidad revelará los ajustes por reclasificación relacionados con los componentes de otro resultado integral.**

93 Otras NIIF especifican si y cuándo reclasificar en resultados los importes previamente reconocidos en otro resultado integral. Estas reclasificaciones se denominan en esta Norma ajustes por reclasificación. Un ajuste por reclasificación se incluye con el componente relacionado de otro resultado integral en el periodo en el que tal ajuste se reclasifica dentro del resultado del periodo. Estos importes pueden haber sido reconocidos en otro resultado integral como ganancias no realizadas en el periodo corriente o en periodos anteriores. Esas ganancias no realizadas deben deducirse de otro resultado integral en el periodo en que las ganancias realizadas se reclasifican dentro del resultado para evitar su inclusión por duplicado en el resultado integral total.

94 Una entidad puede presentar el ajuste por reclasificación en los estados del resultado del periodo y otro resultado integral o en las notas. Una entidad que presente los ajustes por reclasificación en las notas presentará las partidas de otro resultado integral después de cualquier ajuste por reclasificación relacionado.

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

5 En septiembre de 2010 el IASB substituyó el *Marco Conceptual* por el *Marco Conceptual para la Información Financiera*.

NIC 1

- 96 Los ajustes por reclasificación no surgen por cambios en el superávit de revaluación reconocido de acuerdo con la NIC 16 o la NIC 38, o por nuevas mediciones de planes de beneficios definidos reconocidas de acuerdo con la NIC 19. Estos componentes se reconocerán en otro resultado integral y no se reclasificarán en el resultado en periodos posteriores. Los cambios en el superávit de revaluación pueden transferirse a ganancias acumuladas en periodos posteriores a medida que se utiliza el activo o cuando éste se da de baja (véase la NIC 16 y la NIC 38). De acuerdo con la NIIF 9, los ajustes de reclasificación no surgen si una cobertura de flujos de efectivo o la contabilidad del valor temporal de una opción (o el elemento a término de un contrato a término o el diferencial de la tasa de cambio de un instrumento financiero) dan lugar a importes que se eliminan de la reserva de cobertura de flujos de efectivo o de un componente separado de patrimonio, respectivamente, e incluido directamente en el costo inicial u otro importe en libros de un activo o pasivo. Estos importes se transfieren directamente a los activos o pasivos.

Información a presentar en los estados del resultado del periodo y otro resultado integral o en las notas.

- 97 **Cuando las partidas de ingreso o gasto son materiales (tienen importancia relativa), una entidad revelará de forma separada información sobre su naturaleza e importe.**
- 98 Entre las circunstancias que darían lugar a revelaciones separadas de partidas de ingresos y gastos están las siguientes:
- (a) la rebaja de los inventarios hasta su valor neto realizable, o de los elementos de propiedades, planta y equipo hasta su importe recuperable, así como la reversión de tales rebajas;
 - (b) la reestructuración de las actividades de una entidad y la reversión de cualquier provisión para hacer frente a los costos de ella;
 - (c) la disposición de partidas de propiedades, planta y equipo;
 - (d) las disposiciones de inversiones;
 - (e) las operaciones discontinuadas;
 - (f) cancelaciones de pagos por litigios; y
 - (g) otras reversiones de provisiones.
- 99 **Una entidad presentará un desglose de los gastos reconocidos en el resultado, utilizando una clasificación basada en la naturaleza o en la función de ellos dentro de la entidad, lo que proporcione una información que sea fiable y más relevante.**
- 100 Se recomienda que las entidades presenten el desglose del párrafo 99 en el estado que presente el resultado del periodo y otro resultado integral.
- 101 Los gastos se subclasifican para destacar los componentes del rendimiento financiero, que puedan ser diferentes en términos de frecuencia, potencial de ganancia o pérdida y capacidad de predicción. Este desglose se proporciona en una de las dos formas descritas a continuación.

NIC 1

- 102 La primera forma de desglose es el método de la “naturaleza de los gastos”. Una entidad agrupará gastos dentro del resultado 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 que se desarrollan en la entidad. Este método resulta fácil de aplicar, porque no es necesario distribuir los gastos en clasificaciones funcionales. Un ejemplo de clasificación que utiliza el método de la naturaleza de los gastos es el siguiente:

Ingresos de actividades ordinarias	X	
Otros ingresos	X	
Variación en los inventarios de productos terminados y en proceso	X	
Consumos de materias primas y consumibles	X	
Gastos por beneficios a los empleados	X	
Gastos por depreciación y amortización	X	
Otros gastos	X	
Total de gastos		(X)
Ganancia antes de impuestos		X

- 103 La segunda forma de desglose es el método de la “función de los gastos” o del “costo de las ventas”, y clasifica los gastos 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. Este método puede proporcionar a los usuarios una información más relevante que la clasificación de gastos por naturaleza, pero la distribución de los costos por función puede requerir asignaciones arbitrarias, e implicar la realización de juicios de importancia. Un ejemplo de clasificación utilizando el método de gastos por función es el siguiente:

Ingresos de actividades ordinarias	X	
Costo de ventas	(X)	
Ganancia bruta	X	
Otros ingresos	X	
Costos de distribución	(X)	
Gastos de administración	(X)	
Otros gastos	(X)	
Ganancia antes de impuestos	X	

- 104 **Una entidad que clasifique los gastos por función revelará información adicional sobre la naturaleza de ellos, donde incluirá los gastos por depreciación y amortización y el gasto por beneficios a los empleados.**

- 105 La elección entre el método de la naturaleza de los gastos o de la función de los gastos dependerá de factores históricos, así como del sector industrial y de la naturaleza de la entidad. Ambos métodos suministran una indicación de los costos que puedan variar directa o indirectamente, con el nivel de ventas o de producción de la entidad. Puesto que cada método de presentación tiene

NIC 1

ventajas para tipos distintos de entidades, esta Norma requiere que la gerencia seleccione la presentación que sea fiable y más relevante. Sin embargo, puesto que la información sobre la naturaleza de los gastos es útil para predecir los flujos de efectivo futuros, se requieren información a revelar adicional cuando se utiliza la clasificación de la función de los gastos. En el párrafo 104, “beneficios a los empleados” tiene el mismo significado que en la NIC 19.

Estado de cambios en el patrimonio

Información a presentar en el estado de cambios en el patrimonio

106 Una entidad presentará un estado de cambios en el patrimonio tal como se requiere en el párrafo 10. El estado de cambios en el patrimonio incluye la siguiente información:

- (a) el resultado integral total del periodo, mostrando de forma separada los importes totales atribuibles a los propietarios de la controladora y los atribuibles a las participaciones no controladoras;
- (b) para cada componente de patrimonio, los efectos de la aplicación retroactiva o la reexpresión retroactiva reconocidos según la NIC 8; y
- (c) [eliminado]
- (d) para cada componente del patrimonio, una conciliación entre los importes en libros, al inicio y al final del periodo, revelando por separado (como mínimo) los cambios resultantes de:
 - (i) el resultado del periodo;
 - (ii) otro resultado integral; y
 - (iii) transacciones con los propietarios en su calidad de tales, mostrando por separado las contribuciones realizadas por los propietarios y las distribuciones a éstos y los cambios en las participaciones de propiedad en subsidiarias que no den lugar a una pérdida de control.

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

106A Una entidad presentará para cada componente del patrimonio, ya sea en el estado de cambios en el patrimonio o en las notas, un desglose por partida de otro resultado integral [véase el párrafo 106(d)(ii)].

107 Una entidad presentará, ya sea en el estado de cambios en el patrimonio o en las notas, el importe de los dividendos reconocidos como distribuciones a los propietarios durante el periodo, y el importe de dividendos por acción correspondiente.

108 En el párrafo 106, los componentes de patrimonio incluyen, por ejemplo, cada una de las clases de capitales aportados, el saldo acumulado de cada una de las clases que componen el otro resultado integral y las ganancias acumuladas.

NIC 1

- 109 Los cambios en el patrimonio de una entidad, entre el comienzo y el final del periodo sobre el que se informa, reflejarán el incremento o la disminución en sus activos netos en dicho periodo. Excepto por lo que se refiere a los cambios que procedan de transacciones con los propietarios en su condición de tales (como por ejemplo, aportaciones de patrimonio, las recompras por la entidad de sus propios instrumentos de patrimonio y los dividendos) y los costos directamente relacionados con estas transacciones, la variación integral del patrimonio durante el periodo representa el importe total de ingresos y gastos, incluyendo ganancias o pérdidas, generadas por las actividades de la entidad durante el periodo.
- 110 La NIC 8 requiere ajustes retroactivos al efectuar cambios en las políticas contables, en la medida en que sean practicables, excepto cuando las disposiciones transitorias de alguna NIIF requieran otra cosa. La NIC 8 también requiere que la reexpresión para corregir errores se efectúe retroactivamente, en la medida en que sea practicable. Los ajustes y las reexpresiones retroactivas no son cambios en el patrimonio sino ajustes al saldo inicial de las ganancias acumuladas, excepto cuando alguna NIIF requiera el ajuste retroactivo de otro componente de patrimonio. El párrafo 106(b) requiere la revelación de información en el estado de cambios en el patrimonio, sobre los ajustes totales en cada uno de sus componentes derivados de los cambios en las políticas contables y, por separado, de la corrección de errores. Se revelará información sobre estos ajustes para cada periodo anterior y para el principio del periodo.

Estado de flujos de efectivo

- 111 La información sobre los flujos de efectivo proporciona a los usuarios de los estados financieros una base para evaluar la capacidad de la entidad para generar efectivo y equivalentes al efectivo y las necesidades de la entidad para utilizar esos flujos de efectivo. La NIC 7 establece los requerimientos para la presentación y revelación de información sobre flujos de efectivo.

Notas

Estructura

- 112 Las notas:
- (a) **presentarán información acerca de las bases para la preparación de los estados financieros, y sobre las políticas contables específicas utilizadas de acuerdo con los párrafos 117 a 124;**
 - (b) **revelarán la información requerida por las NIIF que no haya sido incluida en otro lugar de los estados financieros; y**
 - (c) **proporcionarán información que no se presente en ninguno de los estados financieros, pero que es relevante para entender cualquiera de ellos.**
- 113 Una entidad presentará las notas, en la medida en que sea practicable, de una forma sistemática. Para la determinación de una forma sistemática, la entidad considerará el efecto sobre la comprensibilidad y comparabilidad de sus estados financieros. Una entidad referenciará cada partida incluida en los estados de situación financiera y del

NIC 1

resultado integral, en el estado de resultados separado (cuando se lo presenta) y en los estados de cambios en el patrimonio y de flujos de efectivo, con cualquier información relacionada en las notas.

114 Ejemplos de ordenación y agrupación sistemática de las notas incluyen:

- (a) Dar importancia a las áreas de sus actividades que la entidad considera que son más relevantes para la comprensión de su rendimiento financiero y situación financiera, tal como agrupar información sobre actividades operativas concretas;
- (b) agrupar información sobre partidas medidas de forma similar tal como activos medidos a valor razonable; o
- (c) seguir el orden de las partidas del estado (estados) del resultado del periodo y otro resultado integral y del estado de situación financiera, tal como:
 - (i) una declaración de cumplimiento con las NIIF (véase el párrafo 16);
 - (ii) las políticas contables significativas aplicadas (véase el párrafo 117);
 - (iii) información de apoyo para las partidas presentadas en los estados de situación financiera, el estado (estados) del resultado del periodo y otro resultado integral, y en los estados de cambios en el patrimonio y de flujos de efectivo, en el orden en que se presenta cada estado y cada partida; y
 - (iv) otra información a revelar, incluyendo:
 - (1) pasivos contingentes (véase la NIC 37) y compromisos contractuales no reconocidos; y
 - (2) revelaciones de información no financiera, por ejemplo los objetivos y políticas de gestión del riesgo financiero (véase la NIIF 7).

115 [Eliminado]

116 Una entidad puede presentar las notas que proporcionan información acerca de las bases para la preparación de los estados financieros y las políticas contables específicas como una sección separada de los estados financieros.

Información a revelar sobre políticas contables

117 Una entidad revelará sus políticas contables significativas incluyendo:

- (a) la base (o bases) de medición utilizada para elaborar los estados financieros; y**
- (b) las otras políticas contables utilizadas que sean relevantes para la comprensión de los estados financieros.**

118 Para una entidad es importante informar a los usuarios acerca de la base, o bases, de medición utilizada en los estados financieros (por ejemplo: costo histórico, costo corriente, valor neto realizable, valor razonable o importe

NIC 1

recuperable), puesto que esa base, sobre la que una entidad elabora los estados financieros, afecta significativamente al análisis realizado por los usuarios. Cuando una entidad utiliza más de una base de medición en los estados financieros, por ejemplo cuando se han revaluado clases concretas de activos, será suficiente con proporcionar una indicación de las categorías de activos y pasivos a los que se ha aplicado cada una de las bases de medición.

119 Al decidir si una determinada política contable debe revelarse, la gerencia considerará si la revelación ayudaría a los usuarios a comprender la forma en la que las transacciones y otros sucesos y condiciones se reflejan en la información sobre el rendimiento y la situación financiera. Cada entidad considerará la naturaleza de sus operaciones, y las políticas que los usuarios de sus estados financieros esperarían que se revelasen para ese tipo de entidad. La revelación de políticas contables particulares será especialmente útil para los usuarios cuando ellas se seleccionen entre las alternativas permitidas en las NIIF. Un ejemplo es revelar información sobre si una entidad aplica el valor razonable o el modelo del costo a sus propiedades de inversión (véase la NIC 40 *Propiedades de Inversión*). Algunas NIIF requieren, de forma específica, información a revelar acerca de determinadas políticas contables, incluyendo las opciones escogidas por la gerencia entre las diferentes políticas permitidas. Por ejemplo, la NIC 16 requiere revelar información acerca de las bases de medición utilizadas para las distintas clases de propiedades, planta y equipo.

120 [Eliminado]

121 Una política contable podría ser significativa debido a la naturaleza de las operaciones de la entidad, incluso cuando los importes del periodo corriente o del anterior carecieran de importancia relativa. También resultará adecuado revelar información acerca de cada política contable significativa que no esté requerida específicamente por las NIIF, pero que la entidad seleccione y aplique de acuerdo con la NIC 8.

122 Una entidad revelará, junto con sus políticas contables significativas u otras notas, los juicios, distintos de los que implican estimaciones (véase el párrafo 125), que ha realizado la gerencia en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad y que tienen el efecto más significativo sobre los importes reconocidos en los estados financieros

123 En el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad, la gerencia realizará diversos juicios, diferentes de los relativos a las estimaciones, que pueden afectar significativamente a los importes reconocidos en los estados financieros. Por ejemplo, la gerencia realizará juicios profesionales para determinar:

- (a) [eliminado]
- (b) cuándo se han transferido sustancialmente a otras entidades todos los riesgos y las ventajas significativos inherentes a la propiedad de los activos financieros y, para el arrendador, los activos sujetos a arrendamiento se transfieren;

NIC 1

- (c) si, por su esencia económica, ciertas ventas de bienes son acuerdos de financiación y, en consecuencia, no ocasionan ingresos de actividades ordinarias; y
- (d) si las condiciones contractuales de un activo financiero dan lugar, en fechas especificadas, a flujos de efectivo que son únicamente pagos del principal e intereses sobre el importe del principal pendiente.

124 Alguna de la información a revelar de conformidad con el párrafo 122, es requerida por otras NIIF. Por ejemplo, la NIIF 12 *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades* requiere que una entidad revele los juicios que ha realizado para determinar si controla a otra entidad. La NIC 40 *Propiedades de Inversión* requiere, cuando la clasificación de una determinada inversión presente dificultades, que se revele información acerca de los criterios desarrollados por la entidad para distinguir las propiedades de inversión de las propiedades ocupadas por el dueño y de las propiedades mantenidas para su venta en el curso ordinario del negocio.

Causas de incertidumbre en las estimaciones

125 **Una entidad revelará información sobre los supuestos realizados acerca del futuro y otras causas de incertidumbre en la estimación al final del periodo sobre el que se informa, que tengan un riesgo significativo de ocasionar ajustes significativos en el valor en libros de los activos o pasivos dentro del periodo contable siguiente. Con respecto a esos activos y pasivos, las notas incluirán detalles de:**

- (a) **su naturaleza; y**
- (b) **su importe en libros al final del periodo sobre el que se informa.**

126 La determinación del importe en libros de algunos activos y pasivos requerirá la estimación, al final del periodo sobre el que se informa, de los efectos de sucesos futuros inciertos sobre dichos activos y pasivos. Por ejemplo, en ausencia de precios de mercado observados recientemente, será necesario efectuar estimaciones acerca del futuro para medir el importe recuperable de las distintas clases de propiedades, planta y equipo, el efecto de la obsolescencia tecnológica sobre los inventarios, las provisiones condicionadas por los desenlaces futuros de litigios en curso y los pasivos por beneficios a los empleados a largo plazo, tales como las obligaciones por pensiones. Estas estimaciones implican supuestos sobre estas partidas como los flujos de efectivo ajustados por el riesgo o las tasas de descuento empleadas, la evolución prevista en los salarios o los cambios en los precios que afectan a otros costos.

127 Los supuestos y otras fuentes de incertidumbre en la estimación revelados de acuerdo con el párrafo 125, se refieren a las estimaciones que ofrezcan para la gerencia una mayor dificultad, subjetividad o complejidad en el juicio. A medida que aumenta el número de variables y supuestos que afectan al posible desenlace futuro de las incertidumbres, los juicios profesionales son más subjetivos y complejos, y la posibilidad de que se produzcan cambios significativos en el importe en libros de los activos o pasivos normalmente se incrementa en consecuencia.

NIC 1

- 128 La información a revelar indicada en el párrafo 125 no se requiere para activos y pasivos con un riesgo significativo de que sus importes en libros puedan cambiar significativamente dentro del siguiente periodo contable si, al final del periodo sobre el que se informa, han sido medidos a valor razonable basado en un precio cotizado en un mercado activo para un activo o pasivo idéntico. Dichos valores razonables pueden cambiar significativamente dentro del periodo contable próximo pero estos cambios se originarán de los supuestos u otros datos de estimación de la incertidumbre al final del periodo sobre el que se informa.
- 129 Una entidad presentará las revelaciones de información del párrafo 125 de forma que ayuden a los usuarios de los estados financieros a entender los juicios efectuados por la gerencia, sobre el futuro y otras fuentes de incertidumbre en la estimación. La naturaleza y el alcance de la información proporcionada variarán de acuerdo con la naturaleza de los supuestos, y con otras circunstancias. Son ejemplos de los tipos revelaciones que una entidad realizará:
- (a) la naturaleza de los supuestos u otras incertidumbres en la estimación;
 - (b) la sensibilidad del importe en libros a los métodos, supuestos y estimaciones implícitas en su cálculo, incluyendo las razones de tal sensibilidad;
 - (c) la resolución esperada de la incertidumbre, así como el rango de las consecuencias razonablemente posibles dentro del año próximo, respecto del importe en libros de los activos y pasivos afectados; y
 - (d) cuando la incertidumbre continúe sin resolverse, una explicación de los cambios efectuados a los supuestos pasados referentes a dichos activos y pasivos.
- 130 Esta Norma no requiere que una entidad revele información presupuestaria o provisiones al revelar la información del párrafo 125.
- 131 Algunas veces es impracticable revelar el alcance de los posibles efectos de una hipótesis u otra fuente de incertidumbre en la estimación al final del periodo del que se informa. En tales casos, la entidad revelará que es razonablemente posible, sobre la base del conocimiento existente, que los desenlaces producidos dentro del siguiente periodo contable que sean diferentes de los supuestos utilizados, podrían requerir ajustes significativos en el importe en libros del activo o pasivo afectado. En cualquier caso, la entidad revelará la naturaleza y el importe en libros del activo o pasivo del específico (o de la clase de activos o pasivos) afectado por el supuesto en cuestión.
- 132 La información a revelar requerida por el párrafo 122, sobre los juicios particulares efectuados por la gerencia en el proceso de aplicación de las políticas contables de la entidad, no guarda relación con las informaciones a revelar acerca de las fuentes de incertidumbre en la estimación previstas en el párrafo 125.
- 133 Otras NIIF requieren la revelación de algunos de los supuestos que de otra forma sería requerida de acuerdo con el párrafo 125. Por ejemplo, la NIC 37 requiere la revelación, en circunstancias específicas, de las principales hipótesis sobre los sucesos futuros que afecten a las diferentes clases de provisiones. La NIIF 13 *Medición del Valor Razonable* requiere que se revelen las suposiciones significativas

NIC 1

(incluyendo las técnicas de valoración y los datos de entrada) que la entidad aplica en la medición del valor razonable de los activos y pasivos, que se contabilicen al valor razonable.

Capital

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

135 Para cumplir lo establecido en el párrafo 134, la entidad revelará lo siguiente:

- (a) información cualitativa sobre sus objetivos, políticas y procesos de gestión de capital, que incluya:
 - (i) una descripción de lo que considera capital a efectos de su gestión;
 - (ii) cuando una entidad está a sujeta a requerimientos externos de capital, la naturaleza de ellos y la forma en que se incorporan en la gestión de capital; y
 - (iii) cómo cumple sus objetivos de gestión de capital.
- (b) datos cuantitativos resumidos acerca de lo que gestiona como capital. Algunas entidades consideran como parte del capital a determinados pasivos financieros (por ejemplo, algunas formas de deuda subordinada). Otras excluyen del capital a algunos componentes del patrimonio (por ejemplo, los componentes surgidos de las coberturas de flujos de efectivo).
- (c) los cambios en (a) y (b) desde el periodo anterior.
- (d) si durante el periodo ha cumplido con cualquier requerimiento externo de capital al cual esté sujeta.
- (e) cuando la entidad no haya cumplido con alguno de estos requerimientos externos de capital impuestos, las consecuencias de este incumplimiento.

La entidad basa esta información a revelar internamente proporcionada al personal clave de la gerencia.

136 Una entidad puede gestionar su capital de diversas formas y estar sujeta a distintos requerimientos sobre el capital. Por ejemplo, un conglomerado puede incluir entidades que lleven a cabo actividades de seguro y actividades bancarias, y esas entidades pueden operar en diferentes jurisdicciones. Si la revelación de forma agregada de los requerimientos de capital y de la forma de gestionar el capital no proporcionase información útil o distorsionase la comprensión de los recursos de capital de una entidad por parte de los usuarios de los estados financieros, la entidad revelará información separada sobre cada requerimiento de capital al que esté sujeta.

NIC 1

Instrumentos financieros con opción de venta clasificados como patrimonio

136A En el caso de instrumentos financieros con opción de venta clasificados como instrumentos de patrimonio, una entidad revelará (en la medida en que no lo haya hecho en ninguna otra parte):

- (a) un resumen de datos cuantitativos sobre el importe clasificado como patrimonio;
- (b) sus objetivos, políticas y procesos de gestión de su obligación de recomprar o reembolsar los instrumentos cuando le sea requerido por los tenedores de los instrumentos, incluyendo cualquier cambio sobre el periodo anterior;
- (c) las salidas de efectivo esperadas por reembolso o recompra de esa clase de instrumentos financieros; y
- (d) información sobre cómo se determinaron las salidas de efectivo esperadas por reembolso o recompra.

Otra información a revelar

137 Una entidad revelará en las notas:

- (a) el importe de los dividendos propuestos o anunciados antes de que los estados financieros hayan sido autorizados para su emisión, que no hayan sido reconocidos como distribución a los propietarios durante el periodo, así como los importes correspondientes por acción; y
- (b) el importe de cualquier dividendo preferente de carácter acumulativo que no haya sido reconocido.

138 Una entidad revelará lo siguiente, si no ha sido revelado en otra parte de la información publicada con los estados financieros:

- (a) el domicilio y forma legal de la entidad, el país en que se ha constituido y la dirección de su sede social (o el domicilio principal donde desarrolle sus actividades, si fuese diferente de la sede social);
- (b) una descripción de la naturaleza de las operaciones de la entidad, así como de sus principales actividades;
- (c) el nombre de la controladora directa y de la controladora última del grupo; y
- (d) si es una entidad de vida limitada, información sobre la duración de la misma.

Transición y fecha de vigencia

139 Una entidad aplicará esta Norma para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma a periodos anteriores, revelará este hecho.

NIC 1

- 139A La NIC 27 (modificada en 2008) modificó el párrafo 106. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Si la entidad aplicase la NIC 27 (modificada en 2008) a periodos anteriores, las modificaciones deberán aplicarse también a esos periodos. La modificación se aplicará de forma retroactiva.
- 139B *Instrumentos Financieros con Opción de Venta y Obligaciones que Surgen en la Liquidación* (Modificaciones a las NIC 32 y NIC 1), emitido en febrero de 2008, modificó el párrafo 138 e insertó los párrafos 8A, 80A y 136A. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un periodo anterior, revelará este hecho y aplicará, al mismo tiempo, las modificaciones a las NIC 32, NIC 39, NIIF 7 y CINIIF 2 *Aportaciones de los Socios de Entidades Cooperativas e Instrumentos Similares*.
- 139C Los párrafos 68 y 71 fueron modificados mediante el documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.
- 139D *Mejoras a las NIIF* emitido en abril de 2009, modificó el párrafo 69. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2010. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.
- 139E [Eliminado]
- 139F Se modificaron los párrafos 106 y 107 y se añadió el párrafo 106A mediante el documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2010. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2011. Se permite su aplicación anticipada.
- 139G [Eliminado]
- 139H La NIIF 10 y la NIIF 12, emitidas en mayo de 2011, modificaron los párrafos 4, 119, 123 y 124. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique las NIIF 10 y NIIF 12.
- 139I La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, modificó los párrafos 128 y 133. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 13.
- 139J *Presentación de Partidas de Otro Resultado Integral* (Modificaciones a la NIC 1), emitido en junio de 2011, modificó los párrafos 7, 10, 82, 85-87, 90, 91, 94, 100 y 115, añadió los párrafos 10A, 81A, 81B y 82A, y eliminó los párrafos 12, 81, 83 y 84. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2012. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

NIC 1

- 139K La NIC 19 *Beneficios a los Empleados* (modificada en junio de 2011) modificó la definición de “otro resultado integral” en el párrafo 7 y el párrafo 96. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIC 19 (modificada en junio de 2011).
- 139L *Mejoras Anuales, Ciclo 2009-2011*, emitido en mayo de 2012, modificó los párrafos 10, 38 y 41, eliminó los párrafos 39 y 40 y añadió los párrafos 38A a 38D y 40A a 40D. Una entidad debe aplicar esas modificaciones retroactivamente de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad utilizase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.
- 139M [Eliminado]
- 139N La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, emitida en mayo de 2014, modificó el párrafo 34. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 15.
- 139O La NIIF 9, emitida en julio de 2014, modificó los párrafos 7, 68, 71, 82, 93, 95, 96, 106 y 123 y eliminó los párrafos 139E, 139G y 139M. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9.
- 139P *Iniciativa sobre Información a Revelar* (Modificaciones a la NIC 1), emitida en diciembre de 2014, modificó los párrafos 10, 31, 54 y 55, 82A, 85, 113 y 114, 117, 119 y 122, añadió los párrafos 30A, 55A, 85A y 85B y eliminó los párrafos 115 y 120. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016. Se permite su aplicación anticipada. No se requiere que las entidades revelen la información exigida por los párrafos 28 a 30 de la NIC 8 en relación con estas modificaciones.
- 139Q La NIIF 16 *Arrendamientos*, emitida en enero de 2016, modificó el párrafo 123. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 16.

Derogación de la NIC 1 (revisada en 2003)

- 140 Esta Norma sustituye a la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* revisada en 2003 y modificada en 2005.

NIC 1

Apéndice

Modificaciones a otros pronunciamientos

Las modificaciones de este apéndice serán aplicadas en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad aplica esta Norma a periodos anteriores, estas modificaciones se aplicarán también a esos periodos. En los párrafos modificados, el texto nuevo está subrayado y el texto eliminado se ha tachado

* * * * *

Las modificaciones contenidas en este Apéndice cuando esta Norma fue revisada en 2007 se han incorporado a los pronunciamientos correspondientes publicados en este volumen.

NIC 7

Estado de Flujos de Efectivo

En abril de 2001 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (el Consejo) adoptó la NIC 7 *Estados de Flujos de Efectivo*, que había sido originalmente emitida por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad en diciembre de 1992. La NIC 7 *Estados de Flujos de Efectivo* sustituyó a la NIC 7 *Estado de Cambios en la Situación Financiera* (emitida en octubre de 1977).

Como resultado de los cambios en la terminología utilizada en las Normas NIIF procedentes de los requerimientos de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (emitida en 2007), el título de la NIC 7 se sustituyó por *Estado de Flujos de Efectivo*.

En enero de 2016, la NIC 7 fue modificada por *Iniciativa de Información a Revelar* (Modificaciones a la NIC 7). Estas modificaciones requieren que las entidades proporcionen información a revelar sobre los cambios en pasivos que surgen de las actividades de financiación.

Otras Normas han realizado modificaciones consiguientes de menor importancia a la NIC 7. Estas incluyen la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados* (emitida en mayo de 2011), la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos* (emitida en mayo de 2011), el documento *Entidades de Inversión* (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 12 y NIC 27) (emitido en octubre de 2012) y NIIF 16 *Arrendamientos* (emitida en enero de 2016).

NIC 7

ÍNDICE

desde el párrafo

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 7	
ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO	
OBJETIVO	
ALCANCE	1
BENEFICIOS DE LA INFORMACIÓN SOBRE FLUJOS DE EFECTIVO	4
DEFINICIONES	6
Efectivo y equivalentes al efectivo	7
PRESENTACIÓN DE UN ESTADO DE FLUJOS DE EFECTIVO	10
Actividades de operación	13
Actividades de inversión	16
Actividades de financiación	17
INFORMACIÓN SOBRE FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE OPERACIÓN	18
INFORMACIÓN SOBRE FLUJOS DE EFECTIVO DE LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN Y FINANCIACIÓN	21
INFORMACIÓN SOBRE FLUJOS DE EFECTIVO EN TÉRMINOS NETOS	22
FLUJOS DE EFECTIVO EN MONEDA EXTRANJERA	25
INTERESES Y DIVIDENDOS	31
IMPUESTO A LAS GANANCIAS	35
INVERSIONES EN SUBSIDIARIAS, ASOCIADAS Y NEGOCIOS CONJUNTOS	37
CAMBIOS EN LAS PARTICIPACIONES DE PROPIEDAD EN SUBSIDIARIAS Y OTROS NEGOCIOS	39
TRANSACCIONES NO MONETARIAS	43
CAMBIOS EN LOS PASIVOS QUE SURGEN DE LAS ACTIVIDADES DE FINANCIACIÓN	44A
COMPONENTES DE LA PARTIDA EFECTIVO Y EQUIVALENTES AL EFECTIVO	45
OTRA INFORMACIÓN A REVELAR	48
FECHA DE VIGENCIA	53

CON RESPECTO A LOS DOCUMENTOS COMPLEMENTARIOS ENUMERADOS A CONTINUACIÓN, VÉASE LA PARTE B DE ESTA EDICIÓN

APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE LA *INICIATIVA SOBRE INFORMACIÓN A REVELAR* (MODIFICACIONES A LA NIC 7) EMITIDA EN DICIEMBRE DE 2016

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES

EJEMPLOS ILUSTRATIVOS

OPINIÓN EN CONTRARIO

NIC 7

La Norma Internacional de Contabilidad 7 *Estado de Flujos de Efectivo* (NIC 7) está contenida en los párrafos 1 a 58. Aunque la Norma conserva el formato IASC que tenía cuando fue adoptada por el IASB, todos los párrafos tienen igual valor normativo. La NIC 7 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y de los Fundamentos de las Conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera*. La NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* proporciona una base para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías explícitas.

NIC 7

Norma Internacional de Contabilidad 7 ***Estado de Flujos de Efectivo***¹

Objetivo

La información acerca de los flujos de efectivo de una entidad es útil porque suministra a los usuarios de los estados financieros las bases para evaluar la capacidad que tiene la entidad para generar efectivo y equivalentes al efectivo, así como las necesidades que ésta tiene de utilizar dichos flujos de efectivo. Para tomar decisiones económicas, los usuarios deben evaluar la capacidad que la entidad tiene de generar efectivo y equivalentes al efectivo, así como las fechas en que se producen y el grado de certidumbre relativa de su aparición.

El objetivo de esta Norma es requerir el suministro de información sobre los cambios históricos en el efectivo y equivalentes al efectivo de una entidad mediante un estado de flujos de efectivo en el que los flujos de fondos del período se clasifiquen según si proceden de actividades de operación, de inversión o de financiación.

Alcance

- 1 Una entidad prepara un estado de flujos de efectivo, de acuerdo con los requerimientos de esta Norma, y lo presentará como parte integrante de sus estados financieros para cada periodo en que sea obligatoria la presentación de éstos.**
- 2 Esta Norma sustituye a la antigua NIC 7 *Estado de Cambios en la Posición Financiera*, aprobada en julio de 1977.
- 3 Los usuarios de los estados financieros están interesados en saber cómo la entidad genera y utiliza el efectivo y los equivalentes al efectivo. Esta necesidad es independiente de la naturaleza de las actividades de la entidad, incluso cuando el efectivo pueda ser considerado como el producto de la entidad en cuestión, como puede ser el caso de las entidades financieras. Básicamente, las entidades necesitan efectivo por las mismas razones, por muy diferentes que sean las actividades que constituyen su principal fuente de ingresos. En efecto, todas ellas necesitan efectivo para llevar a cabo sus operaciones, pagar sus obligaciones y suministrar rendimientos a sus inversores. Por consiguiente, esta Norma requiere que todas las entidades presenten un estado de flujos de efectivo.

Beneficios de la información sobre flujos de efectivo

- 4 Un estado de flujos de efectivo, cuando se usa juntamente con el resto de los estados financieros, suministra información que permite a los usuarios evaluar los cambios en los activos netos de una entidad, su estructura financiera (incluyendo su liquidez y solvencia) y su capacidad para afectar a los importes y

¹ En septiembre de 2007 el IASB modificó el título de la NIC 7 de *Estados de Flujo de Efectivo* a *Estado de Flujos de Efectivo* como consecuencia de la revisión de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* en 2007.

NIC 7

las fechas de los flujos de efectivo, a fin de adaptarse a la evolución de las circunstancias y a las oportunidades. La información acerca del flujo de efectivo es útil para evaluar la capacidad que la entidad tiene para generar efectivo y equivalentes al efectivo, y permite a los usuarios desarrollar modelos para evaluar y comparar el valor presente de los flujos netos de efectivo de diferentes entidades. También mejora la comparabilidad de la información sobre el rendimiento de las operaciones de diferentes entidades, puesto que elimina los efectos de utilizar distintos tratamientos contables para las mismas transacciones y sucesos económicos.

- 5 Con frecuencia, la información histórica sobre flujos de efectivo se usa como indicador del importe, momento de la aparición y certidumbre de flujos de efectivo futuros. Es también útil para comprobar la exactitud de evaluaciones pasadas respecto de los flujos futuros, así como para examinar la relación entre rendimiento, flujos de efectivo netos y el impacto de los cambios en los precios.

Definiciones

- 6 **Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:**

El efectivo comprende tanto el efectivo como los depósitos bancarios a la vista.

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.

Flujos de efectivo son las entradas y salidas de efectivo y equivalentes al efectivo.

Actividades de operación son las actividades que constituyen la principal fuente de ingresos de la entidad, así como otras actividades que no puedan ser calificadas como de inversión o financiación.

Actividades de inversión son las de adquisición y disposición de activos a largo plazo, así como de otras inversiones no incluidas en los equivalentes al efectivo.

Actividades de financiación son las actividades que producen cambios en el tamaño y composición de los capitales propios y de los préstamos tomados por la entidad.

Efectivo y equivalentes al efectivo

- 7 Los equivalentes al efectivo se tienen, más que para propósitos de inversión o similares, para cumplir los compromisos de pago a corto plazo. Para que una inversión financiera pueda ser calificada como equivalente al efectivo debe poder ser fácilmente convertible en una cantidad determinada de efectivo y estar sujeta a un riesgo insignificante de cambios en su valor. Por ello, una inversión normalmente cumple los requisitos de un equivalente al efectivo cuando tiene un periodo de vencimiento corto, digamos, de tres meses o menos desde la fecha de la adquisición. Las inversiones en patrimonio se excluyen de los equivalentes al efectivo a menos que sean, en sustancia, equivalentes al

NIC 7

efectivo, por ejemplo en el caso de acciones preferentes adquiridas dentro un corto periodo de tiempo hasta su vencimiento y con una fecha de rescate especificada.

- 8 Los préstamos bancarios se consideran, en general, como actividades de financiación. En algunos países, sin embargo, los sobregiros exigibles en cualquier momento por el banco forman parte integrante de la gestión del efectivo de la entidad. En tales circunstancias, tales sobregiros se incluyen como componentes del efectivo y equivalentes al efectivo. Una característica de los acuerdos bancarios que regulan los sobregiros u operaciones similares es que el saldo con el banco fluctúa constantemente de deudor a acreedor.
- 9 Los flujos de efectivo no incluirán ningún movimiento entre las partidas que constituyen el efectivo y equivalentes al efectivo, puesto que estos componentes son parte de la gestión de efectivo de la entidad más que de sus actividades de operación, de inversión o financiación. La gestión del efectivo comprende también la inversión de los sobrantes de efectivo y equivalentes al efectivo.

Presentación de un estado de flujos de efectivo

10 El estado de flujos de efectivo informará acerca de los flujos de efectivo habidos durante el periodo, clasificándolos por actividades de operación, de inversión y de financiación.

11 Cada entidad presenta sus flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación, de inversión y de financiación, de la manera que resulte más apropiada según la naturaleza de sus actividades. La clasificación de los flujos según las actividades citadas suministra información que permite a los usuarios evaluar el impacto de las mismas en la posición financiera de la entidad, así como sobre el importe final de su efectivo y demás equivalentes al efectivo. Esta información puede ser útil también al evaluar las relaciones entre tales actividades.

12 Una transacción puede contener flujos de efectivo pertenecientes a las diferentes categorías. Por ejemplo, cuando los reembolsos correspondientes a un préstamo incluyen capital e interés, la parte de intereses puede clasificarse como actividades de operación, mientras que la parte de devolución del principal se clasifica como actividad de financiación.

Actividades de operación

13 El importe de los flujos de efectivo procedentes de actividades de operación es un indicador clave de la medida en la cual estas actividades han generado fondos líquidos suficientes para reembolsar los préstamos, mantener la capacidad de operación de la entidad, pagar dividendos y realizar nuevas inversiones sin recurrir a fuentes externas de financiación. La información acerca de los componentes específicos de los flujos de efectivo de las actividades de operación es útil, junto con otra información, para pronosticar los flujos de efectivo futuros de tales actividades.

14 Los flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación se derivan fundamentalmente de las transacciones que constituyen la principal fuente de ingresos de actividades ordinarias de la entidad. Por tanto, proceden de las operaciones y otros sucesos que entran en la determinación de las ganancias o pérdidas netas. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de operación son los siguientes:

- (a) cobros procedentes de las ventas de bienes y 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 y por cuenta de los empleados;
- (e) cobros y pagos de las entidades de seguros por primas y prestaciones, anualidades y otras obligaciones derivadas de las pólizas suscritas;
- (f) pagos o devoluciones de impuestos sobre las ganancias, a menos que éstos puedan clasificarse específicamente dentro de las actividades de inversión o financiación; y

NIC 7

- (g) cobros y pagos derivados de contratos que se tienen para intermediación o para negociar con ellos.

Algunas transacciones, tales como la venta de un elemento de propiedades, planta y equipo, pueden dar lugar a una pérdida o ganancia que se incluirá en el resultado reconocido. Los flujos de efectivo relacionados con estas transacciones son flujos de efectivo procedentes de actividades de inversión. Sin embargo, los pagos para elaborar o adquirir activos mantenidos para arrendar a terceros, que posteriormente se clasifiquen como mantenidos para la venta en los términos descritos en el párrafo 68A de la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* son flujos de efectivo procedentes de actividades de operación. Los cobros por el arrendamiento y posterior venta de esos activos también se considerarán como flujos de efectivo procedentes de actividades de operación.

- 15 Una entidad puede tener títulos o conceder préstamos por razones de intermediación u otro tipo de acuerdos comerciales habituales, en cuyo caso estas inversiones se considerarán similares a los inventarios adquiridos específicamente para revender. Por tanto, los flujos de efectivo de tales operaciones se clasifican como procedentes de actividades de operación. De forma similar, los anticipos de efectivo y préstamos realizados por instituciones financieras se clasificarán habitualmente entre las actividades de operación, puesto que están relacionados con las actividades que constituyen la principal fuente de ingresos de actividades ordinarias de la entidad.

Actividades de inversión

- 16 La información a revelar por separado de los flujos de efectivo procedentes de las actividades de inversión es importante, porque tales flujos de efectivo representan la medida en la cual se han hecho desembolsos para recursos que se prevé van a producir ingresos y flujos de efectivo en el futuro. Solo los desembolsos que den lugar al reconocimiento de un activo en el estado de situación financiera cumplen las condiciones para su clasificación como actividades de inversión. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de inversión son los siguientes:

- (a) pagos por la adquisición de propiedades, planta y equipo, activos intangibles y otros activos a largo plazo. Estos pagos incluyen aquellos relacionados con los costos de desarrollo capitalizados y las propiedades, planta y equipo construidos por la entidad para sí misma;
- (b) cobros por ventas de propiedades, planta y equipo, activos intangibles y otros activos a largo plazo;
- (c) pagos por la adquisición de instrumentos de pasivo o de patrimonio, emitidos por otras entidades, así como participaciones en negocios conjuntos (distintos de los pagos por esos mismos títulos e instrumentos que sean considerados efectivo y equivalentes al efectivo, y de los que se tengan para intermediación u otros acuerdos comerciales habituales);
- (d) cobros por venta y reembolso de instrumentos de pasivo o de capital emitidos por otras entidades, así como participaciones en negocios conjuntos (distintos de los cobros por esos mismos títulos e instrumentos

NIC 7

que sean considerados efectivo y otros equivalentes al efectivo, y de los que se posean para intermediación u otros acuerdos comerciales habituales);

- (e) anticipos de efectivo y préstamos a terceros (distintos de las operaciones de ese tipo hechas por entidades financieras);
- (f) cobros derivados del reembolso de anticipos y préstamos a terceros (distintos de las operaciones de este tipo hechas por entidades financieras);
- (g) pagos derivados de contratos a término, de futuro, de opciones y de permuta financiera, excepto cuando dichos contratos se mantengan por motivos de intermediación u otros acuerdos comerciales habituales, o bien cuando los anteriores pagos se clasifiquen como actividades de financiación; y
- (h) cobros procedentes de contratos a término, a futuro, de opciones y de permuta financiera, excepto cuando dichos contratos se mantengan por motivos de intermediación u otros acuerdos comerciales habituales, o bien cuando los anteriores cobros se clasifiquen como actividades de financiación.

Cuando un contrato se trata contablemente como cobertura de una posición comercial o financiera determinada, los flujos de efectivo del mismo se clasifican de la misma forma que los procedentes de la posición que se está cubriendo.

Actividades de financiación

- 17 Es importante la presentación separada de los flujos de efectivo procedentes de actividades de financiación, puesto que resulta útil al realizar la predicción de necesidades de efectivo para cubrir compromisos con los suministradores de capital a la entidad. Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de financiación son los siguientes:

- (a) cobros procedentes de la emisión de acciones u otros instrumentos de capital;
- (b) pagos a los propietarios por adquirir o rescatar las acciones de la entidad;
- (c) cobros procedentes de la emisión de obligaciones 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 el arrendatario para reducir una deuda pendiente procedente de un arrendamiento.

Información sobre flujos de efectivo de las actividades de operación

- 18 La entidad debe informar acerca de los flujos de efectivo de las operaciones usando uno de los dos siguientes métodos:

NIC 7

- (a) **método directo, según el cual se presentan por separado las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos; o**
- (b) **método indirecto, según el cual se comienza presentando la ganancia o pérdida en términos netos, cifra que se corrige luego por los efectos de las transacciones no monetarias, por todo tipo de partidas de pago diferido y acumulaciones (o devengos) que son la causa de cobros y pagos en el pasado o en el futuro, así como de las partidas de pérdidas o ganancias asociadas con flujos de efectivo de operaciones clasificadas como de inversión o financiación.**

19 Se aconseja a las entidades que presenten los flujos de efectivo de las actividades de operación utilizando el método directo. Este método suministra información que puede ser útil en la estimación de los flujos de efectivo futuros, la cual no está disponible utilizando el método indirecto. En este método directo, la información acerca de las principales categorías de cobros o pagos en términos brutos puede ser obtenida por uno de los siguientes procedimientos:

- (a) utilizando los registros contables de la entidad, o
- (b) ajustando las ventas y el costo de las ventas (para el caso de las entidades financieras, los intereses recibidos e ingresos asimilables y los gastos por intereses y otros gastos asimilables), así como otras partidas en el estado del resultado integral por:
 - (i) los cambios habidos durante el periodo en los inventarios y en las partidas por cobrar y por pagar derivadas de las actividades de operación;
 - (ii) otras partidas no monetarias; y
 - (iii) otras partidas cuyos efectos en el efectivo se consideran flujos de efectivo de inversión o financiación.

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

- (a) los cambios habidos durante el periodo en los inventarios y en las partidas por cobrar y por pagar derivadas de las actividades de operación;
- (b) las partidas sin reflejo en el efectivo, tales como depreciación, provisiones, impuestos diferidos, pérdidas y ganancias de cambio no realizadas y participación en ganancias no distribuidas de asociadas; y
- (c) cualquier otra partida cuyos efectos monetarios se consideren flujos de efectivo de inversión o financiación.

Alternativamente, el flujo de efectivo neto de las actividades de operación puede presentarse, utilizando el método indirecto, mostrando las partidas de ingresos de actividades ordinarias y gastos reveladas en el estado del resultado integral, junto con los cambios habidos durante el periodo en los inventarios y en las cuentas por cobrar y por pagar derivadas de las actividades de operación.

NIC 7

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

- 21** La entidad debe informar por separado sobre las principales categorías de cobros y pagos brutos procedentes de actividades de inversión y financiación, excepto por lo que se refiere a los flujos de efectivo descritos en los párrafos 22 y 24 que pueden ser incluidos en términos netos.

Información sobre flujos de efectivo en términos netos

- 22** Los flujos de efectivo que proceden de los siguientes tipos de actividades de operación, de inversión y de financiación pueden presentarse en términos netos:
- (a)** cobros y pagos por cuenta de clientes, siempre y cuando los flujos de efectivo reflejen la actividad del cliente más que la correspondiente a la entidad; y
 - (b)** cobros y pagos procedentes de partidas en las que la rotación es elevada, los importes grandes y el vencimiento próximo.
- 23** Ejemplos de cobros y pagos a los que se ha hecho referencia en el párrafo 22(a) son los siguientes:
- (a)** la aceptación y reembolso de depósitos a la vista por parte de un banco;
 - (b)** los fondos de clientes que posee una entidad dedicada a la inversión financiera; y
 - (c)** los alquileres cobrados por cuenta y pagados a los poseedores de propiedades de inversión.
- 23A** Ejemplos de cobros y pagos a los que se ha hecho referencia en el párrafo 22(b) son los anticipos y reembolsos hechos por causa de:
- (a)** saldos relativos a tarjetas de crédito de clientes (parte correspondiente al principal);
 - (b)** compra y venta de inversiones financieras; y
 - (c)** otros préstamos tomados a corto plazo, por ejemplo, los convenidos con periodos de vencimiento de tres meses o menos.
- 24** Los siguientes flujos de efectivo, procedentes de las actividades de una entidad financiera, pueden presentarse en términos netos:
- (a)** pagos y cobros por la aceptación y reembolso de depósitos con una fecha fija de vencimiento;
 - (b)** colocación y recuperación de depósitos en otras instituciones financieras; y
 - (c)** anticipos y préstamos hechos a clientes, así como el reembolso de tales partidas.

NIC 7

Flujos de efectivo en moneda extranjera

- 25 **Los flujos de efectivo procedentes de transacciones en moneda extranjera se convertirán a 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 cada flujo en cuestión.**
- 26 **Los flujos de efectivo de una subsidiaria extranjera se convertirán utilizando la tasa de cambio entre la moneda funcional y la moneda extranjera, en la fecha en que se produjo cada flujo en cuestión.**
- 27 Los flujos de efectivo en moneda extranjera se presentarán de acuerdo con la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*. En ella se permite utilizar una tasa de cambio que se aproxime al cambio efectivo de los conjuntos de transacciones. Por ejemplo, esto supone que puede utilizarse un promedio ponderado de las tasas de cambio de un periodo para contabilizar las transacciones en moneda extranjera o la conversión de los flujos de efectivo de una entidad subsidiaria. Sin embargo, la NIC 21 no permite utilizar la tasa de cambio al final del periodo sobre el que se informa cuando se convierten los flujos de efectivo de una subsidiaria extranjera.
- 28 Las pérdidas o ganancias no realizadas, por diferencias de cambio en moneda extranjera, no producen flujos de efectivo. Sin embargo, el efecto que la variación en las tasas de cambio tiene sobre el efectivo y los equivalentes al efectivo, mantenidos o debidos en moneda extranjera, será objeto de presentación en el estado de flujos de efectivo para permitir la conciliación entre las existencias de efectivo y equivalentes al efectivo al principio y al final del periodo. Este importe se presentará por separado de los flujos procedentes de las actividades de operación, inversión y financiación, y en el mismo se incluirán las diferencias que, en su caso, hubieran resultado de haber presentado esos flujos al cambio de cierre.
- 29 [Eliminado]
- 30 [Eliminado]

Intereses y dividendos

- 31 **Los flujos de efectivo correspondientes tanto a los intereses recibidos y pagados como a los dividendos percibidos y satisfechos deben ser revelados por separado. Cada una de las anteriores partidas debe ser clasificada de forma coherente, periodo a periodo, como perteneciente a actividades de operación, de inversión o de financiación.**
- 32 El importe total de intereses pagados durante un periodo se revelará, en el estado de flujos de efectivo, tanto si ha sido reconocido como gasto en el resultado del periodo como si ha sido capitalizado, de acuerdo con la NIC 23 *Costos por Préstamos*.
- 33 Los intereses pagados, así como los intereses y dividendos percibidos, se clasificarán usualmente, en las entidades financieras, como flujos de efectivo por actividades de operación. Sin embargo, no existe consenso para la clasificación

NIC 7

de este tipo de flujos en el resto de las entidades. Los intereses pagados, así como los intereses y dividendos percibidos, pueden ser clasificados como procedentes de actividades de operación, porque entran en la determinación de la ganancia o pérdida. De forma alternativa, los intereses pagados y los intereses y dividendos recibidos pueden clasificarse como flujos de efectivo por actividades de financiación e inversión respectivamente, porque son costos de obtener recursos financieros o rendimientos sobre inversiones.

- 34 Los dividendos pagados pueden clasificarse como flujos de efectivo de actividades financieras puesto que representan el costo de obtener recursos financieros. Alternativamente, pueden ser clasificados como componentes de los flujos procedentes de las actividades de operación, a fin de ayudar a los usuarios a determinar la capacidad de la entidad para atender los dividendos con flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación.

Impuesto a las ganancias

- 35 **Los flujos de efectivo procedentes de pagos relacionados con el impuesto a las ganancias deben revelarse por separado, y deben ser clasificados como flujos de efectivo procedentes de actividades de operación, a menos que puedan ser específicamente asociados con actividades de inversión o de financiación.**
- 36 Los impuestos sobre las ganancias que surgen de transacciones que dan lugar a flujos de efectivo que se clasifican como actividades de operación, de inversión o de financiación en el estado de flujos de efectivo. Aun cuando el gasto acumulado (o devengado) por impuestos sobre las ganancias pueda ser fácilmente asociable con determinadas actividades de inversión o financiación, los flujos de efectivo asociados al mismo son, a menudo, imposibles de identificar y pueden surgir en un periodo diferente del que corresponda a la transacción subyacente. Por eso, los impuestos pagados se clasifican normalmente como flujos de efectivo de actividades de operación. No obstante, cuando sea posible identificar el flujo impositivo con operaciones individuales que den lugar a cobros y pagos clasificados como actividades de inversión o financiación, se clasificará igual que la transacción a la que se refiere. En caso de distribuir el pago por impuestos entre más de un tipo de actividad, se informará también del importe total de impuestos pagados en el periodo.

Inversiones en subsidiarias, asociadas y negocios conjuntos

- 37 Cuando se contabilice una inversión en una asociada, un negocio conjunto o subsidiaria usando el método del costo o el de la participación, un inversor limitará su información, en el estado de flujos de efectivo, a los flujos de efectivo habidos entre él mismo y la entidad participada, por ejemplo, los dividendos y anticipos.
- 38 Una entidad que informe sobre su participación en una asociada o negocio conjunto utilizando el método de la participación, incluirá en su estado de flujos de efectivo los flujos de efectivo habidos por inversiones en la mencionada asociada o negocio conjunto, así como las distribuciones y otros pagos y cobros entre ambas entidades.

NIC 7

Cambios en las participaciones de propiedad en subsidiarias y otros negocios

- 39** Los flujos de efectivo agregados procedentes de la obtención o pérdida del control de subsidiarias u otros negocios deberán presentarse por separado, y clasificarse como actividades de inversión.
- 40** Una entidad revelará, de forma agregada, respecto de cada obtención y pérdida del control de subsidiarias y otros negocios habidos durante el periodo, todos y cada uno de los siguientes extremos:
- (a)** la contraprestación total pagada o recibida;
 - (b)** la porción de la contraprestación en efectivo y equivalentes al efectivo;
 - (c)** el importe de efectivo y equivalentes al efectivo en las subsidiarias u otros negocios sobre los que se obtiene o pierde el control; y
 - (d)** el importe de los activos y pasivos, distintos de efectivo y equivalentes al efectivo en subsidiarias u otros negocios sobre los que se obtiene o pierde el control, agrupados por cada categoría principal.
- 40A** Una entidad de inversión, tal como se define en la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*, no necesita aplicar los párrafos 40(c) o 40(d) a una inversión en una subsidiaria que se requiera medir al valor razonable con cambios en resultados.
- 41** La presentación por separado en una sola partida de las consecuencias sobre el efectivo de la obtención o pérdida del control de subsidiarias u otros negocios, junto con la información a revelar por separado sobre los importes de activos y pasivos adquiridos o dispuestos, ayudará a distinguir estos flujos de efectivo de aquéllos que surgen de otras actividades de operación, de inversión o de financiación. Las consecuencias sobre el flujo de efectivo de la pérdida del control no se deducirán de las resultantes de la obtención del control.
- 42** El importe agregado del efectivo pagado o recibido como contraprestación por la obtención o pérdida del control de subsidiarias u otros negocios se incluirá en el estado de flujos de efectivo neto del efectivo y equivalentes al efectivo adquiridos o dispuestos como parte de estas transacciones, sucesos o cambios en las circunstancias.
- 42A** Los flujos de efectivo que surgen de cambios en las participaciones en la propiedad de una subsidiaria que no dan lugar a una pérdida de control se clasificarán como flujos de efectivo procedentes de actividades de financiación, a menos que la subsidiaria sea mantenida por una entidad de inversión, tal como se define en la NIIF 10, y se requiera medir al valor razonable con cambios en resultados.
- 42B** Los cambios en las participaciones en la propiedad de una subsidiaria que no den lugar a una pérdida de control, tales como la compra o venta posteriores por la controladora de instrumentos de patrimonio de una subsidiaria, se contabilizarán como transacciones de patrimonio (véase la NIIF 10), a menos que la subsidiaria se mantenga por una entidad de inversión, y que se requiera medir

NIC 7

al valor razonable con cambios en resultados. Por consiguiente, los flujos de efectivos resultantes se clasificarán de la misma forma que otras transacciones con los propietarios descritas en el párrafo 17.

Transacciones no monetarias

43 Las transacciones de inversión o financiación que no han requerido el uso de efectivo o equivalentes al efectivo se excluirán del estado de flujos de efectivo. Estas transacciones deben ser objeto de información, en cualquier otra parte dentro de los estados financieros, de manera que suministren toda la información relevante acerca de tales actividades de inversión o financiación.

44 Muchas actividades de inversión o financiación no tienen un impacto directo en los flujos de efectivo del periodo, a pesar de que afectan a la estructura de los activos y del capital utilizado por la entidad. La exclusión de esas transacciones no monetarias del estado de flujos de efectivo resulta coherente con el objetivo de un estado de flujos de efectivo, puesto que tales partidas no producen 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 relacionados, o mediante un arrendamiento;
- (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

44A Una entidad revelará la información que permita a los usuarios de los estados financieros evaluar los cambios en pasivos producidos por actividades de financiación, incluyendo tanto los derivados de flujos de efectivo como los que no implican flujos de efectivo.

44B En la medida en que sea necesaria para satisfacer el requerimiento del párrafo 44A, una entidad revelará los cambios siguientes en los pasivos que surgen de actividades de financiación:

- (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.

44C 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. Además, el requerimiento de información a revelar del

NIC 7

párrafo 44A también se aplica a cambios en los activos financieros (por ejemplo, activos que cubren pasivos que surgen de actividades de financiación) si los flujos de efectivo procedentes de esas actividades de financiación se han incluido, o se incluirán en el futuro, dentro de los flujos de efectivo procedentes de actividades de financiación.

- 44D Una forma de satisfacer el requerimiento del párrafo 44A es proporcionar una conciliación entre los saldos iniciales y finales del estado de situación financiera para pasivos que surgen de actividades de financiación, que contenga los cambios identificados en el párrafo 44B. Cuando una entidad revela esta conciliación, proporcionará información suficiente para permitir a los usuarios de los estados financieros vincular las partidas incluidas en la conciliación con el estado de situación financiera y el estado de flujos de efectivo.
- 44E Si una entidad revela la información requerida por el párrafo 44A en combinación con la de los cambios en otros activos y pasivos, revelará los cambios en los pasivos que surgen de las actividades de financiación por separado de los cambios en los demás activos y pasivos.

Componentes de la partida efectivo y equivalentes al efectivo

- 45 **Una entidad revelará los componentes del efectivo y equivalentes al efectivo, y presentará una conciliación de los importes de su estado de flujos de efectivo con las partidas equivalentes sobre las que se informa en el estado de situación financiera.**
- 46 Las entidades revelarán los criterios adoptados para determinar la composición de la partida efectivo y equivalentes al efectivo, por causa de la variedad de prácticas de gestión de efectivo y de servicios bancarios relacionados con ella en todos los países del mundo, y además para dar cumplimiento a lo previsto en la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*.
- 47 El resultado de cualquier cambio en las políticas de determinación del efectivo y equivalentes al efectivo, por ejemplo, un cambio en la clasificación de instrumentos financieros que antes se consideraban parte de la cartera de inversión, se presentará en los estados financieros de la entidad, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.

Otra información a revelar

- 48 **La entidad debe revelar en sus estados financieros, acompañado de 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 ella misma o por el grupo al que pertenece.**
- 49 Existen diversas circunstancias en las que los saldos de efectivo y equivalentes al efectivo mantenidos por la entidad no están disponibles para su uso por parte del grupo. Un ejemplo de tal situación son los saldos de efectivo y equivalentes al efectivo de una subsidiaria que opera en un país donde existen controles de cambio u otras restricciones legales, de manera que los citados saldos no están disponibles para uso de la controladora o de las demás subsidiarias.

NIC 7

- 50 Puede ser relevante, para los usuarios, conocer determinadas informaciones adicionales sobre la entidad que les ayuden a comprender su posición financiera y liquidez. Por tanto, se aconseja a las entidades que publiquen, junto con un comentario de la gerencia, informaciones tales como las siguientes:
- (a) el importe de los préstamos no dispuestos que pueden estar disponibles para actividades de operación o para el pago de operaciones de inversión o financiación, indicando las restricciones sobre el uso de tales medios financieros;
 - (b) [eliminado]
 - (c) el importe acumulado de flujos de efectivo que representen incrementos en la capacidad de operación, separado de aquéllos otros que se requieran para mantener la capacidad de operación de la entidad; y
 - (d) el importe de los flujos de efectivo por actividades de operación, de inversión y de financiación, que procedan de cada uno de los segmentos sobre los que debe informarse (véase la NIIF 8 *Segmentos de Operación*).
- 51 La información, por separado, de los flujos de efectivo que incrementan la capacidad operativa, distinguiéndolos de aquellos otros que sirven para mantenerla, es útil por permitir a los usuarios juzgar acerca de si la entidad está invirtiendo adecuadamente para mantener su capacidad operativa. Toda entidad que no esté invirtiendo adecuadamente en el mantenimiento de su capacidad operativa puede estar perjudicando su rendimiento futuro a cambio de mejorar la liquidez presente y las distribuciones de ganancias a los propietarios.
- 52 La presentación de flujos de efectivo por segmentos permitirá a los usuarios obtener una mejor comprensión de las relaciones entre los flujos de efectivo de la entidad en su conjunto y los de cada una de sus partes integrantes, así como de la variabilidad y disponibilidad de los flujos de los segmentos considerados.

Fecha de vigencia

- 53 Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 1994.
- 54 La NIC 27 (modificada en 2008) modificó los párrafos 39 a 42 y añadió los párrafos 42A y 42B. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Si la entidad aplicase la NIC 27 (modificada en 2008) a periodos anteriores, las modificaciones deberán aplicarse también a esos periodos. Las modificaciones deberán aplicarse de forma retroactiva.
- 55 El párrafo 14 fue modificado mediante el documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta modificación en periodos anteriores revelará este hecho y aplicará el párrafo 68A de la NIC 16.
- 56 *Mejoras a las NIIF* emitido en abril de 2009, modificó el párrafo 16. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del

NIC 7

1 de enero de 2010. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

57 Las NIIF 10 y NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*, emitidas en mayo de 2011, modificaron los párrafos 37, 38 y 42B y eliminaron el párrafo 50(b). Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique las NIIF 10 y NIIF 11.

58 El documento *Entidades de Inversión* (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 12 y NIC 27), emitido en octubre de 2012, modificó los párrafos 42A y 42B y añadió el párrafo 40A. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2014. Se permite la aplicación anticipada del documento *Entidades de Inversión*. Si una entidad aplica esas modificaciones con anterioridad, aplicará también todas las modificaciones incluidas en el documento *Entidades de Inversión* al mismo tiempo.

59 La NIIF 16 *Arrendamientos*, emitida en enero de 2016, modificó los párrafos 17 y 44. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 16.

60 *Iniciativa sobre Información a Revelar* (Modificaciones a la NIC 7), emitida en enero de 2016, añadió los párrafos 44A a 44E. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Cuando una entidad aplique por primera vez esas modificaciones, no se requiere que proporcione información comparativa sobre periodos anteriores.

NIC 8

Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores

En abril de 2001 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (el Consejo) adoptó la NIC 8 *Ganancia o Pérdida Neta del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables*, que fue originalmente emitida por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad en diciembre de 1993. La NIC 8 *Ganancia o Pérdida Neta del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables* sustituyó a la NIC 8 *Partidas de Periodos Anteriores e Infrecuentes y Cambios en las Políticas Contables* (emitida en febrero de 1978).

En diciembre de 2003 el Consejo emitió una NIC 8 revisada con un título nuevo: *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. Esta NIC 8 revisada formaba parte de la agenda inicial del Consejo de proyectos técnicos. La NIC 8 revisada también incorporó las guías contenidas en dos Interpretaciones relacionadas (SIC-2 *Uniformidad—Capitalización de los Costos por Préstamos* y SIC-18 *Uniformidad—Métodos Alternativos*).

Otras Normas han realizado modificaciones de menor importancia en la NIC 8. Estas incluyen la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable* (emitida en mayo de 2011), la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (Contabilidad de Coberturas y modificaciones a las NIIF 9, NIIF 7 y NIC 39) (emitida en noviembre de 2013) y NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (emitida en julio de 2014).

NIC 8

ÍNDICE

desde el párrafo

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 8
POLÍTICAS CONTABLES, CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES
CONTABLES Y ERRORES**

OBJETIVO	1
ALCANCE	3
DEFINICIONES	5
POLÍTICAS CONTABLES	7
Selección y aplicación de políticas contables	7
Uniformidad de las políticas contables	13
Cambios en las políticas contables	14
CAMBIOS EN LAS ESTIMACIONES CONTABLES	32
Información a revelar	39
ERRORES	41
Limitaciones a la reexpresión retroactiva	43
Información a revelar sobre errores de periodos anteriores	49
IMPRACTICABILIDAD DE LA APLICACIÓN Y DE LA REEXPRESIÓN RETROACTIVAS	50
FECHA DE VIGENCIA	54
DEROGACIÓN DE OTROS PRONUNCIAMIENTOS	55
APÉNDICE	
Modificaciones a otros pronunciamientos	

CON RESPECTO A LOS DOCUMENTOS COMPLEMENTARIOS ENUMERADOS A
CONTINUACIÓN, VÉASE LA PARTE B DE ESTA EDICIÓN

APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE LA NIC 8 EMITIDA EN DICIEMBRE
DE 2003

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES

GUÍA DE IMPLEMENTACIÓN

NIC 8

La Norma Internacional de Contabilidad 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* (NIC 8) está contenida en los párrafos 1 a 56 y en el Apéndice. Aunque la Norma conserva el formato IASC que tenía cuando fue adoptada por el IASB, todos los párrafos tienen igual valor normativo. La NIC 8 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y de los Fundamentos de las Conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera*.

NIC 8

Norma Internacional de Contabilidad 8 ***Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones*** ***Contables y Errores***

Objetivo

- 1 El objetivo de esta Norma es prescribir los criterios para seleccionar y modificar las políticas contables, así como el tratamiento contable y la información a revelar acerca de los cambios en las políticas contables, de los cambios en las estimaciones contables y de la corrección de errores. La Norma trata de realzar la relevancia y fiabilidad de los estados financieros de una entidad, así como la comparabilidad con los estados financieros emitidos por ésta en periodos anteriores, y con los elaborados por otras entidades.
- 2 Los requerimientos de información a revelar relativos a políticas contables, excepto los referentes a cambios en las políticas contables, han sido establecidos en la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*.

Alcance

- 3 **Esta Norma se aplicará en la selección y aplicación de políticas contables, así como en la contabilización de los cambios en éstas, los cambios en las estimaciones contables y en la corrección de errores de periodos anteriores.**
- 4 El efecto impositivo de la corrección de los errores de periodos anteriores, así como de los ajustes retroactivos efectuados al realizar cambios en las políticas contables se contabilizará de acuerdo con la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*, y se revelará la información requerida por esta Norma.

Definiciones

- 5 **Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:**

Políticas contables son los principios, bases, acuerdos, reglas y procedimientos específicos adoptados por la entidad en la elaboración y presentación de sus estados financieros.

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.

Las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF) son las Normas e Interpretaciones emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Esas Normas comprenden:

- (a) las Normas Internacionales de Información Financiera;
- (b) las Normas Internacionales de Contabilidad;
- (c) las Interpretaciones CINIIF; y
- (d) las Interpretaciones del SIC¹.

Materialidad (o importancia relativa) Las omisiones o inexactitudes de partidas son materiales o tienen importancia relativa 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, enjuiciada en función de las circunstancias particulares en que se hayan producido. La magnitud o la naturaleza de la partida, o una combinación de ambas, podría ser el factor determinante.

Errores de periodos anteriores son las omisiones e inexactitudes en los estados financieros de una entidad, para uno o más periodos anteriores, resultantes de un fallo al emplear o de un error al utilizar información fiable que:

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

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.

La aplicación retroactiva consiste en aplicar una nueva política contable a transacciones, otros sucesos y condiciones, como si ésta se hubiera aplicado siempre.

La reexpresión retroactiva consiste en corregir el reconocimiento, medición e información a revelar de los importes de los elementos de los estados financieros, como si el error cometido en periodos anteriores no se hubiera cometido nunca.

Impracticable La aplicación de un requisito será impracticable cuando la entidad no pueda aplicarlo tras efectuar todos los esfuerzos razonables para hacerlo. Para un periodo anterior en particular, es impracticable aplicar un cambio en una política contable retroactivamente o realizar una reexpresión retroactiva para corregir un error si:

¹ Definición de las NIIF modificada después de los cambios de nombre introducidos mediante la Constitución revisada de la Fundación IFRS en 2010.

NIC 8

- (a) los efectos de la aplicación o de la reexpresión retroactivas no son determinables;
- (b) la aplicación o la reexpresión retroactivas implican establecer suposiciones acerca de cuáles hubieran podido ser las intenciones de la gerencia en ese periodo; o
- (c) la aplicación o la reexpresión retroactivas requieren estimaciones de importes significativos, y es imposible distinguir objetivamente información de tales estimaciones que:
 - (i) suministre evidencia de las circunstancias que existían en la fecha o fechas en que tales importes fueron reconocidos, medidos o fue revelada la correspondiente información; y
 - (ii) hubiera estado disponible cuando los estados financieros de los periodos anteriores fueron autorizados para su emisión a partir de otra información.

La aplicación prospectiva de un cambio en una política contable y del reconocimiento del efecto de un cambio en una estimación contable consiste, respectivamente, en:

- (a) la aplicación de la nueva política contable a las transacciones, otros sucesos y condiciones ocurridos tras la fecha en que se cambió la política; y
- (b) el reconocimiento del efecto del cambio en la estimación contable para el periodo corriente y los periodos futuros afectados por dicho cambio.

- 6 La evaluación acerca de si una omisión o inexactitud puede influir en las decisiones económicas de los usuarios, considerándose así material o con importancia relativa, requiere tener en cuenta las características de tales usuarios. El *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de la Información Financiera* establece, en el párrafo 25², que: “se supone que los usuarios tienen un conocimiento razonable de las actividades económicas y del mundo de los negocios, así como de su contabilidad, y también la voluntad de estudiar la información con razonable diligencia”. En consecuencia, la evaluación necesita tener en cuenta cómo puede esperarse que, en términos razonables, los usuarios con las características descritas se vean influidos al tomar decisiones económicas.

Políticas contables

Selección y aplicación de políticas contables

- 7 Cuando una NIIF sea específicamente aplicable a una transacción, otro evento o condición, la política o políticas contables aplicadas a esa partida se determinarán aplicando la NIIF concreta.

² El *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros* del IASC fue adoptado por el IASB en 2001. En septiembre de 2010 el IASB sustituyó el *Marco Conceptual* por el *Marco Conceptual para la Información Financiera*. El párrafo 25 fue derogado por el Capítulo 3 del *Marco Conceptual*.

- 8 En las NIIF se establecen políticas contables sobre las que el IASB ha llegado a la conclusión de que dan lugar a estados financieros que contienen información relevante y fiable sobre las transacciones, otros eventos y condiciones a las que son aplicables. Estas políticas no necesitan ser aplicadas cuando el efecto de su utilización no sea significativo. Sin embargo, no es adecuado dejar de aplicar las NIIF, o dejar de corregir errores, apoyándose en que el efecto no es significativo, con el fin de alcanzar una presentación particular de la posición financiera, rendimiento financiero o flujos de efectivo de la entidad.
- 9 Las NIIF se acompañan de guías que ayudan a las entidades a aplicar sus requerimientos. Todas estas guías señalan si son parte integrante de las NIIF. Las guías que sean parte integrante de las NIIF serán de cumplimiento obligatorio. Las guías que no sean parte integrante de las NIIF no contienen requerimientos aplicables a los estados financieros.
- 10 En ausencia de una NIIF que sea aplicable específicamente a una transacción o a otros hechos o condiciones, la gerencia deberá usar su juicio en el desarrollo y aplicación de una política contable, a fin de suministrar información que sea:**
- (a) relevante para las necesidades de toma de decisiones económicas de los usuarios; y**
 - (b) fiable, en el sentido de que los estados financieros:**
 - (i) presenten de forma fidedigna la situación financiera, el rendimiento financiero y los flujos de efectivo de la entidad;**
 - (ii) reflejen la esencia económica de las transacciones, otros eventos y condiciones, y no simplemente su forma legal;**
 - (iii) sean neutrales, es decir, libres de prejuicios o sesgos;**
 - (iv) sean prudentes; y**
 - (v) estén completos en todos sus extremos significativos.**
- 11 Al realizar los juicios descritos en el párrafo 10, la gerencia se referirá, en orden descendente, a las siguientes fuentes a la hora de considerar su aplicabilidad:**
- (a) los requerimientos de las NIIF que traten temas similares y relacionados; y**
 - (b) las definiciones, criterios de reconocimiento y medición establecidos para los activos, pasivos, ingresos y gastos en el Marco Conceptual³.**
- 12 Al realizar los juicios descritos en el párrafo 10, la gerencia podrá considerar también los pronunciamientos más recientes de otras instituciones emisoras de normas que empleen un marco conceptual similar al emitir normas contables, así como otra literatura contable y las**

³ En septiembre de 2010 el IASB sustituyó el *Marco Conceptual* por el *Marco Conceptual para la Información Financiera*.

NIC 8

prácticas aceptadas en los diferentes sectores de actividad, en la medida que no entren en conflicto con las fuentes señaladas en el párrafo 11.

Uniformidad de las políticas contables

- 13 Una entidad seleccionará y aplicará sus políticas contables de manera uniforme para transacciones, otros eventos y condiciones que sean similares, a menos que una NIIF requiera o permita específicamente establecer categorías de partidas para las cuales podría ser apropiado aplicar diferentes políticas. Si una NIIF 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

- 14 La entidad cambiará una política contable sólo si tal cambio:
- (a) se requiere por una NIIF; o
 - (b) lleva a que los estados financieros suministren información fiable y más relevante sobre los efectos de las transacciones, otros eventos o condiciones que afecten a la situación financiera, el rendimiento financiero o los flujos de efectivo de la entidad.
- 15 Los usuarios de los estados financieros tienen la necesidad de poder comparar los estados financieros de una entidad a lo largo del tiempo, a fin de identificar tendencias en su situación financiera, rendimiento financiero y flujos de efectivo. En consecuencia, se aplicarán las mismas políticas contables dentro de cada periodo, así como de un periodo a otro, excepto si se presentase algún cambio en una política contable que cumpliera alguno de los criterios del párrafo 14.
- 16 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; y
 - (b) la aplicación de una nueva política contable para transacciones, otros eventos o condiciones que no han ocurrido anteriormente o que, de ocurrir, carecieron de materialidad.
- 17 La aplicación por primera vez de una política que consista en la revaluación de activos, de acuerdo con la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, o con la NIC 38 *Activos Intangibles* es un cambio de política contable que ha de ser tratado como una revaluación, de acuerdo con la NIC 16 o la NIC 38, en lugar de aplicar las disposiciones contenidas en esta Norma.
- 18 Los párrafos 19 a 31 no serán de aplicación a los cambios en las políticas contables descritos en el párrafo 17.

Aplicación de los cambios en políticas contables

- 19 Con sujeción al párrafo 23:

NIC 8

- (a) la entidad contabilizará un cambio en una política contable derivado de la aplicación inicial de una NIIF de acuerdo con las disposiciones transitorias específicas de tales NIIF, si las hubiera; y
- (b) cuando la entidad cambie una política contable, ya sea por la aplicación inicial de una NIIF que no incluya una disposición transitoria específica aplicable a tal cambio, o porque haya decidido cambiarla de forma voluntaria, aplicará dicho cambio retroactivamente.

20 Para los propósitos de esta Norma, la aplicación anticipada de una NIIF no se considerará un cambio voluntario en una política contable.

21 En ausencia de una NIIF específicamente aplicable a una transacción u otros eventos o condiciones, la gerencia podrá, de acuerdo con el párrafo 12, aplicar una política contable considerando los pronunciamientos más recientes de otras instituciones emisoras de normas que empleen un marco conceptual similar al emitir normas contables. Si, debido a una modificación de tal pronunciamiento, la entidad optase por el cambio de una política contable, ese cambio se contabilizará y se revelará como un cambio voluntario de una política contable.

Aplicación retroactiva

22 Con sujeción a la limitación establecida en el párrafo 23, cuando un cambio en una política contable se aplique retroactivamente de acuerdo con los apartados (a) o (b) del párrafo 19, la entidad ajustará los saldos iniciales de cada componente afectado del patrimonio para el periodo anterior más antiguo que se presente, revelando información acerca de los demás importes comparativos para cada periodo anterior presentado, como si la nueva política contable se hubiese estado aplicando siempre.

Limitaciones a la aplicación retroactiva

23 Cuando sea obligatoria la aplicación retroactiva en función de lo establecido en los apartados (a) o (b) del párrafo 19, el cambio en la política contable se aplicará retroactivamente, salvo y en la medida en que fuera impracticable determinar los efectos del cambio en cada periodo específico o el efecto acumulado.

24 Cuando sea impracticable determinar los efectos que se derivan, en cada periodo específico, del cambio de una política contable sobre la información comparativa en uno o más periodos anteriores para los que se presente información, la entidad aplicará la nueva política contable a los saldos iniciales de los activos y pasivos al principio del periodo más antiguo para el que la aplicación retroactiva sea practicable —que podría ser el propio periodo corriente—y efectuará el correspondiente ajuste a los saldos iniciales de cada componente del patrimonio que se vea afectado para ese periodo.

25 Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado, al principio del periodo corriente, por la aplicación de una nueva política contable a todos los periodos anteriores, la entidad ajustará la información

NIC 8

comparativa aplicando la nueva política contable de forma prospectiva, desde la fecha más antigua en que sea practicable hacerlo.

26 Cuando la entidad aplique una nueva política contable retroactivamente, la aplicará a la información comparativa de periodos anteriores, retrotrayéndose en el tiempo tanto como sea practicable. La aplicación retroactiva a un periodo anterior no será practicable a menos que sea posible determinar el efecto acumulado tanto sobre los importes de apertura como de cierre del estado de situación financiera correspondiente a ese periodo. El importe del ajuste resultante, referido a los periodos previos a los presentados en los estados financieros, se llevará contra los saldos iniciales de cada componente afectado del patrimonio del periodo previo más antiguo sobre el que se presente información. Normalmente, el ajuste se hace contra las ganancias acumuladas. Sin embargo, los ajustes pueden hacerse contra otro componente del patrimonio (por ejemplo, para cumplir con una NIIF). Cualquier otro tipo de información que se incluya respecto a periodos anteriores, tal como resúmenes históricos de datos financieros, será asimismo objeto de ajuste, retrotrayéndose en el tiempo tanto como sea practicable.

27 Cuando sea impracticable para la entidad aplicar una nueva política contable retroactivamente, debido a que no pueda determinar el efecto acumulado de la aplicación de la política para todos los periodos anteriores, la entidad, de acuerdo con el párrafo 25, aplicará la nueva política contable de forma prospectiva desde el inicio del periodo más antiguo que sea practicable. En consecuencia, se ignorará la porción del ajuste acumulado de los activos, pasivos y patrimonio surgido antes de esa fecha. Se permitirán los cambios de políticas contables, incluso si fuera impracticable la aplicación de dicha política de forma prospectiva a algún periodo anterior. Los párrafos 50 a 53 suministran guías sobre cuándo resulta impracticable aplicar una nueva política contable a uno o más periodos anteriores.

Información a revelar

28 **Cuando la aplicación por primera vez de una NIIF tenga efecto en el periodo corriente o en alguno anterior —salvo que fuera impracticable determinar el importe del ajuste— o bien pudiera tener efecto sobre periodos futuros, la entidad revelará:**

- (a) **el título de la NIIF;**
- (b) **en su caso, que el cambio en la política contable se ha efectuado de acuerdo con su disposición transitoria;**
- (c) **la naturaleza del cambio en la política contable;**
- (d) **en su caso, una descripción de la disposición transitoria;**
- (e) **en su caso, la disposición transitoria que podría tener efectos sobre periodos futuros;**
- (f) **para el periodo corriente y para cada periodo anterior presentado, en la medida en que sea practicable, el importe del ajuste:**
 - (i) **para cada partida del estado financiero que se vea afectada; y**

NIC 8

- (ii) si la NIC 33 *Ganancias por Acción* es aplicable a la entidad, para las ganancias por acción tanto básicas como diluidas;
- (g) el importe del ajuste relativo a periodos anteriores presentados, en la medida en que sea practicable; y
- (h) si la aplicación retroactiva exigida por los apartados (a) o (b) del párrafo 19 fuera impracticable para un periodo previo en concreto, o para periodos anteriores sobre los que se presente información, las circunstancias que conducen a la existencia de esa situación, y una descripción de cómo y desde cuándo se ha aplicado el cambio en la política contable.

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

29 Cuando un cambio voluntario en una política contable tenga efecto en el periodo corriente o en alguno anterior, o bien tendría efecto en ese periodo si no fuera impracticable determinar el importe del ajuste—o bien pudiera tener efecto sobre periodos futuros, la 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) para el periodo corriente y para cada periodo anterior presentado, en la medida en que sea practicable, el importe del ajuste:
 - (i) para cada partida del estado financiero que se vea afectada; y
 - (ii) si la NIC 33 es aplicable a la entidad, para las ganancias por acción tanto básicas como diluidas;
- (d) el importe del ajuste relativo a periodos anteriores presentados, en la medida en que sea practicable; y
- (e) si la aplicación retroactiva fuera impracticable para un periodo anterior en particular, o para periodos anteriores presentados, las circunstancias que conducen a esa situación, junto con una descripción de cómo y desde cuándo se ha aplicado el cambio en la política contable.

Esta información a revelar podrá omitirse en los estados financieros de periodos posteriores.

30 Cuando una entidad no haya aplicado una nueva NIIF que, habiendo sido emitida, todavía no ha entrado en vigor, la entidad deberá revelar:

- (a) este hecho; y
- (b) información relevante, conocida o razonablemente estimada, para evaluar el posible impacto que la aplicación de la nueva NIIF tendrá sobre los estados financieros de la entidad en el periodo en que se aplique por primera vez.

31 Para cumplir con el párrafo 30, la entidad revelará:

NIC 8

- (a) el título de la nueva NIIF;
- (b) la naturaleza del cambio o cambios inminentes en la política contable;
- (c) la fecha en la cual es obligatoria la aplicación de la NIIF;
- (d) la fecha a partir de la que está previsto aplicar la NIIF por primera vez; y
- (e) una u otra de las siguientes informaciones:
 - (i) una explicación del impacto esperado, derivado de la aplicación inicial de la NIIF, sobre los estados financieros de la entidad; o
 - (ii) si el impacto fuera desconocido o no pudiera ser estimado razonablemente, una declaración al efecto.

Cambios en las estimaciones contables

- 32 Como resultado de las incertidumbres inherentes al mundo de los negocios, muchas partidas de los estados financieros no pueden ser medidas con precisión, sino sólo estimadas. El proceso de estimación implica la utilización de juicios basados en la información fiable disponible más reciente. Por ejemplo, podría requerirse estimaciones para:
- (a) las cuentas por cobrar de dudosa recuperación;
 - (b) la obsolescencia de los inventarios;
 - (c) el valor razonable de activos o pasivos financieros;
 - (d) la vida útil o las pautas de consumo esperadas de los beneficios económicos futuros incorporados en los activos depreciables; y
 - (e) las obligaciones por garantías concedidas.
- 33 La utilización de estimaciones razonables es una parte esencial de la elaboración de los estados financieros, y no menoscaba su fiabilidad.
- 34 Si se produjesen cambios en las circunstancias en que se basa la estimación, es posible que ésta pueda necesitar ser revisada, como consecuencia de nueva información obtenida o de poseer más experiencia. La revisión de la estimación, por su propia naturaleza, no está relacionada con periodos anteriores ni tampoco es una corrección de un error.
- 35 Un cambio en los criterios de medición aplicados es un cambio en una política contable, y no un cambio en una estimación contable. Cuando sea difícil distinguir entre un cambio de política contable y un cambio en una estimación contable, el cambio se tratará como si fuera un cambio en una estimación contable.
- 36 **El efecto de un cambio en una estimación contable, diferente de aquellos cambios a los que se aplique el párrafo 37, se reconocerá de forma prospectiva, incluyéndolo en el resultado de:**
- (a) **el periodo en que tiene lugar el cambio, si éste afecta solo a ese periodo; o**
 - (b) **el periodo del cambio y periodos futuros, si el cambio afectase a todos ellos.**

NIC 8

- 37 **En la medida que un cambio en una estimación contable dé lugar a cambios en activos y pasivos, o se refiera a una partida de patrimonio, deberá ser reconocido ajustando el valor en libros de la correspondiente partida de activo, pasivo o patrimonio en el periodo en que tiene lugar el cambio.**
- 38 El reconocimiento prospectivo del efecto de un cambio en una estimación contable significa que el cambio se aplica a las transacciones, otros eventos y condiciones, desde la fecha del cambio en la estimación. Un cambio en una estimación contable podría afectar únicamente al resultado del periodo corriente, o bien al de éste y al de periodos futuros. Por ejemplo, un cambio en las estimaciones del importe de los clientes de dudoso cobro afectará sólo al resultado del periodo corriente y, por tanto, se reconocerá en este periodo. Sin embargo, un cambio en la vida útil estimada, o en los patrones de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados a un activo depreciable, afectará al gasto por depreciación del periodo corriente y de cada uno de los periodos de vida útil restante del activo. En ambos casos, el efecto del cambio relacionado con el periodo corriente se reconoce como ingreso o gasto del periodo corriente. El efecto, si existiese, en periodos futuros se reconoce como ingreso o gasto de dichos periodos futuros.

Información a revelar

- 39 **La entidad revelará la naturaleza e importe de cualquier cambio en una estimación contable que haya producido efectos en el periodo corriente, o que se espere vaya a producirlos en periodos futuros, exceptuándose de lo anterior la revelación de información del efecto sobre periodos futuros, en el caso de que fuera impracticable estimar ese efecto.**
- 40 **Si no se revela el importe del efecto en periodos futuros debido a que la estimación es impracticable, la entidad revelará este hecho.**

Errores

- 41 Los errores pueden surgir al reconocer, valorar, presentar o revelar la información de los elementos de los estados financieros. Los estados financieros no cumplen con las NIIF si contienen errores, tanto materiales como inmateriales, cuando han sido cometidos intencionadamente para conseguir, respecto de una entidad, una determinada presentación de su situación financiera, de su rendimiento financiero o de sus flujos de efectivo. Los errores potenciales del periodo corriente, descubiertos en este mismo periodo, se corregirán antes de que los estados financieros sean autorizados para la emisión. Sin embargo, los errores materiales en ocasiones no se descubren hasta un periodo posterior, de forma que tales errores de periodos anteriores se corregirán en la información comparativa presentada en los estados financieros de los periodos siguientes (véanse los párrafos 42 a 47).
- 42 **Con sujeción a lo establecido en el párrafo 43, la entidad corregirá los errores materiales de periodos anteriores, de forma retroactiva, en los primeros estados financieros formulados después de haberlos descubierto:**

NIC 8

- (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.

Limitaciones a la reexpresión retroactiva

- 43 El error correspondiente a un periodo anterior se corregirá mediante la reexpresión retroactiva, salvo que sea impracticable determinar los efectos en cada periodo específico o el efecto acumulado del error.
- 44 Cuando sea impracticable determinar los efectos que se derivan, en cada periodo específico, de un error sobre la información comparativa de uno o más periodos anteriores para los que se presente información, la entidad reexpresará los saldos iniciales de los activos, pasivos y patrimonio para los periodos más antiguos en los cuales tal reexpresión retroactiva sea practicable (que podría también ser el propio periodo corriente).
- 45 Cuando sea impracticable determinar el efecto acumulado, al principio del periodo actual, de un error sobre todos los periodos anteriores, la entidad reexpresará la información comparativa corrigiendo el error de forma prospectiva, desde la fecha más antigua en que sea practicable hacerlo.
- 46 El efecto de la corrección de un error de periodos anteriores no se incluirá en el resultado del periodo en el que se descubra el error. Cualquier otro tipo de información que se incluya respecto a periodos anteriores, tales como resúmenes históricos de datos financieros, será objeto de reexpresión, yendo tan atrás como sea posible.
- 47 Cuando sea impracticable determinar el importe de un error para todos los periodos previos (por ejemplo, una equivocación al aplicar una política contable), la entidad, de acuerdo con el párrafo 45, reexpresará la información comparativa de forma prospectiva desde la fecha más remota posible. En consecuencia, se ignorará la porción del ajuste acumulado de activos, pasivos y patrimonio que haya surgido antes de esa fecha. En los párrafos 50 a 53 se suministran guías sobre cuándo resulta impracticable corregir un error para uno o más periodos anteriores.
- 48 La corrección de errores puede distinguirse con facilidad de los cambios en las estimaciones contables. Las estimaciones contables son, por su naturaleza, aproximaciones que pueden necesitar revisión cuando se tenga conocimiento de información adicional. Por ejemplo, las pérdidas o ganancias reconocidas como resultado del desenlace de una contingencia no constituyen corrección de un error.

Información a revelar sobre errores de periodos anteriores

- 49 En aplicación del párrafo 42, una entidad revelará la siguiente información:

NIC 8

- (a) la naturaleza del error del periodo anterior;
- (b) para cada periodo anterior presentado, en la medida que sea practicable, el importe del ajuste:
 - (i) para cada partida del estado financiero que se vea afectada; y
 - (ii) para el importe de la ganancia por acción tanto básica como diluida, si la NIC 33 fuera aplicable a la entidad;
- (c) el importe del ajuste al principio del periodo anterior más antiguo sobre el que se presente información; y
- (d) si fuera impracticable la reexpresión retroactiva para un periodo anterior en particular, las circunstancias que conducen a esa situación, junto con una descripción de cómo y desde cuándo se ha corregido el error.

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

Impracticabilidad de la aplicación y de la reexpresión retroactivas

- 50 En algunas circunstancias, cuando se desea conseguir la comparabilidad con el periodo corriente, el ajuste de la información comparativa de uno o más periodos anteriores es impracticable. Por ejemplo, los datos podrían no haberse obtenido, en el periodo o periodos anteriores, de forma que permitan la aplicación retroactiva de una nueva política contable (incluyendo, para el propósito de los párrafos 51 a 53, su aplicación prospectiva a periodos anteriores), o la reexpresión retroactiva para corregir un error de un periodo anterior, como consecuencia de lo cual la reconstrucción de la información es impracticable.
- 51 Con frecuencia es necesario efectuar estimaciones al aplicar una política contable a los elementos de los estados financieros reconocidos o revelados que hacen referencia a determinadas transacciones, otros sucesos y condiciones. La estimación es subjetiva en sí misma, y podría haberse realizado después del periodo sobre el que se informa. El desarrollo de estimaciones puede ser todavía más difícil cuando se aplica retroactivamente una política contable, o cuando se efectúa una reexpresión retroactiva para corregir un error de periodos anteriores, debido al dilatado periodo de tiempo que podría haber transcurrido desde que se produjo la transacción afectada u ocurrió el otro suceso o condición objeto de la reexpresión. Sin embargo, el objetivo de una estimación, que se refiere a periodos anteriores, es el mismo que para las estimaciones realizadas en el periodo corriente, esto es, una y otra han de reflejar las circunstancias existentes cuando la transacción, suceso o condición haya ocurrido.
- 52 En consecuencia, la aplicación retroactiva de una nueva política contable o la corrección de un error de un periodo anterior exigen diferenciar la información que:

NIC 8

- (a) suministra evidencia de las circunstancias existentes en la fecha o fechas en las que la transacción, otro suceso o condición hayan ocurrido, y
- (b) hubiera estado disponible cuando los estados financieros de los periodos anteriores fueron formulados

de otro tipo de información. Para algunos tipos de estimaciones (por ejemplo, una medición del valor razonable que utiliza datos de entrada no observables significativos), es impracticable distinguir estos tipos de información. Cuando la aplicación retroactiva o la reexpresión retroactiva exijan efectuar estimaciones significativas, para las que sea imposible distinguir aquellos dos tipos de información, resultará impracticable aplicar la nueva política contable o corregir el error del periodo previo de forma retroactiva.

- 53 Cuando se esté aplicando una nueva política contable o se corrijan importes de un periodo anterior, no debe utilizarse el razonamiento en retrospectiva, ya consista en suposiciones acerca de las intenciones que hubiera tenido la gerencia en un periodo previo o en estimaciones de los importes que se hubieran reconocido, medido o revelado en tal periodo anterior. Por ejemplo, cuando una entidad corrija un error de un periodo anterior en el cálculo de sus pasivos a favor de los empleados por ausencias acumuladas en caso de enfermedad de acuerdo con la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*, no considerará la información sobre una epidemia grave de gripe estacional que haya aparecido en el siguiente periodo, si este dato sólo pudo conocerse después de que los estados financieros para el periodo anterior fueran autorizados para su emisión. El hecho de que frecuentemente se exija efectuar estimaciones significativas cuando se modifica la información comparativa presentada para periodos anteriores no impide ajustar o corregir razonablemente dicha información comparativa.

Fecha de vigencia

- 54 Una entidad aplicará esta Norma para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta Norma en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2005, revelará este hecho.
- 54A [Eliminado]
- 54B [Eliminado]
- 54C La NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*, emitida en mayo de 2011, modificó el párrafo 52. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 13.
- 54D [Eliminado]
- 54E La NIIF 9 *Instrumentos Financieros*, emitida en julio de 2014, modificó el párrafo 53 y eliminó los párrafos 54A, 54B y 54D. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9.

Derogación de otros pronunciamientos

- 55 Esta Norma sustituye a la NIC 8 *Ganancia o Pérdida Neta del Periodo, Errores Fundamentales y Cambios en las Políticas Contables*, revisada en 1993.

NIC 8

- 56 Esta Norma sustituye a las siguientes Interpretaciones:
- (a) SIC-2 *Uniformidad—Capitalización de los Costos por Préstamos y*
 - (b) SIC-18 *Uniformidad—Métodos Alternativos.*

NIC 8

Apéndice

Modificaciones a otros pronunciamientos

Las modificaciones de este apéndice se aplicarán en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Si una entidad aplica esta Norma a periodos anteriores, estas modificaciones se aplicarán también a esos periodos.

* * * * *

Las modificaciones contenidas en este Apéndice cuando esta Norma fue revisada en 2003 se han incorporado a los pronunciamientos correspondientes publicados en este volumen.

NIC 10

Hechos Ocurredos después del Periodo sobre el que se Informa

En abril de 2001 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (el Consejo) adoptó la NIC 10 *Hechos Ocurredos Después de la Fecha del Balance*, que había sido originalmente emitida por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad en mayo de 1999. La NIC 10 *Hechos Ocurredos Después de la Fecha del Balance* sustituyó algunas partes de la NIC 10 *Contingencias y Hechos Ocurredos Después de la Fecha del Balance* (emitida en 1978) que no habían sido sustituidas por la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* (emitida en 1998).

En diciembre de 2003 el Consejo emitió una NIC 10 revisada con un título modificado—*Hechos Ocurredos después de la Fecha del Balance*. Esta NIC 10 revisada formaba parte de la agenda inicial del Consejo de proyectos técnicos. Como resultado de los cambios en la terminología realizados por la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* en 2007, el título de la NIC 10 fue cambiado a *Hechos Ocurredos Después del Periodo sobre el que se Informa*.

Otras Normas han realizado modificaciones de menor importancia en la NIC 10. Estas incluyen la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable* (emitida en mayo de 2011) y la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (emitida en julio de 2014).

NIC 10

ÍNDICE

desde el párrafo

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 10	
HECHOS OCURRIDOS DESPUÉS DEL PERIODO SOBRE EL QUE SE INFORMA	
OBJETIVO	1
ALCANCE	2
DEFINICIONES	3
RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN	8
Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que implican ajuste	8
Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste	10
Dividendos	12
HIPÓTESIS DE NEGOCIO EN MARCHA	14
INFORMACIÓN A REVELAR	17
Fecha de autorización para la publicación	17
Actualización de la información a revelar sobre condiciones existentes al final del periodo sobre el que se informa	19
Hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste	21
FECHA DE VIGENCIA	23
DEROGACIÓN DE LA NIC 10 (REVISADA EN 1999)	24
APÉNDICE	
Modificaciones a otros pronunciamientos	
<p>CON RESPECTO A LOS DOCUMENTOS COMPLEMENTARIOS ENUMERADOS A CONTINUACIÓN, VÉASE LA PARTE B DE ESTA EDICIÓN</p>	
<p>APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE LA NIC 10 EMITIDA EN DICIEMBRE DE 2003</p> <p>FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES</p>	

NIC 10

La Norma Internacional de Contabilidad 10 *Hechos Occurridos Después del Periodo sobre el que se Informa* (NIC 10) está contenida en los párrafos 1 a 24 y en el Apéndice. Aunque la Norma conserva el formato IASC que tenía cuando fue adoptada por el IASB, todos los párrafos tienen igual valor normativo. La NIC 10 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y de los Fundamentos de las Conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera*. La NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* proporciona una base para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías explícitas.

NIC 10

Norma Internacional de Contabilidad 10 ***Hechos Occurridos Después del Periodo sobre el que se Informa***

Objetivo

- 1 El objetivo de esta Norma es prescribir:
- (a) cuándo una entidad debería ajustar sus estados financieros por hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa; y
 - (b) la información a revelar que una entidad debería efectuar respecto a la fecha en que los estados financieros fueron autorizados para su publicación, así como respecto a los hechos ocurridos después del periodo sobre el que informa.

La Norma requiere también que una entidad no debería elaborar sus estados financieros bajo la hipótesis de negocio en marcha, si los hechos ocurridos después del periodo sobre el que informa indican que dicha hipótesis no resulta apropiada.

Alcance

- 2 **Esta Norma será aplicable en la contabilización y en la información a revelar correspondiente a los hechos ocurridos después del periodo sobre el que informa.**

Definiciones

- 3 **Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:**

Los hechos ocurridos después del periodo sobre el que informa son todos aquellos eventos, ya sean 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. Dos tipos de sucesos pueden identificarse:

- (a) ***aquellos 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) ***aquellos que indican condiciones que surgieron después del periodo sobre el que se informa (hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste).***

- 4 El proceso seguido para la formulación o autorización con vistas a su divulgación de los estados financieros variará dependiendo de la estructura organizativa de la entidad, de los requerimientos legales y estatutarios y de los procedimientos seguidos para la elaboración y finalización de los estados financieros.

NIC 10

- 5 En algunos casos, la entidad está obligada a presentar sus estados financieros a sus propietarios para que éstos los aprueben antes de que se emitan. En estos casos, los estados financieros se consideran autorizados para su publicación en la fecha de su emisión y no en la fecha en que los propietarios los aprueben.

Ejemplo
<p>La gerencia de una entidad completa el día 28 de febrero de 20X2 el borrador de estados financieros para el periodo que termina el 31 de diciembre de 20X1. El consejo de administración u órgano de gobierno equivalente revisa estos estados financieros el 18 de marzo de 20X2, autorizando su publicación. La entidad procede a anunciar el resultado del periodo, junto con otra información financiera seleccionada, el 19 de marzo de 20X2. Los estados financieros quedan a disposición de los propietarios y otros interesados el día 1 de abril de 20X2. La junta anual de propietarios aprueba los anteriores estados financieros el 15 de mayo de 20X2, y se procede a registrarlos en el órgano competente el día 17 de mayo de 20X2.</p> <p><i>Los estados financieros se autorizaron para su publicación el 18 de marzo de 20X2 (fecha en que el consejo de administración autorizó su divulgación).</i></p>

- 6 En algunos casos, la gerencia de la entidad está obligada a presentar sus estados financieros a un consejo de supervisión dentro de la misma (compuesto únicamente por miembros no ejecutivos) para que proceda a su aprobación. En esos casos, los estados financieros quedan autorizados para su publicación cuando la gerencia los autoriza para su presentación al consejo de supervisión.

Ejemplo
<p>El 18 de marzo de 20X2, la gerencia de una entidad autoriza los estados financieros para que sean presentados a su consejo de supervisión. Este consejo supervisor está compuesto exclusivamente por miembros no ejecutivos, si bien puede incluir representantes de empleados y otros partícipes externos. El consejo de supervisión aprueba los estados financieros el 26 de marzo de 20X2. Los estados financieros quedan a disposición de los propietarios y otros interesados el día 1 de abril de 20X2. Los accionistas aprueban los anteriores estados financieros el 15 de mayo de 20X2 y éstos se registran en el órgano competente el 17 de mayo de 20X2.</p> <p><i>Los estados financieros se autorizaron para su publicación el 18 de marzo de 20X2 (fecha de la autorización de la gerencia para su presentación al consejo de supervisión).</i></p>

- 7 En los hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa se incluirán todos los eventos hasta la fecha en que los estados financieros queden autorizados para su publicación, aunque dichos eventos se produzcan después del anuncio público del resultado o de otra información financiera específica.

NIC 10

Reconocimiento y medición

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

8 Una entidad ajustará los importes reconocidos en sus estados financieros para reflejar la incidencia de los hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que impliquen ajustes.

9 Los siguientes son ejemplos de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que implican ajuste que requieren que una entidad ajuste los importes reconocidos en sus estados financieros, o bien que reconozca partidas no reconocidas con anterioridad:

- (a) La resolución de un litigio judicial, posterior al 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 el importe de cualquier provisión reconocida previamente respecto a ese litigio judicial, de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, o bien reconocerá una nueva provisión. La entidad no se limitará a revelar una obligación contingente, puesto que la resolución del litigio proporciona evidencia adicional que ha de tenerse en cuenta, de acuerdo con el párrafo 16 de la NIC 37.
- (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 un deterioro de valor anteriormente reconocido para ese activo necesita ajustarse. Por ejemplo:
 - (i) la quiebra de un cliente, ocurrida después del periodo sobre el que se informa, habitualmente confirma que dicho cliente tenía el crédito deteriorado al final del periodo sobre el que se informa;
 - (ii) la venta de inventarios después periodo sobre el que se informa puede proporcionar evidencia sobre su valor neto realizable al final del periodo sobre el que se informa.
- (c) La determinación, después 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 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 la obligación, ya sea de carácter legal o implícita, de efectuar estos pagos, como resultado de hechos anteriores a esa fecha (véase la NIC 19 *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

10 Una entidad no ajustará los importes reconocidos en sus estados financieros para reflejar hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no impliquen ajustes.

11 Un ejemplo de hecho ocurrido después del periodo sobre el que se informa que no implica ajuste es 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 razonable no está normalmente relacionada con las condiciones de las inversiones al final del periodo sobre el que se informa, sino que refleja circunstancias acaecidas en el periodo siguiente. Por tanto, la entidad no ajustará los importes previamente 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 en función de lo establecido en el párrafo 21.

Dividendos

12 Si, después del periodo sobre el que se informa, una entidad acuerda distribuir dividendos a los poseedores de instrumentos de patrimonio (según se han definido en la NIC 32 Instrumentos Financieros: Presentación), la entidad no reconocerá esos dividendos como un pasivo al final del periodo sobre el que se informa.

13 Si se acordase la distribución de dividendos después del periodo sobre el que se informa, pero antes de que los estados financieros sean autorizados para su emisión, los dividendos no se reconocerán como un pasivo al final del periodo sobre el que se informa, porque no existe obligación en ese momento. Estos dividendos se revelarán en las notas a los estados financieros, de acuerdo con la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*.

Hipótesis de negocio en marcha

14 Una entidad no elaborará sus estados financieros sobre la hipótesis de negocio en marcha si la gerencia determina, después del periodo sobre el que se informa, tiene la intención de liquidar la entidad o cesar en sus actividades, o bien que no existe otra alternativa más realista que hacerlo.

15 El deterioro de los resultados de operación y de la situación financiera de la entidad, después del periodo sobre el que se informa, puede indicar la necesidad de considerar si la hipótesis de negocio en marcha resulta todavía apropiada. Si no lo fuera, el efecto de este hecho es tan decisivo que la Norma exige un cambio fundamental en la base de contabilización, y no simplemente un ajuste en los importes que se hayan reconocido utilizando la base de contabilización original.

16 La NIC 1 exige la revelación de información si:

- (a) los estados financieros no se han elaborado sobre la hipótesis de negocio en marcha; o

NIC 10

- (b) la gerencia es consciente de la existencia de incertidumbres importantes, relacionadas con eventos o condiciones que puedan suscitar dudas significativas sobre la capacidad de la entidad para continuar como un negocio en marcha. Estos eventos o circunstancias que exigen revelar información pueden aparecer después del periodo sobre el que se informa.

Información a revelar

Fecha de autorización para la publicación

- 17 **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.**
- 18 Es importante para los usuarios saber en qué momento los estados financieros han sido autorizados para su publicación, puesto que no reflejarán eventos que hayan ocurrido después de esta fecha.

Actualización de la información a revelar sobre condiciones existentes al final del periodo sobre el que se informa

- 19 **Si, después del periodo sobre el que se informa, una entidad recibiese información acerca de condiciones que existían al final del periodo sobre el que se informa, actualizará la información a revelar relacionada con esas en función de la información recibida.**
- 20 En algunos casos, una entidad necesita actualizar la información a revelar en sus estados financieros para reflejar la información recibida después del periodo sobre el que se informa, incluso cuando dicha información no afecte a los importes que la entidad haya reconocido en los estados financieros. Un ejemplo de esta necesidad de actualizar la información a revelar ocurre cuando, después del periodo sobre el que se informa, se tenga evidencia acerca de un pasivo contingente que ya existía al final del periodo sobre el que se informa. Aparte de considerar si, con la nueva información, la entidad ha de reconocer o modificar una provisión con arreglo a lo establecido en la NIC 37, en función de la nueva evidencia, la entidad procederá a actualizar la información revelada acerca del pasivo contingente.

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

- 21 **Si hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste son materiales, no revelar esta información puede influir en las decisiones económicas que los usuarios puedan tomar sobre la base de los estados financieros. Por consiguiente, una entidad revelará la siguiente información sobre cada categoría significativa de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste:**

- (a) **la naturaleza del evento; y**
- (b) **una estimación de sus efectos financieros, o un pronunciamiento sobre la imposibilidad de realizar tal estimación.**

22 Los siguientes son ejemplos de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa que no implican ajuste que por lo general darían lugar a revelar información:

- (a) una combinación de negocios importante, que haya tenido lugar después del periodo sobre el que se informa (la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* requiere revelar información específica en tales casos), o bien la disposición de una subsidiaria significativa;
- (b) el anuncio de un plan para discontinuar definitivamente una operación;
- (c) las compras de activos significativas, la clasificación de activos como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas*, otras disposiciones de activos, o bien la expropiación de activos significativos por parte del gobierno;
- (d) la destrucción por incendio de una planta importante de producción, después del periodo sobre el que se informa;
- (e) el anuncio, o el comienzo de la ejecución de una reestructuración importante (véase la NIC 37);
- (f) transacciones importantes realizadas o potenciales con acciones ordinarias, después del periodo sobre el que se informa (la NIC 33 *Ganancias por Acción* requiere que una entidad describa estas transacciones, aparte de las emisiones de capital o bonos y de los desdoblamientos o agrupaciones de acciones, todas las cuales obligan a realizar ajustes según la NIC 33);
- (g) las variaciones anormalmente grandes, después del periodo sobre el que se informa, en los precios de los activos o en las tasas de cambio de alguna moneda extranjera;
- (h) las variaciones en las tasas impositivas o en las leyes fiscales aprobadas o anunciadas después del periodo sobre el que se informa que tengan o vayan a tener un efecto significativo en los activos y pasivos por impuestos corrientes o diferidos (véase la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*);
- (i) la aceptación de compromisos o pasivos contingentes de cierta importancia, por ejemplo, al otorgar garantías por importe significativo; y
- (j) el inicio de litigios importantes, surgidos exclusivamente como consecuencia de eventos ocurridos después del periodo sobre el que se informa.

NIC 10

Fecha de vigencia

- 23 Una entidad aplicará esta Norma para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta Norma en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2005, revelará este hecho.
- 23A La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, modificó el párrafo 11. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 13.
- 23B La NIIF 9 *Instrumentos Financieros*, emitida en julio de 2014, modificó el párrafo 9. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 9.

Derogación de la NIC 10 (revisada en 1999)

- 24 Esta Norma deroga la NIC 10 *Hechos Ocurredos después de la Fecha del Balance* (revisada en 1999).

Apéndice

Modificaciones a otros pronunciamientos

Las modificaciones de este apéndice se aplicarán en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Si una entidad aplica esta Norma a periodos anteriores, estas modificaciones se aplicarán también a esos periodos.

* * * * *

Las modificaciones contenidas en este apéndice cuando se revisó esta Norma en 2003 se han incorporado a las NIIF pertinentes publicadas en este volumen.

NIC 12

Impuesto a las Ganancias

En abril de 2001 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (el Consejo) adoptó la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*, que había sido originalmente emitida por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad en octubre de 1996. La NIC 12 *Impuesto a las Ganancias* sustituyó algunas partes de la NIC 12 *Contabilización del Impuesto a las Ganancias* (emitida en julio de 1979).

En diciembre de 2010, el Consejo modificó la NIC 12 para abordar una cuestión que surge cuando las entidades aplican el principio de medición en la NIC 12 a diferencias temporarias relacionadas con las propiedades de inversión que se miden a valor razonable. Esa modificación también incorporó algunas guías procedentes de una Interpretación relacionada (SIC-21 *Impuestos a las Ganancias—Recuperación de Activos No Depreciables Revaluados*).

En agosto de 2016, el Consejo publicó *Reconocimiento de Activos por Impuestos Diferidos por Pérdidas no Realizadas* (Modificaciones a la NIC 12) para aclarar los requerimientos de reconocimiento de activos por impuestos diferidos por pérdidas no realizadas en instrumentos de deuda medidos a valor razonable.

Otras Normas han realizado modificaciones de menor importancia en la NIC 12. Estas incluyen la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos* (emitida en mayo de 2011), *Presentación de Partidas de Otro Resultado Integral* (Modificaciones a la NIC 1) (emitido en junio de 2011), *Entidades de Inversión* (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 12 y NIC 27) (emitido en octubre de 2012), la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (Contabilidad de Coberturas y modificaciones a las NIIF 9, NIIF 7 y NIC 39) (emitida en noviembre de 2013), NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* (emitida en mayo de 2014) y NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (emitida en julio de 2014) y NIIF 16 *Arrendamientos* (emitida en enero de 2016).

NIC 12

ÍNDICE

desde el párrafo

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 12 IMPUESTO A LAS GANANCIAS

OBJETIVO	
ALCANCE	1
DEFINICIONES	5
Base fiscal	7
RECONOCIMIENTO DE PASIVOS Y ACTIVOS POR IMPUESTOS CORRIENTES	12
RECONOCIMIENTO DE PASIVOS Y ACTIVOS POR IMPUESTOS DIFERIDOS	15
Diferencias temporarias imponibles	15
Diferencias temporarias deducibles	24
Pérdidas y créditos fiscales no utilizados	34
Reconsideración de activos por impuestos diferidos no reconocidos	37
Inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, y participaciones en acuerdos conjuntos	38
MEDICIÓN	46
RECONOCIMIENTO DE IMPUESTOS CORRIENTES Y DIFERIDOS	57
Partidas reconocidas en el resultado	58
Partidas reconocidas fuera del resultado	61A
Impuestos diferidos que surgen de una combinación de negocios	66
Impuestos corrientes y diferidos surgidos de pagos basados en acciones	68A
PRESENTACIÓN	71
Activos y pasivos por impuestos	71
Gastos por el impuesto a las ganancias	77
INFORMACIÓN A REVELAR	79
FECHA DE VIGENCIA	89
DEROGACIÓN DE LA SIC-21	99

CON RESPECTO A LOS DOCUMENTOS COMPLEMENTARIOS ENUMERADOS A
CONTINUACIÓN, VÉASE LA PARTE B DE ESTA EDICIÓN

**APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE IMPUESTOS DIFERIDOS:
RECUPERACIÓN DE ACTIVOS SUBYACENTES (MODIFICACIONES A LA
NIC 12) EMITIDO EN DICIEMBRE DE 2010**

**APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE RECONOCIMIENTO DE ACTIVOS POR
IMPUESTOS DIFERIDOS POR PÉRDIDAS NO REALIZADAS
(MODIFICACIONES A LA NIC 12) EMITIDO EN ENERO DE 2016**

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES

EJEMPLOS ILUSTRATIVOS

NIC 12

La Norma Internacional de Contabilidad 12 *Impuesto a las Ganancias* (NIC 12) está contenida en los párrafos 1 a 99. Aunque la Norma conserva el formato IASC que tenía cuando fue adoptada por el IASB, todos los párrafos tienen igual valor normativo. La NIC 12 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y de los Fundamentos de las Conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera*. La NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* proporciona una base para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías explícitas.

NIC 12

Norma Internacional de Contabilidad 12 ***Impuesto a las Ganancias***

Objetivo

El objetivo de esta norma es prescribir el tratamiento contable del impuesto a las ganancias. El principal problema al contabilizar el impuesto a las ganancias es cómo tratar las consecuencias actuales y futuras de:

- (a) la recuperación (liquidación) en el futuro del importe en libros de los activos (pasivos) que se han reconocido en el estado de situación financiera de la entidad; y
- (b) las transacciones y otros sucesos del periodo corriente que han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros.

Tras el reconocimiento, por parte de la entidad que informa, de cualquier activo o pasivo, está inherente la expectativa de que recuperará el primero o liquidará el segundo, por los valores en libros que figuran en las correspondientes partidas. Cuando sea probable que la recuperación o liquidación de los valores contabilizados vaya a dar lugar a pagos fiscales futuros mayores (menores) de los que se tendrían si tal recuperación o liquidación no tuviera consecuencias fiscales, la presente Norma exige que la entidad reconozca un pasivo (activo) por el impuesto diferido, con algunas excepciones muy limitadas.

Esta Norma exige que las entidades contabilicen las consecuencias fiscales de las transacciones y otros sucesos de la misma manera que contabilizan esas mismas transacciones o sucesos económicos. Así, los efectos fiscales de transacciones y otros sucesos que se reconocen en el resultado del periodo se registran también en los resultados. Para las transacciones y otros sucesos reconocidos fuera del resultado (ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio), cualquier efecto impositivo relacionado también se reconoce fuera del resultado (ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio). De forma similar, el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos y pasivos en una combinación de negocios afectará al importe de la plusvalía que surge en esa combinación de negocios o al importe reconocido de una compra en condiciones muy ventajosas.

Esta Norma también aborda el reconocimiento de activos por impuestos diferidos que aparecen ligados a pérdidas y créditos fiscales no utilizados, así como la presentación del impuesto a las ganancias en los estados financieros, incluyendo la información a revelar sobre los mismos.

Alcance

- 1 Esta Norma se aplicará en la contabilización del impuesto a las ganancias.**
- 2 Para los propósitos de esta Norma, el término impuesto a las ganancias incluye todos los impuestos, ya sean nacionales o extranjeros, que se relacionan con las ganancias sujetas a imposición. El impuesto a las ganancias incluye también otros tributos, tales como las retenciones sobre dividendos, que se pagan por

parte de una entidad subsidiaria, asociada o acuerdo conjunto sobre las distribuciones de la entidad que informa.

3 [Eliminado]

4 Esta Norma no aborda los métodos de contabilización de las subvenciones del gobierno (véase la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*), ni de los créditos fiscales por inversiones. Sin embargo, la Norma se ocupa de la contabilización de las diferencias temporarias que pueden derivarse de tales subvenciones o deducciones fiscales.

Definiciones

5 Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:

Ganancia contable es la ganancia neta o la pérdida neta del periodo antes de deducir el gasto por el impuesto a las ganancias.

Ganancia fiscal (pérdida fiscal) es la ganancia (pérdida) de un periodo, calculada de acuerdo con las reglas establecidas por las autoridades fiscales sobre la que se pagan (recuperan) los impuestos a las ganancias.

Gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias es el importe total que, por este concepto, se incluye al determinar la ganancia o pérdida neta del periodo, conteniendo tanto el impuesto corriente como el diferido.

Impuesto corriente es la cantidad a pagar (recuperar) por el impuesto a las ganancias [relativo a la ganancia (pérdida) fiscal del periodo].

Pasivos por impuestos diferidos son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a pagar en periodos futuros, relacionadas con las diferencias temporarias imponibles.

Activos por impuestos diferidos son las cantidades de impuestos sobre las ganancias a recuperar en periodos futuros, relacionadas con:

- (a) las diferencias temporarias deducibles;
- (b) la compensación de pérdidas obtenidas en periodos anteriores que todavía no hayan sido objeto de deducción fiscal; y
- (c) la compensación de créditos no utilizados procedentes de periodos anteriores.

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. Las diferencias temporarias pueden ser:

- (a) **diferencias temporarias imponibles**, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades imponibles 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; o

NIC 12

- (b) **diferencias temporarias deducibles, que son aquellas diferencias temporarias que dan lugar a cantidades 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.**

La base fiscal de un activo o pasivo es el importe atribuido, para fines fiscales, a dicho activo o pasivo.

- 6 El gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias comprende tanto la parte relativa al gasto (ingreso) por el impuesto corriente como la correspondiente al gasto (ingreso) por el impuesto diferido.

Base Fiscal

- 7 La base fiscal de un activo es el importe que será deducible a efectos fiscales de los beneficios económicos imposables que, obtenga la entidad en el futuro, cuando recupere el importe en libros de dicho activo. Si tales beneficios económicos no tributan, la base fiscal del activo será igual a su importe en libros.

Ejemplos
1 El costo de una máquina es de 100. De los mismos, ya ha sido deducida una depreciación acumulada de 30, en el periodo corriente y en los anteriores, y el resto del costo será deducible en futuros periodos, ya sea como depreciación o como un importe deducible en caso de disposición del activo en cuestión. Los ingresos de actividades ordinarias generados por el uso de la máquina tributan, las eventuales ganancias obtenidas por su disposición son también objeto de tributación y las eventuales pérdidas por la disposición son fiscalmente deducibles. <i>La base fiscal de la máquina es, por tanto, de 70.</i>
2 Los intereses por cobrar tienen un importe en libros de 100. Fiscalmente, estos ingresos por intereses serán objeto de tributación cuando se cobren. <i>La base fiscal de los intereses por cobrar es cero.</i>
3 Los deudores comerciales de una entidad tienen un importe en libros de 100. Los ingresos de actividades ordinarias correspondientes a los mismos han sido ya incluidos para la determinación de la ganancia (pérdida) fiscal. <i>La base fiscal de los deudores comerciales es de 100.</i>
4 Los dividendos a cobrar de una subsidiaria tienen un importe en libros de 100. Tales dividendos no tributan. <i>En esencia, la totalidad del importe en libros del activo es deducible de los beneficios económicos. En consecuencia, la base fiscal de los dividendos por cobrar es de 100.^(a)</i>

continúa...

...continuación

Ejemplos	
5	Un préstamo concedido por la entidad tiene un importe en libros de 100. El reembolso del préstamo no tiene ninguna consecuencia fiscal. <i>La base fiscal del préstamo concedido es de 100.</i>
(a)	Bajo esta forma de análisis, no existen diferencias temporarias imponibles. Otra forma alternativa de realizar el análisis es la de suponer que los dividendos acumulados (o devengados) a cobrar tienen una base fiscal de cero, y que se aplica una tasa fiscal del cero por ciento a la diferencia temporaria imponible por valor de 100. En cualquiera de las dos formas de análisis no existe ningún pasivo por impuestos diferidos.

- 8 La base fiscal de un pasivo es igual a su importe en libros menos cualquier importe que, eventualmente, sea deducible fiscalmente respecto de tal partida 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 eventual importe de ingresos de actividades ordinarias que no resulte imponible en periodos futuros.

Ejemplos	
1	Entre los pasivos corrientes se encuentran deudas provenientes de gastos acumulados (o devengados), con un importe en libros de 100. El gasto correspondiente será deducible fiscalmente cuando se pague. <i>La base fiscal de las deudas por esos gastos acumulados (devengados) es cero.</i>
2	Entre los pasivos corrientes se encuentran ingresos por intereses cobrados por anticipado, con un importe en libros de 100. El correspondiente ingreso de actividades ordinarias tributa precisamente cuando se cobra. <i>La base fiscal de los intereses cobrados por anticipado es cero.</i>
3	Entre los pasivos corrientes se encuentran deudas provenientes de gastos acumulados (o devengados), con un importe en libros de 100. El gasto correspondiente ya ha sido objeto de deducción fiscal. <i>La base fiscal de las deudas por gastos acumulados (o devengados) es de 100.</i>
4	Entre los pasivos financieros corrientes se encuentran sanciones y multas con un importe en libros de 100. Ni las sanciones ni las multas son deducibles fiscalmente. <i>La base fiscal de las sanciones y multas acumuladas (o devengadas) es de 100.^(a)</i>
5	Un préstamo recibido tiene un importe en libros de 100. El reembolso del préstamo no tiene ninguna consecuencia fiscal. <i>La base fiscal del préstamo concedido es de 100.</i>
(a)	Según este análisis, no existen diferencias temporarias deducibles. Otra forma alternativa de realizar el análisis consiste en suponer que las sanciones y multas a pagar tienen una base fiscal de cero, y que se aplica una tasa fiscal del cero por ciento a la diferencia temporaria deducible de 100 que resulta. En cualquiera de las dos formas de análisis, no existe ningún activo por impuestos diferidos

- 9 Algunas partidas tienen base fiscal aunque no figuren reconocidas como activos ni pasivos en el estado de situación financiera. Por ejemplo, los costos de investigación contabilizados como un gasto, al determinar la ganancia contable

NIC 12

en el periodo en que se incurren, que no son gastos deducibles para la determinación de la ganancia (pérdida) fiscal hasta un periodo posterior. La diferencia entre la base fiscal de los costos de investigación, esto es el importe que la autoridad fiscal permitirá deducir en periodos futuros, y el importe en libros nulo es una diferencia temporaria deducible que produce un activo por impuestos diferidos.

- 10 Cuando la base fiscal de un activo o un pasivo no resulte obvia inmediatamente, es útil considerar el principio fundamental sobre el que se basa esta Norma, esto es, que la entidad debe, con ciertas excepciones muy limitadas, reconocer un pasivo (activo) por impuestos diferidos, siempre que la recuperación o el pago del importe en libros de un activo o pasivo vaya a producir pagos fiscales mayores (menores) que los que resultarían si tales recuperaciones o pagos no tuvieran consecuencias fiscales. El ejemplo C que sigue al párrafo 51A ilustra las circunstancias en las que puede ser útil considerar este principio fundamental; por ejemplo, cuando la base fiscal de un activo o un pasivo dependen de la forma en que se espera recuperar o pagar el mismo.
- 11 En los estados financieros consolidados, las diferencias temporarias se determinarán comparando el importe en libros de los activos y pasivos con la base fiscal que resulte apropiada para los mismos. La base fiscal se calculará tomando como referencia la declaración fiscal consolidada en aquellas jurisdicciones, o países en su caso, en las que tal declaración se presenta. En otras jurisdicciones, la base fiscal se determinará tomando como referencia las declaraciones fiscales de cada entidad del grupo en particular.

Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos corrientes

- 12 **El impuesto corriente, correspondiente al periodo presente y a los anteriores, debe ser reconocido como un pasivo en la medida en que no haya sido liquidado. Si la cantidad ya pagada, que corresponda al periodo presente y a los anteriores, excede el importe a pagar por esos periodos, el exceso debe ser reconocido como un activo.**
- 13 **El importe a cobrar que corresponda a una pérdida fiscal, si ésta puede ser retrotraída para recuperar las cuotas corrientes satisfechas en periodos anteriores, debe ser reconocido como un activo.**
- 14 Cuando una pérdida fiscal se utilice para recuperar el impuesto corriente pagado en periodos anteriores, la entidad reconocerá tal derecho como un activo, en el mismo periodo en el que se produce la citada pérdida fiscal, puesto que es probable que la entidad obtenga el beneficio económico derivado de tal derecho, y además este beneficio puede ser medido de forma fiable.

Reconocimiento de pasivos y activos por impuestos diferidos

Diferencias temporarias imponibles

- 15 **Se reconocerá un pasivo de naturaleza fiscal por causa de cualquier diferencia temporaria imponible, a menos que la diferencia 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 de la transacción, no afecte ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal.

Sin embargo, debe ser reconocido un pasivo diferido de carácter fiscal, con las precauciones establecidas en el párrafo 39, por diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en entidades subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en acuerdos conjuntos.

- 16 Todo reconocimiento de un activo lleva inherente la suposición de que su importe en libros se recuperará, en forma de beneficios económicos, que la entidad recibirá en periodos futuros. Cuando el importe en libros del activo exceda a su base fiscal, el importe de los beneficios económicos imponibles excederá al importe fiscalmente deducible de ese activo. Esta diferencia será una diferencia temporaria imponible, y la obligación de pagar los correspondientes impuestos en futuros periodos será un pasivo por impuestos diferidos. A medida que la entidad recupere el importe en libros del activo, la diferencia temporaria deducible irá revirtiendo y, por tanto, la entidad tendrá una ganancia imponible. Esto hace probable que los beneficios económicos salgan de la entidad en forma de pagos de impuestos. Por lo anterior, esta Norma exige el reconocimiento de todos los pasivos por impuestos diferidos, salvo en determinadas circunstancias que se describen en los párrafos 15 y 39.

Ejemplo

Un activo cuyo costo histórico fue de 150, tiene un importe en libros de 100. La depreciación acumulada, a efectos fiscales, es de 90 y la tasa impositiva es el 25%.

La base fiscal del activo es de 60 (costo de 150 menos depreciación fiscal acumulada de 90). Para recuperar el importe en libros de 100, la entidad debe obtener ganancias fiscales por importe de 100, aunque solo podrá deducir una depreciación fiscal de 60. A consecuencia de lo anterior, la entidad deberá pagar impuestos sobre las ganancias por valor de 10 (el 25% de 40), a medida que vaya recuperando el importe en libros del activo. La diferencia entre el importe en libros de 100 y la base fiscal de 60, es una diferencia temporaria imponible de 40. Por tanto, la entidad reconocerá un pasivo por impuestos diferidos por importe de 10 (el 25% de 40) que representa los impuestos a satisfacer, a medida que vaya recuperando el importe en libros del activo.

- 17 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:

NIC 12

- (a) ingresos por actividades ordinarias por intereses, que se incluyen en la ganancia contable en proporción al tiempo transcurrido, pero pueden, en algunos regímenes fiscales, ser computados fiscalmente en el momento en que se cobran. La base fiscal de cualquier cuenta por cobrar reconocida en el estado de situación financiera procedente de tales ingresos de actividades ordinarias es cero, puesto que los ingresos por actividades ordinarias correspondientes no afectarán a la ganancia fiscal hasta que sean cobrados;
- (b) la depreciación utilizada para determinar la ganancia (pérdida) fiscal puede ser diferente que la calculada para efectos contables. La diferencia temporaria es la diferencia entre el importe en libros del activo y su base fiscal, que será igual al costo original menos todas las deducciones respecto del citado activo que hayan sido permitidas por las normas fiscales, para determinar la ganancia fiscal del período actual y de los anteriores. En estas condiciones surgirá una diferencia temporaria imponible, que producirá un pasivo por impuestos diferidos, cuando la depreciación a efectos fiscales sea acelerada (si la depreciación fiscal es menor que la registrada contablemente, surgirá una diferencia temporaria deducible, que producirá un activo por impuestos diferidos); y
- (c) los costos de desarrollo pueden ser objeto de capitalización y amortización en periodos posteriores, a efectos de determinar la ganancia contable, pero deducidos fiscalmente en el periodo en que se hayan producido. Estos costos de desarrollo capitalizados tienen una base fiscal igual a cero, puesto que ya han sido completamente deducidos de la ganancia fiscal. La diferencia temporaria es la que resulta de restar el importe en libros de los costos de desarrollo y su base fiscal nula.

18 Las diferencias temporarias surgen también cuando:

- (a) los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos en una combinación de negocios se reconocen por sus valores razonables de acuerdo con la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* pero no se realizan ajustes equivalentes a efectos fiscales (véase el párrafo 19);
- (b) se revalúan los activos, pero no se realiza un ajuste similar a efectos fiscales (véase el párrafo 20);
- (c) surge una plusvalía en una combinación de negocios (véase el párrafo 21);
- (d) la base fiscal de un activo o un pasivo, en el momento de ser reconocido por primera vez, difiere de su importe en libros inicial, por ejemplo cuando una entidad se beneficia de subvenciones gubernamentales no imponibles relativas a activos (véanse los párrafos 22 y 33); o
- (e) el importe en libros de las inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o el de la participación en acuerdos conjuntos, difiere de la base fiscal de estas mismas partidas (véanse los párrafos 38 a 45).

Combinaciones de negocios

- 19 Con limitadas excepciones, los activos identificables adquiridos y pasivos asumidos en una combinación de negocios se reconocerán según sus valores razonables en la fecha de la adquisición. Las diferencias temporarias aparecerán cuando las bases fiscales de los activos identificables adquiridos y los pasivos identificables asumidos no se modifiquen por la combinación de negocios o lo hagan de forma diferente. Por ejemplo, surgirá una diferencia temporaria imponible, que dará lugar a un pasivo por impuestos diferidos, en el caso de que el importe en libros de un determinado activo se incremente hasta su valor razonable tras la combinación, pero la base fiscal del activo sea el costo del propietario anterior. El pasivo por impuestos diferidos resultante afectará a la plusvalía (véase el párrafo 66).

Activos contabilizados por su valor razonable

- 20 Las NIIF permiten o requieren que ciertos activos se contabilicen a su valor razonable, o bien que sean revaluados (véanse, por ejemplo, la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, la NIC 38 *Activos Intangibles*, la NIC 40 *Propiedades de Inversión*, la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* y la NIIF 16 *Arrendamientos*). En algunas jurisdicciones, la revaluación o cualquier otra reexpresión del valor del activo a valor razonable afecta a la ganancia (pérdida) fiscal del periodo corriente. Como resultado de esto, se ajusta la base fiscal del activo, y no surge ninguna diferencia temporaria. En otras jurisdicciones, sin embargo, la revaluación o reexpresión de un activo no afecta a la ganancia fiscal del periodo en que una u otra se llevan a efecto, y por tanto no se ajusta la base fiscal. No obstante, la recuperación futura del importe en libros producirá un flujo fiscal de beneficios económicos para la entidad, y los importes que serán deducibles para efectos fiscales serán diferentes de las cuantías de esos beneficios económicos. La diferencia entre el importe en libros de un activo revaluado y su base fiscal, es una diferencia temporaria, y da lugar a un activo o pasivo por impuestos diferidos. Esto se cumple incluso cuando:
- (a) la entidad no desea disponer del activo. En estos casos, el importe en libros del activo se recuperará mediante el uso, lo que generará beneficios fiscales por encima de la depreciación deducible fiscalmente en periodos futuros; o
 - (b) se difiera el pago de impuestos sobre las ganancias, a condición de que el importe de la disposición de los activos se reinvierta en otros similares. En estos casos el impuesto se acabará pagando cuando se vendan los nuevos activos, o bien a medida que vayan siendo utilizados.

Plusvalía

- 21 La plusvalía que surja en una combinación de negocios se medirá como el exceso del apartado (a) sobre el (b) siguientes:
- (a) Suma de:
 - (i) la contraprestación transferida medida de acuerdo con la NIIF 3, que, generalmente, se requiere que sea el valor razonable en la fecha de la adquisición;

NIC 12

- (ii) el importe de cualquier participación no controladora en la adquirida reconocida de acuerdo con la NIIF 3; y
 - (iii) en una combinación de negocios llevada a cabo por etapas, 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 la NIIF 3.

Muchas autoridades fiscales no permiten reducciones en el importe en libros de la plusvalía como gasto deducible al determinar la ganancia fiscal. Además, en estos países, el costo de la plusvalía no suele ser deducible, cuando la entidad subsidiaria dispone de los negocios de los cuales procede. En estas jurisdicciones, la plusvalía tiene una base fiscal igual a cero. Cualquier diferencia entre el importe en libros de la plusvalía y su base fiscal nula, será una diferencia temporaria imponible. No obstante, esta Norma no permite el reconocimiento del pasivo por impuestos diferidos correspondiente, puesto que la plusvalía se mide de forma residual, y el reconocimiento de un pasivo de esta naturaleza podría incrementar el importe en libros de la plusvalía.

21A Las reducciones posteriores de un pasivo por impuestos diferidos, que no se ha reconocido porque surge del reconocimiento inicial de una plusvalía, se considerarán que proceden del reconocimiento inicial de la plusvalía y, por tanto, no se reconocerán, según el párrafo 15(a). Por ejemplo, si en una combinación de negocios una entidad reconoce una plusvalía de 100 u.m. que tiene una base fiscal nula, el párrafo 15(a) prohíbe que la entidad reconozca el pasivo por impuestos diferidos resultante. Si la entidad reconociera posteriormente una pérdida por deterioro del valor de esa plusvalía de 20 u.m., el importe de la diferencia temporaria imponible relacionada con la plusvalía, se reducirá desde 100 u.m. hasta 80 u.m., con el correspondiente decremento en el valor del pasivo por impuestos diferidos no reconocido. Ese decremento no reconocido en el valor del pasivo por impuestos diferidos también se lo considera relacionado con el reconocimiento inicial de la plusvalía y, por tanto, el párrafo 15(a) prohíbe su reconocimiento.

21B Los pasivos por impuestos diferidos por diferencias temporarias imponibles relacionados con la plusvalía se reconocerán, sin embargo, en la medida en que no hayan surgido del reconocimiento inicial de esa plusvalía. Por ejemplo, si en una combinación de negocios una entidad reconoce una plusvalía de 100 u.m., que es deducible a efectos fiscales a una tasa del 20 por ciento anual, comenzando desde el año de la adquisición, la base fiscal de la plusvalía es de 100 u.m. en el momento del reconocimiento inicial, y de 80 u.m. al final del año de adquisición. Si el importe en libros de la plusvalía al final del año de la adquisición permanece constante en 100 u.m., surgirá al final de ese año una diferencia temporaria imponible por 20 u.m. Puesto que esa diferencia temporaria imponible no se relaciona con el reconocimiento inicial de la plusvalía se reconocerá el correspondiente pasivo por impuestos diferidos.

Reconocimiento inicial de un activo o pasivo

22 En el reconocimiento inicial de un activo o de un pasivo puede surgir una diferencia temporaria, si, por ejemplo, una parte o la totalidad del costo de un activo no es deducible a efectos fiscales. El método de contabilización de esta diferencia temporaria dependerá de la naturaleza de la transacción que haya llevado al reconocimiento inicial del activo o del pasivo:

- (a) en una combinación de negocios, una entidad reconocerá cualquier pasivo o activo por impuestos diferidos y esto afecta al importe con que se reconoce la plusvalía o la ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas (véase el párrafo 19);
- (b) si la transacción afecta a la ganancia contable o a la ganancia fiscal, una entidad reconocerá cualquier pasivo o activo por impuestos diferidos, y reconocerá el correspondiente ingreso o gasto por impuesto diferido, en el resultado del periodo (véase el párrafo 59);
- (c) si la transacción no es una combinación de negocios, y no afecta ni a la ganancia contable ni a la fiscal, la entidad podría reconocer el correspondiente activo o pasivo por impuestos diferidos, siempre que no se diese la exención a la que se refieren los párrafos 15 y 24, y ajustar por tanto el importe en libros del activo o del pasivo por el mismo importe. Tales ajustes podrían volver menos transparentes los estados financieros. Por lo tanto, esta Norma no permite a las entidades reconocer el mencionado activo o pasivo por impuestos diferidos, ya sea en el momento del registro inicial o posteriormente (véase el ejemplo que ilustra este párrafo). Además, las entidades no reconocerán tampoco, a medida que el activo se deprecie, los cambios subsiguientes en el activo o el pasivo por impuestos diferidos que no se haya registrado inicialmente.

Ejemplo ilustrativo del párrafo 22(c)

Una entidad planea utilizar un activo, cuyo costo ha sido de 1.000, a lo largo de su vida útil de cinco años, y luego venderlo a un valor residual de cero. La tasa impositiva vigente es del 40%. La depreciación del activo no es deducible fiscalmente. Al proceder a su venta, cualquier ganancia de capital obtenida no tributa, y si se produjeran pérdidas no serían deducibles.

A medida que la entidad va recuperando el importe en libros del activo, la entidad obtendrá ingresos gravables de 1.000 y pagará impuestos por 400. La entidad no ha de reconocer el correspondiente pasivo por impuestos diferidos por valor de 400 porque se deriva del registro inicial del activo.

Al año siguiente, el importe en libros del activo será de 800. A medida que se vayan obteniendo los ingresos gravables de 800, la entidad pagará impuestos por valor de 320. La entidad no ha de reconocer el pasivo por impuestos diferidos de 320 porque se deriva del registro inicial del activo.

23 De acuerdo con la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*, el emisor de un instrumento financiero compuesto (por ejemplo, un bono convertible) procederá a clasificar el componente de pasivo del instrumento como un pasivo, y el componente de patrimonio como una partida del patrimonio. En algunos

NIC 12

países, la base fiscal del componente de pasivo es igual al importe en libros inicial de la suma de los componentes de pasivo y patrimonio. La diferencia temporaria imponible aparecerá al registrar, ya desde el momento inicial, el componente de pasivo y el de patrimonio del instrumento por separado. Por tanto, la excepción establecida en el párrafo 15(b) no será aplicable. En consecuencia, la entidad procederá a reconocer el correspondiente pasivo por impuestos diferidos. Según el párrafo 61A, el impuesto diferido se carga directamente al importe en libros del componente de patrimonio. Según el párrafo 58, los cambios posteriores en el pasivo por impuestos diferidos se reconocerán, en el resultado, como gastos (ingresos) por impuestos diferidos.

Diferencias temporarias deducibles

- 24 **Se reconocerá un activo por impuestos diferidos, por causa de todas las diferencias temporarias deducibles, en la medida en que resulte probable que la entidad disponga de ganancias fiscales futuras contra las que cargar esas diferencias temporarias deducibles, salvo que el activo por impuestos diferidos aparezca por causa del reconocimiento inicial de un activo o pasivo en una transacción que:**

- (a) **no sea una combinación de negocios; y**
- (b) **en el momento de la transacción, no afecte ni a la ganancia contable ni a la ganancia (pérdida) fiscal.**

No obstante, debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 44, para las diferencias temporarias deducibles asociadas con inversiones en entidades subsidiarias, sucursales y asociadas, así como con participaciones en acuerdos conjuntos.

- 25 Detrás del reconocimiento de cualquier pasivo, está inherente la expectativa de que la cantidad correspondiente será liquidada, en futuros periodos, por medio de una salida de recursos, que incorporen beneficios económicos. Cuando tales recursos salgan efectivamente de la entidad, una parte o la totalidad de sus importes pueden ser deducibles para la determinación de la ganancia fiscal, en periodos posteriores al del reconocimiento del pasivo. En estos casos se producirá una diferencia temporaria entre el importe en libros del citado pasivo y su base fiscal. Por consiguiente, aparecerá un activo por impuestos diferidos, respecto a los impuestos sobre las ganancias que se recuperarán en periodos posteriores, cuando sea posible la deducción del pasivo para determinar la ganancia fiscal. De forma similar, si el importe en libros de un activo es menor que su base fiscal, la diferencia entre ambos importes dará lugar a un activo por impuestos diferidos respecto a los impuestos sobre las ganancias que se recuperarán en periodos posteriores.

Ejemplo

Una entidad reconoce una obligación de pago por importe de 100, derivada de la provisión por garantías de productos vendidos. El importe de la provisión dotada no es deducible a efectos fiscales, hasta que la entidad pague las correspondientes reclamaciones. La tasa fiscal es del 25%.

La base fiscal del pasivo creado por la provisión tiene valor nulo (importe en libros de 100 menos el importe que será deducible fiscalmente respecto del pasivo en periodos futuros). Al satisfacer la provisión por su importe en libros, la entidad reducirá su ganancia fiscal por importe de 100 y, consecuentemente, reducirá también los pagos de impuestos por importe de 25 (25% de 100). La diferencia entre el importe en libros de 100 y la base fiscal, que tiene un valor nulo, es una diferencia temporaria deducible por valor de 100. Por tanto, la entidad reconocerá un activo por impuestos diferidos de 25 (25% de 100), siempre que sea probable que pueda obtener suficiente ganancia fiscal en periodos posteriores como para conseguir tal reducción en los pagos por el impuesto.

26 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 no se pueden deducir fiscalmente hasta que la entidad los pague efectivamente a los trabajadores, o haga las correspondientes aportaciones a un fondo externo para que los gestione. En este caso existirá una diferencia temporaria entre el importe en libros del pasivo y su base fiscal; base fiscal que habitualmente tendrá valor nulo. Esta diferencia temporaria deducible hará surgir el activo por impuestos diferidos a medida que los beneficios económicos entren en la entidad, en la forma de una deducción del beneficio fiscal cuando se paguen los beneficios por retiro o se realicen las aportaciones al fondo externo;
- (b) los costos de investigación se tratan como un gasto del periodo en que se producen al determinar la ganancia contable, pero su deducción a efectos fiscales puede no estar permitida hasta un periodo posterior a efectos del calculo de la ganancia (pérdida) fiscal. La diferencia entre la base fiscal de los gastos de investigación, que será igual al importe que la administración tributaria permitirá deducir en futuros periodos, y su importe en libros, que será igual a cero, constituirá una diferencia temporaria deducible que dará lugar a un activo por impuestos diferidos;
- (c) con limitadas excepciones, una entidad reconocerá los activos identificables adquiridos y los pasivos asumidos en una combinación de negocios por sus valores razonables, en la fecha de adquisición. Si se reconoce un pasivo asumido en la fecha de adquisición, pero los costos relacionados no se deducen para determinar el beneficio fiscal hasta un periodo posterior, surge una diferencia temporaria deducible que dará lugar a un activo por impuestos diferidos. También surge un activo por impuestos diferidos cuando el valor razonable de un activo identificable

NIC 12

adquirido es inferior a su base fiscal. En ambos casos, el activo por impuestos diferidos resultante afectará a la plusvalía (véase el párrafo 66); y

- (d) ciertos activos pueden ser contabilizados por su valor razonable, o pueden ser revaluados sin que se haga un ajuste similar para fines fiscales (véase el párrafo 20). En tal caso, aparecerá una diferencia temporaria deducible, siempre que la base fiscal del activo exceda a su importe en libros.

Ejemplos que ilustran el párrafo 26(d)
<p>Identificación de una diferencia temporaria deducible al final del Año 2:</p> <p>La Entidad A compra por 1.000 u.m., al comienzo del Año 1 un instrumento de deuda con un valor nominal de 1.000 u.m. pagadero al vencimiento dentro de 5 años con una tasa de interés del 2% pagaderos al final de cada año. La tasa efectiva de interés es del 2%. El instrumento de deuda se mide al valor razonable.</p> <p>Al final del Año 2, el valor razonable del instrumento de deuda ha disminuido a 918 u.m. como consecuencia de un incremento en las tasas de interés del mercado al 5%. Es probable que la Entidad A reciba todos los flujos de efectivo contractuales si se retiene hasta su vencimiento.</p> <p>Cualquier ganancia (pérdida) sobre el instrumento de deuda es imponible (deducible) solo cuando se realice. Las ganancias (pérdidas) que surgen de la venta o vencimiento del instrumento de deuda se calculan a efectos fiscales como la diferencia entre el importe cobrado y el costo original del instrumento de deuda.</p> <p>Por consiguiente, la base fiscal del instrumento de deuda es su costo original.</p> <p><i>La diferencia entre el importe en libros del instrumento de deuda en el estado de situación financiera de la Entidad A de 918 u.m. y su base fiscal de 1.000 u.m. da lugar a una diferencia temporaria deducible de 82 u.m. al final del Año 2 [véanse los párrafos 20 y 26(d)], independientemente de si la Entidad A espera recuperar el importe en libros del instrumento de deuda mediante la venta o el uso, es decir, reteniéndolo y cobrando los flujos de efectivo contractuales, o una combinación de ambos.</i></p> <p><i>Esto es porque las diferencias temporarias deducibles son diferencias entre el importe en libros de un activo o un pasivo en el estado de situación financiera y su base fiscal, que dan lugar a cantidades que serán deducibles al determinar la ganancia (pérdida) fiscal de periodos futuros, cuando el importe en libros del activo o del pasivo sea recuperado o liquidado (véase el párrafo 5). La Entidad A obtiene una deducción equivalente a la base fiscal del activo de 1.000 u.m. al determinar la ganancia fiscal (pérdida fiscal) en el momento de la venta o del vencimiento.</i></p>

27 La reversión de las diferencias temporarias deducibles dará lugar, como su propio nombre indica, a reducciones en la determinación de las ganancias fiscales de periodos futuros. No obstante, los beneficios económicos, en forma de reducciones en pagos de impuestos, llegarán a la entidad solo si es capaz de obtener ganancias fiscales suficientes como para cubrir las posibles deducciones. Por tanto, la entidad reconocerá activos fiscales por impuestos diferidos, solo si

NIC 12

es probable que disponga de esos beneficios fiscales futuros contra los que cargar las deducciones por diferencias temporarias.

27A Cuando una entidad evalúa si estarán disponibles las ganancias fiscales contra las cuales se pueda utilizar una diferencia temporaria deducible, considerará si la legislación fiscal restringe las fuentes de las ganancias fiscales contra las que pueda realizar deducciones en el momento de la reversión de esa diferencia temporaria deducible. Si la legislación fiscal no impone estas restricciones, una entidad evaluará una diferencia temporaria deducible en combinación con todas las demás. Sin embargo, si las leyes fiscales restringen la utilización de pérdidas a deducir contra el ingreso de un tipo específico, una diferencia temporaria deducible se evaluará en combinación solo con otras diferencias temporarias deducibles del tipo apropiado.

28 Será probable que se disponga de ganancias fiscales, contra los que cargar las deducciones por diferencias temporarias, siempre que existan diferencias temporarias imponibles en cuantía suficiente, relacionadas con la misma autoridad fiscal y referidas a la misma entidad fiscal, cuya reversión se espere:

- (a) en el mismo periodo en el que se prevea que reviertan las diferencias temporarias deducibles; o
- (b) en periodos en los que una pérdida fiscal, surgida por un activo por impuestos diferidos, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores.

En tales circunstancias, se reconocerá un activo por impuestos diferidos en el periodo en que aparezcan las diferencias temporarias deducibles.

29 Cuando el importe de las diferencias temporarias imponibles, relacionadas con la misma autoridad fiscal y a la misma entidad fiscal, sea insuficiente, solo se reconocerán activos por impuestos diferidos en la medida que se den cualquiera de estos supuestos:

- (a) cuando sea probable que la entidad vaya a tener suficientes ganancias fiscales, relacionadas con la misma autoridad fiscal y a la misma entidad fiscal, en el mismo periodo en el que reviertan las diferencias temporarias deducibles (o en los periodos en los que la pérdida fiscal, procedente de un activo por impuestos diferidos, pueda ser compensada con ganancias anteriores o posteriores). Para evaluar si habrá suficiente ganancia fiscal en periodos futuros, una entidad:
 - (i) comparará las diferencias temporarias deducibles con 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 será suficiente para que la entidad deduzca los importes procedentes de la reversión de las diferencias temporarias deducibles.
 - (ii) ignorará los importes imponibles que procedan de diferencias temporarias deducibles que se espera surjan en periodos futuros, puesto que los activos por impuestos diferidos, que surjan por

NIC 12

causa de dichas diferencias temporarias deducibles, requerirán ellos mismos ganancias futuras para poder ser realizados efectivamente. o

- (b) cuando la entidad tenga la posibilidad de aprovechar oportunidades de planificación fiscal para crear ganancias fiscales en los periodos oportunos.

29A La estimación de la ganancia fiscal futura probable podría incluir la recuperación de algunos de los activos de una entidad por un importe superior a su importe en libros si existe evidencia suficiente de que es probable que la entidad logre esto. Por ejemplo, cuando se mide un activo a valor razonable, la entidad considerará si existe evidencia suficiente para concluir que es probable que recuperará el activo por más de su importe en libros. Este puede ser el caso, por ejemplo, cuando una entidad espera mantener un instrumento de deuda de tasa fija y recauda los flujos de efectivo contractuales.

30 Las oportunidades de planificación fiscal son acciones que la entidad puede emprender para crear, o incrementar, ganancias fiscales en un determinado periodo, antes de que prescriba la posibilidad de deducir una pérdida fiscal u otro crédito por operaciones anteriores en el tiempo. Por ejemplo, en algunos países puede crearse, o incrementarse, la ganancia fiscal por medio de las siguientes actuaciones:

- (a) eligiendo el momento de la tributación de los ingresos por intereses, ya sea en el momento en que sean exigibles o en el momento de recibirlos;
- (b) difiriendo el ejercicio del derecho de ciertas deducciones sobre la ganancia fiscal;
- (c) vendiendo, y quizá arrendando posteriormente con opción de compra, activos que se han revaluado pero cuya base fiscal no ha sido objeto de ajuste para reflejar la subida de valor; y
- (d) vendiendo un activo que genere ganancias no imponibles (como por ejemplo, en ciertos países, los bonos emitidos por el Estado), para comprar otras inversiones que generen ganancia imponible.

En el caso de que las oportunidades de planificación fiscal anticipen la ganancia tributable de un periodo posterior a otro previo en el tiempo, la utilización de las pérdidas o de los créditos fiscales por operaciones de periodos anteriores aún dependerá de la existencia de ganancias tributables futuras, de fuentes distintas a las que puedan originar diferencias temporarias en el futuro.

31 Cuando la entidad tiene un historial de pérdidas recientes, habrá de considerar las guías que se ofrecen en los párrafos 35 y 36.

32 [Eliminado]

Plusvalía

32A Si el importe en libros de la plusvalía que surge en una combinación de negocios es menor que su base imponible, la diferencia da lugar a un activo por impuestos diferidos. El activo por impuestos diferidos que surge en el reconocimiento inicial de la plusvalía deberá reconocerse como parte de la contabilización de una combinación de negocios en la medida en que sea

probable que se encuentre disponible el beneficio fiscal contra el cual se pueda utilizar la diferencia temporaria deducible.

Reconocimiento inicial de un activo o pasivo

- 33 Un caso donde aparecerá un activo por impuestos diferidos, tras el reconocimiento inicial de un activo, es cuando la subvención del gobierno relacionada con el mismo se deduce del costo para determinar el importe en libros del activo en cuestión, pero sin embargo no se deduce para efectos del importe depreciable fiscalmente (en otras palabras, es parte de la base fiscal); en este supuesto el importe en libros del activo será inferior a su base fiscal, lo cual hará aparecer una diferencia temporaria deducible. Las subvenciones del gobierno pueden también ser contabilizadas como ingresos diferidos, en cuyo caso la diferencia entre el importe del ingreso diferido y su base fiscal, que es nula, será una diferencia temporaria deducible. Sea uno u otro el método que la entidad adopte para la contabilización, nunca procederá a reconocer el activo por impuestos diferidos resultante, por las razones que se han dado en el párrafo 22.

Pérdidas y créditos fiscales no utilizados

- 34 **Debe reconocerse un activo por impuestos diferidos, siempre que se puedan compensar, con ganancias fiscales de periodos posteriores, pérdidas o créditos fiscales no utilizados que la ganancia impositiva futura estará disponible contra la que puedan utilizarse las pérdidas fiscales no utilizadas y los créditos fiscales no utilizados.**
- 35 Los criterios a emplear para el reconocimiento de los activos por impuestos diferidos, que nacen de la posibilidad de compensación de pérdidas y créditos fiscales no utilizados, son los mismos que los utilizados para reconocer activos por impuestos diferidos surgidos de las diferencias temporarias deducibles. No obstante, la existencia de pérdidas fiscales no utilizadas puede ser una evidencia para suponer 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 cargar dichas pérdidas o créditos. En estas circunstancias, el párrafo 82 exige revelar la cuantía del activo por impuestos diferidos, así como la naturaleza de la evidencia en que se apoya el reconocimiento del mismo.
- 36 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 usar contra ellos las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, antes de que el derecho de utilización expire;

NIC 12

- (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 (véase el párrafo 30) 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 que resulte factible utilizar las pérdidas o créditos fiscales no utilizados, no se procederá a reconocer los activos por impuestos diferidos.

Reconsideración de activos por impuestos diferidos no reconocidos

- 37 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. Por ejemplo, una mejora en el desarrollo de las ventas, puede hacer más probable que la entidad sea capaz de generar ganancias fiscales en cuantía suficiente como para cumplir los criterios establecidos en los párrafos 24 o 34 para su reconocimiento. Otro ejemplo es cuando la entidad proceda a reconsiderar los activos por impuestos diferidos, en el momento de realizar una combinación de negocios o con posterioridad a la misma (véanse los párrafos 67 y 68).

Inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, y participaciones en acuerdos conjuntos

- 38 Aparecen diferencias temporarias cuando el importe en libros de las inversiones financieras en subsidiarias, sucursales y asociadas, o de las participaciones en acuerdos conjuntos (igual a la porción que represente la participación del inversor en los activos netos de la subsidiaria, sucursal, asociada o participada, contando incluso con el importe en libros de la plusvalía) sea diferente de su base fiscal (que a menudo coincide con el costo). Estas diferencias pueden surgir en las más variadas circunstancias, como por ejemplo:

- (a) por la existencia de ganancias no distribuidas en las subsidiarias, sucursales, asociadas o acuerdos conjuntos;
- (b) por las diferencias de cambio, cuando la controladora y su subsidiaria estén situadas en diferentes países; y
- (c) por una reducción en el importe en libros de las inversiones en una asociada, como consecuencia de haber disminuido el importe recuperable de la misma.

En los estados financieros consolidados, la diferencia temporaria puede ser diferente de la diferencia temporaria registrada en los estados financieros individuales de la controladora, si ésta contabiliza, en sus estados financieros, la inversión al costo o por su valor revaluado.

39 Una entidad debe reconocer un pasivo por impuestos diferidos en todos los casos de diferencias temporarias imponibles asociadas con inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en acuerdos conjuntos, excepto que se den conjuntamente las dos condiciones siguientes:

- (a) la controladora, inversor, participante en un negocio conjunto u operador 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.**

40 Puesto que la controladora tiene poder para establecer la política de dividendos de su subsidiaria, será capaz también de controlar el momento de la reversión de las diferencias temporarias asociadas con la inversión (entre las que figurarán no solo las diferencias temporarias derivadas de ganancias no distribuidas, sino también las relacionadas con eventuales diferencias de conversión). Además, con frecuencia podría ser muy difícil estimar la cuantía de impuestos a pagar cuando las diferencias temporarias reviertan. Por tanto, cuando la controladora haya estimado que tales ganancias no serán objeto de distribución en un futuro previsible, no procederá a reconocer un pasivo por impuestos diferidos. Las mismas consideraciones se aplican en el caso de las sucursales.

41 Los activos y pasivos no monetarios de una entidad se medirán en términos de su moneda funcional (véase la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*). Si las pérdidas o ganancias fiscales de la entidad (y, por tanto, la base fiscal de sus activos y pasivos no monetarios) se calculan en una moneda distinta, las variaciones en la tasa de cambio darán lugar a diferencias temporarias, que producirán el reconocimiento de un pasivo o de un activo por impuestos diferidos (en este último caso, en las condiciones establecidas por el párrafo 24). El impuesto diferido resultante se cargará o abonará a los resultados del periodo (véase el párrafo 58).

42 La entidad que ha invertido en una asociada no controla esta entidad, y normalmente no está en posición de determinar su política de dividendos. Por tanto, en ausencia de un acuerdo que establezca que los dividendos de la asociada no serán distribuidos en un futuro previsible, la entidad inversora procederá a reconocer un pasivo por impuestos diferidos, nacido de las diferencias temporarias imponibles relacionadas con su inversión en la asociada. En algunos casos, el inversor puede no ser capaz de determinar la cuantía de los impuestos que tendría que pagar si recuperase el costo de su inversión en una asociada, pero puede determinar que serán iguales o superiores a un mínimo. En tales casos, el pasivo por impuestos diferidos se mide por referencia a ese mínimo.

43 El acuerdo entre las partes para crear un acuerdo conjunto contempla el reparto de las ganancias y establece si la decisión sobre estos temas exige el consentimiento de todos los participantes, o de un grupo de los mismos. Cuando el participante en un acuerdo conjunto u operador conjunto puede controlar el calendario de la distribución de su parte en las ganancias del

NIC 12

acuerdo conjunto, y es probable que no se repartan su parte de los dividendos en un futuro previsible, no tendrá que reconocer ningún pasivo por impuestos diferidos.

- 44 Una entidad debe reconocer un activo por impuestos diferidos, para todas las diferencias temporarias deducibles procedentes de inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o de participaciones en acuerdos conjuntos, solo en la medida que sea probable que:**

- (a) las diferencias temporarias reviertan en un futuro previsible; y**
- (b) se disponga de ganancias fiscales contra las cuales puedan utilizarse las diferencias temporarias.**

- 45 Al decidir reconocer o no activos por impuestos diferidos, por las diferencias temporarias asociadas con sus inversiones en entidades subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en acuerdos conjuntos, la entidad considerará las guías establecidas en los párrafos 28 a 31.

Medición

- 46 Los pasivos (activos) corrientes de tipo fiscal, ya procedan del periodo presente o de periodos anteriores, deben ser medidos por las cantidades que se espere pagar (recuperar) de la autoridad fiscal, utilizando la normativa y tasas impositivas que se hayan aprobado, o cuyo proceso de aprobación esté prácticamente terminado, al final del periodo sobre el que se informa.**

- 47 Los activos y pasivos por impuestos diferidos deben medirse empleando las tasas impositivas que se espera sean de aplicación en el período en el que el activo se realice o el pasivo se cancele, basándose en las tasas (y leyes fiscales) que al final del periodo de presentación hayan sido aprobadas, o prácticamente aprobadas, terminado el proceso de aprobación.**

- 48 Los activos y pasivos por impuestos, ya sean corrientes o diferidos, se miden usualmente empleando las tasas y leyes fiscales que han sido aprobadas. No obstante, en algunas jurisdicciones los anuncios de tasas (y leyes fiscales) por parte del gobierno tienen, en esencia, el mismo efecto que su aprobación, que puede seguir al anuncio por un período de varios meses. En tales circunstancias, los activos y pasivos impositivos se miden utilizando las tasas fiscales anunciadas (y leyes fiscales).

- 49 En los casos en que se apliquen diferentes tasas impositivas según los niveles de ganancia fiscal, los activos y pasivos por impuestos diferidos se medirán utilizando las tasas promedio que se espere aplicar, a la ganancia o a la pérdida fiscal, en los periodos en los que se espere que vayan a revertir las correspondientes diferencias.

- 50 [Eliminado]

- 51 La medición de los pasivos por impuestos diferidos y los activos por impuestos diferidos reflejará las consecuencias fiscales que se derivarían**

NIC 12

de la forma en que la entidad espera, al final del periodo sobre el que se informa, recuperar o liquidar el importe en libros de sus activos y pasivos.

51A En algunos países, la forma en que la entidad vaya a recuperar (liquidar) el importe en libros de un activo (pasivo), puede afectar alguna o ambas de las siguientes circunstancias:

- (a) la tasa a aplicar cuando la entidad recupere (liquide) el importe en libros del activo (pasivo); y
- (b) la base fiscal del activo (pasivo).

En tales casos, la entidad procederá a medir los activos y los pasivos por impuestos diferidos utilizando la tasa y la base impositiva que sean congruentes con la forma en que espere recuperar o pagar la partida correspondiente.

Ejemplo A

Una partida de propiedades, planta y equipo tiene un importe en libros de 100 y una base fiscal de 60. Si el activo se vendiese, sería de aplicación a las ganancias una tasa del 20%, pero si se obtienen del mismo otro tipo de ingresos, la tasa aplicable es del 30%.

La entidad reconocerá un pasivo por impuestos diferidos de 8 (el 20% de 40) si prevé vender el elemento sin usarlo, y un impuesto diferido de 12 (el 30% de 40) si prevé conservar el elemento y recuperar su valor mediante el uso.

Ejemplo B

Una partida de propiedades, planta y equipo con un costo de 100 y un importe en libros de 80 se revalúa a 150. [, NIC 16 No se realiza un ajuste equivalente a efectos fiscales. La depreciación acumulada, a efectos fiscales, es de 30 y la tasa impositiva es el 30%. Si la partida se vendiese por un precio mayor que su costo, la depreciación acumulada fiscal de 30 se incluiría en la ganancia fiscal, pero las cantidades recibidas por encima del costo no tributarían.

La base fiscal del elemento es de 70, y existe una diferencia temporaria imponible por importe de 80. Si la entidad espera recuperar el importe en libros del elemento mediante su uso, deberá generar ingresos imponibles por importe de 150, pero solo podrá deducir depreciaciones por importe de 70. Considerando que esta es la situación, existe un pasivo por impuestos diferidos por importe de 24 (30% de 80). Alternativamente, si la entidad esperase recuperar el importe en libros mediante la venta del elemento por importe de 150, el pasivo por impuestos diferidos resultante se computaría de la siguiente manera:

continúa...

NIC 12

...continuación

Ejemplo B			
	<i>Diferencia temporaria imponible</i>	<i>Tasa impositiva</i>	<i>Pasivo por impuestos diferidos</i>
Depreciación fiscal acumulada	30	30%	9
Ingresos de la venta, deducido el costo	50	nula	—
Total	80		9

(nota: de acuerdo con el párrafo 61A, el impuesto diferido adicional que surja en la revaluación se reconocerá en otro resultado integral)

Ejemplo C
<p>La situación es la del ejemplo B, pero si el elemento se vende por más de su costo original, la depreciación acumulada se incluirá en la ganancia fiscal (al tipo del 30%), y el importe de la venta tributará al 40%, después de deducir un costo ajustado por inflación de 110.</p> <p>Si la entidad espera recuperar el importe en libros del elemento mediante su uso, deberá generar ingresos imponibles por importe de 150, pero sólo podrá deducir depreciaciones por importe de 70. Considerando que la base fiscal es de 70, existe una diferencia temporaria imponible de 80 y un pasivo por impuestos diferidos de 24 (30% de 80), como en el ejemplo B.</p> <p>Alternativamente, si la entidad espera recuperar el importe en libros vendiendo inmediatamente el elemento por 150, la entidad podrá deducir el costo ajustado de 110. Las ganancias netas fiscales de 40 tributarán al 40%. Además, la depreciación acumulada de 30 se incluirá en la ganancia fiscal y tributará al 30%. En esta situación, la base fiscal es de 80 (110 menos 30), existe una diferencia temporaria imponible de 70 y, por tanto, un pasivo por impuestos diferidos de 25 (40% de 40 más 30% de 30). Si el valor de la base fiscal no resulta evidente en este ejemplo, podría ser útil repasar el principio fundamental establecido en el párrafo 10.</p> <p>(Nota: de acuerdo con el párrafo 61A, el impuesto diferido adicional que surja en la revaluación se reconocerá en otro resultado integral)</p>

- 51B 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 NIC 16, 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, independientemente de la base de medición del importe en libros de ese activo. Por lo tanto, si la norma fiscal especificara un tipo fiscal aplicable al importe tributable derivado de la venta de un activo, que fuese diferente del tipo fiscal

NIC 12

aplicable al importe gravable que se derivaría del uso del activo, se aplicará el primer tipo en la medición del activo o pasivo por impuestos diferidos asociado con el activo no depreciable.

- 51C Si un activo o pasivo por impuestos diferidos surge de propiedades de inversión que se miden utilizando el modelo del valor razonable de la NIC 40, 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 de los párrafos 51 y 51A.

Ejemplo ilustrativo del párrafo 51C

Una propiedad de inversión tiene un costo de 100 y un valor razonable de 150. Se mide utilizando el modelo del valor razonable de la NIC 40. Comprende un terreno con un costo de 40 y un valor razonable de 60 y un edificio con un costo de 60 y un valor razonable de 90. El terreno tiene una vida útil ilimitada.

La depreciación acumulada del edificio a efectos fiscales es de 30. Los cambios no realizados en el valor razonable de la propiedad de inversión no afectan a la ganancia fiscal. Si la propiedad de inversión se vende por más del costo, la reversión de la depreciación fiscal acumulada de 30 se incluirá en la ganancia fiscal y tributará a la tasa impositiva ordinaria del 30%. Para los ingresos por ventas que excedan al costo, la legislación fiscal especifica tasas impositivas del 25% de los activos mantenidos por un plazo inferior a dos años y el 20% para los activos mantenidos por dos años o más.

Dado que la propiedad de inversión se mide utilizando el modelo del valor razonable de la NIC 40, existe una presunción refutable de que la entidad recuperará el importe en libros de la propiedad de inversión en su totalidad mediante la venta. Si esa presunción no es refutada, el impuesto diferido reflejará las consecuencias fiscales de recuperar el importe en libros en su totalidad mediante la venta, incluso si la entidad espera obtener ingresos por arrendamiento procedentes de la propiedad antes de la venta.

La base fiscal del terreno si se vende es de 40 y existe una diferencia temporaria imponible de 20 (60 – 40). La base fiscal del edificio si se vende es de 30 (60 – 30) y existe una diferencia temporaria imponible de 60 (90 – 30). Como resultado, la diferencia temporaria imponible total relativa a la propiedad de inversión es de 80 (20 + 60).

continúa...

NIC 12

...continuación

Ejemplo ilustrativo del párrafo 51C			
De acuerdo con el párrafo 47, la tasa impositiva es la tasa esperada a aplicar en el periodo en que se realice la propiedad de inversión. Por ello, el pasivo por impuestos diferidos resultante se calculará de la forma siguiente, si la entidad espera vender la propiedad después de mantenerla por más de dos años:			
	<i>Diferencia temporaria imponible</i>	<i>Tasa impositiva</i>	<i>Pasivo por impuestos diferidos</i>
Depreciación fiscal acumulada	30	30%	9
Ingresos de la venta, deducido el costo	50	20%	10
Total	80		19
Si la entidad espera vender la propiedad después de mantenerla por un plazo inferior a dos años, el cálculo anterior se modificaría para aplicar una tasa impositiva del 25% en lugar del 20%, a los ingresos deducido el costo.			
Si, en su lugar, la entidad mantiene el edificio en un modelo de negocio cuyo objetivo es consumir sustancialmente todos los beneficios económicos incorporados en el edificio a lo largo del tiempo, en lugar de mediante la venta, esta presunción sería refutada para el edificio. Sin embargo, el terreno no es depreciable. Por ello, la presunción de recuperación mediante la venta no sería refutada para el terreno. De ello se deduce que el pasivo por impuestos diferidos reflejaría las consecuencias fiscales de la recuperación del importe en libros del edificio mediante su uso y del importe en libros del terreno mediante la venta.			
Si se utiliza el edificio, la base fiscal es 30 ($60 - 30$) y existe una diferencia temporaria imponible de 60 ($90 - 30$), dando lugar a un pasivo por impuestos diferidos de 18 (30% de 60).			
Si se vende el terreno, la base fiscal es 40 y existe una diferencia temporaria imponible de 20 ($60 - 40$), dando lugar a un pasivo por impuestos diferidos de 4 (20% de 20).			
Como resultado, si la presunción de recuperación mediante la venta es refutada para el edificio, el pasivo por impuestos diferidos relativo a la propiedad de inversión es de 22 ($18 + 4$).			

- 51D La presunción refutable del párrafo 51C también se aplicará cuando un pasivo por impuestos diferidos o un activo por impuestos diferidos surge de la medición de propiedades de inversión en una combinación de negocios si la entidad utilizará el modelo del valor razonable al medir posteriormente esas propiedades de inversión.
- 51E Los párrafos 51B a 51D no cambian los requerimientos para aplicar los principios de los párrafos 24 a 33 (diferencias temporarias deducibles) y los párrafos 34 a 36 (pérdidas fiscales no utilizadas y créditos fiscales no utilizados) de esta Norma al reconocer y medir los activos por impuestos diferidos.
- 52 [trasladado y reenumerado 51A]

NIC 12

- 52A En algunas jurisdicciones, el impuesto a las ganancias se grava a una tasa mayor o menor, siempre que una parte o la totalidad de la ganancia neta o de las ganancias acumuladas se paguen 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 estas circunstancias, los activos y pasivos por impuestos corrientes y diferidos, se miden a la tasa aplicable a las ganancias no distribuidas.
- 52B En las circunstancias descritas en el párrafo 52A, las consecuencias de los dividendos en relación con el impuesto a las ganancias se reconocen cuando se procede a reconocer el pasivo por el pago de dividendos. Las consecuencias de los dividendos en el impuesto están relacionadas más directamente con transacciones o sucesos pasados, que con las distribuciones hechas a los propietarios. Por tanto, estas consecuencias de los dividendos en el impuesto a las ganancias se reconocerán en la ganancia o pérdida neta del periodo, tal como se exige en el párrafo 58, salvo en la medida en que las consecuencias impositivas de los dividendos surjan de las circunstancias descritas en los párrafos 58(a) y (b).

Ejemplo ilustrativo de los párrafos 52A y 52B

El ejemplo que sigue trata de la medición de los activos y pasivos por el impuesto, ya sean corrientes o diferidos, para una entidad en una jurisdicción donde se gravan a una tasa más alta las ganancias no distribuidas (50%), y se reembolsa una parte del importe cuando las ganancias se distribuyan. La tasa sobre las ganancias distribuidas es del 35%. Al final del periodo sobre el que se informa, 31 de diciembre de 20X1, la entidad no reconoce un pasivo por dividendos propuestos o declarados después del periodo sobre el que se informa. Como resultado, no se reconocen dividendos en el año 20X1. La ganancia imponible para 20X1 es de 100.000. La diferencia temporaria imponible neta, para el año 20X1, es de 40.000.

La entidad reconoce un pasivo corriente por el impuesto y un gasto corriente por el mismo concepto, por 50.000. No se reconoce ningún activo por la cuantía potencialmente recuperable como resultado de dividendos futuros. La entidad también reconoce un pasivo por impuestos diferidos y un gasto por impuestos diferidos por 20.000 (50% de 40.000), que representa el impuesto a las ganancias que la entidad pagará cuando recupere o pague el importe en libros de sus activos y pasivos, basándose en la tasa del impuesto aplicable a las ganancias no distribuidas.

Más tarde, el 15 de marzo de 20X2, la entidad reconoce como pasivo unos dividendos de 10.000, procedentes de las ganancias de las operaciones previas.

El 15 de marzo de 20X2, la entidad reconocerá la recuperación de impuestos sobre las ganancias por 1.500 (15% de los dividendos reconocidos como pasivo), que serán un activo por impuestos corrientes y una reducción del gasto corriente por impuestos del 20X2.

NIC 12

53 Los activos y pasivos por impuestos diferidos no deben ser descontados.

54 Una evaluación fiable del importe descontado de los activos y pasivos por impuestos diferidos, exigiría plantear la distribución en el tiempo de cada diferencia temporaria. En muchos casos esta distribución es impracticable o altamente compleja de realizar. Por tanto, resulta inapropiado exigir el descuento de los activos o pasivos por impuestos diferidos. El hecho de permitir este descuento, sin exigirlo, podría dar lugar a unas cifras sobre impuestos diferidos que no fueran comparables entre entidades. Por tanto, esta Norma no exige, ni permite, descontar los saldos de activos y pasivos por impuestos diferidos.

55 Las diferencias temporarias se calcularán tomando como referencia el importe en libros del activo o pasivo. Esto será de aplicación incluso cuando el saldo en cuestión se determina mediante el descuento, por ejemplo, en el caso de pasivos por fondos de beneficios por retiro (véase la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*).

56 El importe en libros de un activo por impuestos diferidos debe someterse a revisión al final de cada periodo sobre el que se informe. La entidad debe reducir el importe del saldo del activo por impuestos diferidos, en la medida que estime probable que no dispondrá de suficiente ganancia fiscal, en el futuro, como para permitir cargar contra la misma la totalidad o una parte de los beneficios que comporta el activo por impuestos diferidos. Esta reducción deberá ser objeto de reversión, en la medida en que pase a ser probable que haya disponible suficiente ganancia fiscal.

Reconocimiento de impuestos corrientes y diferidos

57 La contabilización de los efectos fiscales, tanto en el periodo corriente como los diferidos para posteriores periodos, de una determinada transacción o suceso económico, ha de ser coherente con el registro contable de la transacción o el suceso correspondiente. Los párrafos 58 a 68C desarrollan este principio.

Partidas reconocidas en el resultado

58 El impuesto corriente y el diferido se reconocerá como ingreso o gasto e incluirá en el resultado del periodo (véase el párrafo 58), excepto en la medida en que el impuesto surja de:

- (a) una transacción o suceso que se reconoce en el mismo periodo o en otro diferente, fuera del resultado, ya sea en otro resultado integral o directamente en el patrimonio (véanse los párrafos 61A a 65); o
- (b) una combinación de negocios (distinta de la adquisición por una entidad de inversión, tal como se define en la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*, de una subsidiaria que se requiere medir al valor razonable con cambios en resultados) (véanse los párrafos 66 a 68).

59 La mayoría de los pasivos y de los activos por impuestos diferidos aparecerán cuando los ingresos y gastos, que se incluyen en la ganancia contable de un

NIC 12

determinado periodo, se computen dentro de la ganancia (pérdida) fiscal en otro diferente. El correspondiente impuesto diferido se reconocerá en el resultado del periodo. Son ejemplos de lo anterior:

- (a) los ingresos de actividades ordinarias por intereses, regalías o dividendos que se reciban al final de los periodos a los que corresponden, y se computen en la ganancia contable según la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición* o la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*, según corresponda, pero se incluyan en la ganancia o pérdida fiscal cuando sean cobrados; y
- (b) los costos de activos intangibles, que se hayan capitalizado de acuerdo con la NIC 38, y se amorticen posteriormente, mientras que se deducen para efectos fiscales en el mismo periodo en que se hayan incurrido.

60 El importe en libros de los activos y pasivos por impuestos diferidos puede cambiar, incluso cuando no haya cambiado el importe de las diferencias temporarias correspondientes. Esto puede pasar, por ejemplo, como resultado de:

- (a) un cambio en las tasas o en las normativas fiscales;
- (b) una reestimación de la recuperabilidad de los activos por impuestos diferidos; o
- (c) un cambio en la forma esperada de recuperar el importe en libros de un activo.

El impuesto diferido, correspondiente a estos cambios, se reconocerá en el resultado del periodo, excepto en la medida en que se relacione con partidas previamente reconocidas fuera de los resultados del periodo (véase el párrafo 63).

Partidas reconocidas fuera del resultado

61 [Eliminado]

61A **Los impuestos corrientes y los impuestos diferidos deberán reconocerse fuera del resultado si se relacionan con partidas que se reconocen, en el mismo periodo o en otro diferente, fuera del resultado. Por lo tanto, los impuestos corrientes y los impuestos diferidos que se relacionan con partidas que se reconocen, en el mismo periodo o en otro diferente:**

- (a) **en otro resultado integral, deberán reconocerse en otro resultado integral (véase el párrafo 62).**
- (b) **directamente en patrimonio, deberán reconocerse directamente en el patrimonio (véase el párrafo 62A).**

62 Las Normas Internacionales de Información Financiera requieren o permiten que determinadas partidas se reconozcan en otro resultado integral. Ejemplos de estas partidas son:

- (a) un cambio en el importe en libros procedente de la revaluación de las propiedades, planta y equipo (véase la NIC 16); y
- (b) [eliminado]

NIC 12

- (c) diferencias de cambio que surjan de la conversión de los estados financieros de un negocio extranjero (véase la NIC 21).
- (d) [eliminado]

62A Las Normas Internacionales de Información Financiera requieren o permiten que ciertas partidas sean acreditadas o cargadas directamente al patrimonio. Ejemplos de estas partidas son:

- (a) un ajuste al saldo inicial de las ganancias acumuladas procedente de un cambio en las políticas contables, que se aplique retroactivamente, o de la corrección de un error (véase la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*); y
- (b) los importes que surgen del reconocimiento inicial del componente de patrimonio de un instrumento financiero compuesto (véase el párrafo 23).

63 En circunstancias excepcionales puede ser difícil determinar el importe del impuesto corriente y diferido relativo a partidas reconocidas fuera del resultado (sea en otro resultado integral o directamente en patrimonio). Este podría ser el caso, por ejemplo, cuando:

- (a) exista una escala progresiva en el impuesto a las ganancias, y sea imposible calcular la tasa a la cual ha tributado un componente específico de la ganancia o la pérdida fiscal;
- (b) un cambio en la tasa impositiva u otra norma fiscal afecte a un activo o pasivo por impuestos diferidos relacionados (en todo o en parte) con una partida que fue previamente reconocida fuera del resultado del periodo; o
- (c) una entidad determine que un activo por impuestos diferidos debe reconocerse, o debe darse de baja por su importe total, y este se corresponda (en todo o en parte) con una partida que fue previamente reconocida fuera del resultado del periodo.

En estos casos, la parte del impuesto correspondiente al periodo y la parte diferida, relacionadas con partidas que se han reconocido fuera del resultado, se basarán en una proporción razonable de los impuestos corrientes y diferidos por la entidad en la jurisdicción fiscal correspondiente, o en otro método con el que se consiga una distribución más apropiada, en esas circunstancias.

64 La NIC 16 no especifica si la entidad debe trasladar cada año desde el superávit de revaluación a las ganancias acumuladas una cantidad igual a la diferencia entre la depreciación o amortización del activo revaluado y la depreciación o amortización que se hubiera practicado sobre el costo original del activo. Si la entidad hace esta transferencia, el importe correspondiente a la misma se calculará neto de cualquier impuesto diferido que le corresponda. Consideraciones similares se aplican a las transferencias hechas tras la venta de un elemento perteneciente a las propiedades, planta y equipo.

65 Cuando un activo se revalúa a efectos fiscales, y esa revaluación está relacionada con una revaluación contable practicada en un periodo anterior, o con una que se espera realizar en algún periodo posterior, los efectos fiscales de la

NIC 12

revaluación contable y del ajuste en la base fiscal se reconocerán en otro resultado integral en los periodos en que tienen lugar. Sin embargo, si las revaluaciones a efectos fiscales no se relacionan con revaluaciones contables de un periodo anterior, o con otras que se esperan realizar en un periodo futuro, los efectos fiscales del ajuste de la base fiscal se reconocerán en el resultado del periodo.

- 65A 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. En muchas jurisdicciones estas cuantías se denominan retenciones de impuestos. Estos montos, pagados o por pagar a las autoridades fiscales, se cargan al patrimonio como parte de los dividendos.

Impuestos diferidos que surgen de una combinación de negocios

- 66 Como se ha explicado en los párrafos 19 y 26(c), en una combinación de negocios pueden surgir diferencias temporarias. De acuerdo con la NIIF 3, una entidad reconocerá cualquier activo resultante por impuestos diferidos (en la medida en que cumplan los criterios de reconocimiento del párrafo 24) o cualquier pasivo resultante por impuestos diferidos como activos y pasivos identificables en la fecha de adquisición. Por consiguiente, esos activos y pasivos por impuestos diferidos afectan al importe de la plusvalía o a la ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas que reconozca la entidad. Sin embargo, de acuerdo con el párrafo 15(a), una entidad no reconocerá los pasivos por impuestos diferidos que surjan del reconocimiento inicial de la plusvalía.
- 67 Como resultado de una combinación de negocios, podría cambiar la probabilidad de realizar un activo por impuestos diferidos de la adquirente anterior a la adquisición. Una adquirente puede considerar probable la recuperación de sus propios activos por impuestos diferidos que no se reconocieron antes de la combinación de negocios. Por ejemplo, la adquirente podría ser capaz de utilizar los beneficios de sus pérdidas fiscales no utilizadas, para compensarlos con ganancias fiscales futuras de la adquirida. De forma alternativa, como resultado de la combinación de negocios puede dejar de ser probable que los beneficios fiscales futuros permitan recuperar los activos por impuestos diferidos. En estos casos, la adquirente reconocerá un cambio en el activo por impuestos diferidos en el periodo de la combinación de negocios, pero no lo incluirá como parte de la contabilización de la combinación de negocios. Por ello, la adquirente no lo tendrá en cuenta para medir la plusvalía o la ganancia por una compra en condiciones muy ventajosas que reconozca en la combinación de negocios.
- 68 Es posible que el beneficio potencial de las pérdidas fiscales de la adquirida compensables en el futuro, o de otros activos por impuestos diferidos no satisfaga los criterios para su reconocimiento por separado cuando una combinación de negocios se contabiliza inicialmente, pero pueda ser posteriormente realizado. Una entidad reconocerá los beneficios por impuestos diferidos adquiridos que aparezcan tras la combinación de negocios de la forma siguiente:

NIC 12

- (a) Los beneficios por impuestos diferidos de la adquirida reconocidos dentro del periodo de medición que procedan de nueva información sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de la adquisición deberán aplicarse para reducir el importe en libros de cualquier plusvalía relacionada con esa adquisición. Si el importe en libros de esa plusvalía es nulo, cualesquiera beneficios por impuestos diferidos que permanezcan deberán reconocerse en resultados.
- (b) Cualesquiera otros beneficios por impuestos diferidos adquiridos que se realicen deberán reconocerse en resultados (o si esta Norma así lo requiere, fuera del resultado).

Impuestos corrientes y diferidos surgidos de pagos basados en acciones

- 68A En algunas jurisdicciones fiscales, la entidad puede obtener una deducción fiscal (esto es, un importe que es deducible para la determinación de la base imponible) asociada con una remuneración pagada en forma de acciones, en opciones sobre acciones o en otros instrumentos de patrimonio de la propia entidad. El importe de esa deducción fiscal podría diferir del gasto de la remuneración asociada acumulada, y podría surgir en un periodo posterior. Por ejemplo, en algunas jurisdicciones, la entidad podría reconocer un gasto por el consumo de los servicios recibidos de un empleado como contrapartida por las opciones sobre acciones concedidas, de acuerdo con la NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones*, y no recibir la deducción fiscal hasta que las opciones sobre acciones sean ejercitadas, de forma que la medición de la deducción fiscal se base en el precio que tengan las acciones de la entidad en la fecha de ejercicio.
- 68B Igual que sucede con los costos de investigación, discutidos en el párrafo 9 y el apartado (b) del párrafo 26 de esta Norma, la diferencia entre la base fiscal de los servicios recibidos de los empleados hasta la fecha (que es el importe que las autoridades fiscales permitirán como deducción en futuros periodos), y el importe en libros de valor cero, será una diferencia temporaria deducible que dará lugar a un activo por impuestos diferidos. Si el importe que las autoridades fiscales permitirán deducir en periodos futuros no se conociese al final del periodo, deberá estimarse a partir de la información disponible al término del periodo. Por ejemplo, si el importe que las autoridades fiscales permitirán deducir en periodos futuros depende del precio de las acciones de la entidad en una fecha futura, la medición de la diferencia temporaria deducible deberá basarse en el precio de las acciones de la entidad al finalizar el periodo.
- 68C Como se destacó en el párrafo 68A, el importe de la deducción fiscal (o deducción fiscal futura estimada, medida de acuerdo con el párrafo 68B) puede diferir del gasto por remuneración acumulado correspondiente. El párrafo 58 de la Norma requiere que los impuestos corrientes y diferidos sean reconocidos como ingreso o gasto e incluidos en el resultado del periodo, excepto en la medida en que el impuesto surja de (a) una transacción o suceso que se reconoce fuera de resultados, en el mismo periodo o en uno diferente, o (b) una combinación de negocios (distinta de la adquisición por una entidad de inversión de una subsidiaria que se requiere medir al valor razonable con cambios en resultados). Si el importe de la deducción fiscal (o la deducción fiscal futura estimada) excede el importe del correspondiente gasto por remuneración

acumulado, esto indica que la deducción fiscal está asociada no solo con el gasto por remuneración sino también con una partida de patrimonio. En esta situación, el exceso correspondiente del impuesto corriente o diferido debe reconocerse directamente en el patrimonio.

Presentación

Activos y pasivos por impuestos

69 a
70

[Eliminado]

Compensación

71

Una entidad compensará los activos por impuestos corrientes y los pasivos por impuestos corrientes si, y solo si, la entidad:

- (a) tiene el derecho, exigible legalmente, de compensar los importes reconocidos; y**
- (b) tiene la intención de liquidar por el importe neto, o de realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente.**

72

Aunque los activos y pasivos corrientes de naturaleza fiscal se evalúen y reconozcan por separado, se compensan en el estado de situación financiera sujetos a los mismos criterios que los establecidos para los instrumentos financieros en la NIC 32. Una entidad tendrá, normalmente, un derecho reconocido legalmente para compensar activos corrientes por impuestos con pasivos corrientes por impuestos, cuando los mismos se relacionen con impuestos sobre las ganancias correspondientes a la misma autoridad fiscal, y ésta permita a la entidad pagar o recibir una sola cantidad que cancele la situación neta existente.

73

En los estados financieros consolidados, un activo fiscal de naturaleza corriente en una entidad de un grupo se compensará con un pasivo corriente fiscal de otra entidad del grupo si, y solo si, las entidades correspondientes tienen reconocido legalmente el derecho de pagar o recibir una sola cantidad que cancele la situación neta, en el caso de que tales entidades tengan la intención de hacer o recibir tal pago neto o recuperar el activo y pagar, simultáneamente, el pasivo.

74

Una entidad debe compensar activos por impuestos diferidos con pasivos por impuestos diferidos si, y solo si:

- (a) tiene reconocido legalmente el derecho de compensar, activos corrientes por impuestos contra pasivos corrientes por impuestos; y**
- (b) los activos por impuestos diferidos y los pasivos por impuestos diferidos se derivan del impuesto a las ganancias correspondientes a la misma autoridad fiscal, que recaen sobre:**
 - (i) la misma entidad o sujeto fiscal; o**
 - (ii) diferentes entidades o sujetos a efectos fiscales que pretenden, ya sea liquidar los activos y pasivos fiscales corrientes por su importe neto, ya sea realizar los activos y pagar los pasivos simultáneamente, en cada uno de los**

NIC 12

periodos futuros en los que se espere liquidar o recuperar cantidades significativas de activos o pasivos por los impuestos diferidos.

- 75 A fin de evitar la necesidad de establecer un calendario detallado de los momentos en que cada diferencia temporaria revertirá, esta Norma exige a las entidades la compensación de activos y pasivos por impuestos diferidos de la misma entidad o sujeto fiscal si, y solo si, se relacionan con impuestos sobre las ganancias correspondientes a la misma administración fiscal, siempre y cuando la entidad tenga reconocido legalmente el derecho de compensar los activos por impuestos corrientes con los pasivos por impuestos corrientes.
- 76 En algunas circunstancias, muy raras en la práctica, la entidad puede tener reconocido legalmente el derecho de compensar, y la intención de liquidar en términos netos, las deudas fiscales de unos determinados periodos, pero no de otros. En tales casos muy especiales, puede requerirse una programación temporal detallada para determinar si el pasivo por impuestos diferidos, de una entidad o sujeto fiscal, producirá un incremento en los pagos por impuestos, en el mismo periodo en que un activo por impuestos diferidos, de otra entidad o sujeto fiscal, vaya a producir una disminución en los pagos de esta segunda entidad fiscal.

Gastos por el impuesto a las ganancias

Gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias relativo a las ganancias o pérdidas de las actividades ordinarias

- 77 **El gasto (ingreso) por impuesto relacionado con el resultado del periodo procedente de actividades ordinarias se presentará como parte del resultado del periodo en los estados del resultado del periodo y otro resultado integral.**
- 77A [Eliminado]

Diferencias de cambio en los activos o pasivos por impuestos diferidos en moneda extranjera

- 78 La NIC 21, exige el reconocimiento como ingresos o gastos de ciertas diferencias de cambio, pero no especifica si tales diferencias deben ser presentadas en el estado del resultado integral. Por consiguiente, cuando las diferencias de cambio en los activos y pasivos por impuestos diferidos extranjeros se reconozcan en el estado del resultado integral, estas diferencias pueden clasificarse como gastos (ingresos) por impuestos diferidos, si se considera que esa presentación es más útil para los usuarios de los estados financieros.

Información a revelar

- 79 **Los componentes principales del gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias se revelarán por separado en los estados financieros.**
- 80 Los componentes del gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias pueden incluir:

NIC 12

- (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 han utilizado para reducir el gasto por impuestos del presente periodo;
- (f) el importe de los beneficios de carácter fiscal procedentes de pérdidas fiscales, créditos fiscales o diferencias temporarias, no reconocidos en periodos anteriores, que se han utilizado para reducir el gasto por impuestos diferidos;
- (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 56; y
- (h) el importe del gasto (ingreso) por el impuesto, relacionado con los cambios en las políticas contables y los errores que se han incluido en la determinación del resultado del periodo, de acuerdo con la NIC 8, porque no ha podido ser contabilizado de forma retroactiva.

81

La siguiente información deberá también revelarse, por separado:

- (a) **el importe agregado de los impuestos, corrientes y diferidos, relacionados con las partidas cargadas o acreditadas directamente a patrimonio (véase el párrafo 62A);**
- (ab) **el importe del ingreso por impuestos relativo a cada componente del otro resultado integral [véase el párrafo 62 y la NIC 1 (revisada en 2007)];**
- (b) [eliminado]
- (c) **una explicación de la relación entre el gasto (ingreso) por el impuesto y la ganancia contable, en una de las siguientes formas, o en ambas a la vez:**
 - (i) **una conciliación numérica entre el gasto (ingreso) del impuesto y el resultado de multiplicar la ganancia contable por la tasa o tasas impositivas aplicables, especificando también la manera de computar las tasas aplicables utilizadas; o**
 - (ii) **una conciliación numérica entre la tasa promedio efectiva y la tasa impositiva aplicable, especificando también la manera de computar la tasa aplicable utilizada;**

NIC 12

- (d) una explicación de los cambios habidos en la tasa o tasas impositivas aplicables, en comparación con las del periodo anterior;
- (e) el importe (y fecha de validez, si la tuvieran) de las diferencias temporarias deducibles, pérdidas o créditos fiscales no utilizados para los cuales no se hayan reconocido activos por impuestos diferidos en el estado de situación financiera;
- (f) la cantidad total de diferencias temporarias relacionadas con inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o con participaciones en acuerdos conjuntos, para los cuales no se han reconocido pasivos por impuestos diferidos (véase el párrafo 39);
- (g) con respecto a cada tipo de diferencia temporaria, y con respecto a cada tipo de pérdidas o créditos fiscales no utilizados:
 - (i) el importe de los activos y pasivos por impuestos diferidos reconocidos en el estado de situación financiera, para cada periodo presentado;
 - (ii) el importe de los gastos o ingresos por impuestos diferidos reconocidos en el resultado del periodo, si esta información no resulta evidente al considerar los cambios en los importes reconocidos en el estado de situación financiera;
- (h) con respecto a las operaciones discontinuadas, el gasto por impuestos relativo a:
 - (i) la ganancia o pérdida derivada de la discontinuación; y
 - (ii) la ganancia o pérdida del período por las actividades ordinarias de la operación discontinuada, junto con los importes correspondientes para cada uno de los periodos anteriores presentados;
- (i) el importe de las consecuencias en el impuesto sobre las ganancias de los dividendos para los accionistas de la entidad que hayan sido propuestos o declarados antes de que los estados financieros hayan sido autorizados para su emisión, pero no reconocidos como pasivos en los estados financieros;
- (j) si una combinación de negocios en la que la entidad es la adquirente produce un cambio en el importe reconocido de su activo por impuestos diferidos anterior a la adquisición (véase el párrafo 67), el importe de ese cambio; y
- (k) si los beneficios por impuestos diferidos adquiridos en una combinación de negocios no están reconocidos en la fecha de la adquisición pero lo hayan sido tras dicha fecha (véase el párrafo 68), una descripción del suceso o del cambio en las circunstancias que dieron lugar al reconocimiento de beneficios por impuestos diferidos.

- 82 **Una entidad debe revelar el importe del activo por impuestos diferidos, así como de la naturaleza de la evidencia que apoya su reconocimiento, cuando:**
- (a) **la realización del activo por impuestos diferidos depende de ganancias fiscales futuras por encima de las ganancias surgidas de la reversión de las diferencias temporarias imponibles actuales; y**
 - (b) **la entidad ha experimentado una pérdida, ya sea en el periodo actual o en el precedente, en el país con el que se relaciona el activo por impuestos diferidos.**
- 82A **En las circunstancias descritas en el párrafo 52A, la entidad debe revelar la naturaleza de las consecuencias potenciales que podrían producirse, en el impuesto a las ganancias, en el caso de que se pagaran dividendos a sus accionistas. Además, la entidad revelará la cuantía de las consecuencias potenciales, que sea practicable determinar, en el impuesto a las ganancias, así como si hay otras consecuencias potenciales que no es practicable determinar.**
- 83 [Eliminado]
- 84 La información a revelar requerida en el párrafo 81(c), permitirá a los usuarios de los estados financieros entender si la relación entre el gasto (ingreso) por el impuesto y la ganancia contable está fuera de lo normal, así como comprender los factores significativos que pudieran afectar a tal relación en el futuro. La relación entre el gasto (ingreso) por impuestos y la ganancia contable puede estar afectada por factores tales como los ingresos de actividades ordinarias exentos de tributación, los gastos que no son deducibles al determinar la ganancia o la pérdida fiscal, el efecto de las pérdidas fiscales o el de las eventuales tasas impositivas soportadas en el extranjero.
- 85 Al explicar la relación entre el gasto (ingreso) por impuestos y la ganancia contable, la entidad utilizará la tasa impositiva aplicable que suministre la información más significativa para los usuarios de sus estados financieros. A menudo, la tasa más significativa es la tasa nominal del país en el que está domiciliada la entidad, sumando la tasa aplicada a los impuestos nacionales con las correspondientes a cualesquiera impuestos locales, que se calculen sobre un nivel de ganancias o pérdidas similares. No obstante, para una entidad que opera en diferentes países o administraciones fiscales, puede resultar más significativo agregar las conciliaciones hechas por separado utilizando las tasas nacionales de cada uno de los países. El ejemplo preparado al efecto ilustra cómo la presentación de la conciliación numérica se puede ver afectada por la tasa impositiva aplicable.

NIC 12

Ejemplo ilustrativo del párrafo 85		
En 19X2, la entidad ha tenido una ganancia contable, antes de impuestos, en su propio país (país A) por 1.500 (en 19X1 fue de 2.000) y en el país B por 1.500 (en 19X1, 500). La tasa impositiva es del 30% en el país A y del 20% en el país B. En el país A los gastos de 100 (en 19X1 fue de 200) no son deducibles a efectos fiscales.		
<i>Lo que sigue es un ejemplo de conciliación con la tasa impositiva nacional.</i>		
	19X1	19X2
<i>Ganancia contable</i>	<u>2.500</u>	<u>3.000</u>
<i>Impuestos a la tasa nacional (30%)</i>	750	900
<i>Efecto fiscal de los gastos que no son fiscalmente deducibles</i>	60	30
<i>Efecto de las menores tasas en el país B</i>	<u>(50)</u>	<u>(150)</u>
<i>Gastos por el impuesto a las ganancias</i>	<u>760</u>	<u>780</u>
<i>Lo que sigue es un ejemplo de conciliación, preparado mediante agregación de las conciliaciones separadas de cada país. En este método, el efecto de las diferencias entre la tasa impositiva del país de la entidad que informa y la tasa impositiva en el otro país, no aparece como información separada en la conciliación. Una entidad puede necesitar discutir el efecto de los cambios significativos, ya sea en las tasas impositivas o en la mezcla de ganancias obtenidas en los diferentes países, a fin de explicar los cambios habidos en la tasa o tasas impositivas aplicables, como exige el párrafo 81(d).</i>		
	2.500	3.000
<i>Ganancia contable</i>	<u>2.500</u>	<u>3.000</u>
<i>Impuestos según las tasas aplicables a las ganancias en cada país</i>	700	750
<i>Efecto fiscal de los gastos que no son fiscalmente deducibles</i>	60	30
<i>Gastos por el impuesto a las ganancias</i>	<u>760</u>	<u>780</u>

- 86 La tasa promedio efectiva será igual al gasto (ingreso) por el impuesto a las ganancias dividido entre la ganancia contable.
- 87 A menudo, puede resultar impracticable computar el importe de los pasivos por impuestos diferidos que surgen de las inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas, o de las participaciones en acuerdos conjuntos (véase el párrafo 39). Por ello, esta Norma exige que la entidad revele información sobre las diferencias temporarias subyacentes, pero no sobre los pasivos por impuestos diferidos correspondientes. No obstante, cuando sea posible, se aconseja a las entidades que revelen también información acerca de las cuantías de los pasivos por impuestos diferidos no reconocidos, puesto que los usuarios de los estados financieros pueden encontrar útil esta información.

NIC 12

- 87A El párrafo 82A exige que la entidad revele la naturaleza de las consecuencias potenciales que, en el impuesto a las ganancias, podrían producirse en el caso de que se pagaran dividendos a sus accionistas. Una entidad revelará las características importantes del sistema impositivo sobre las ganancias y los factores que vayan a afectar al montante de las potenciales consecuencias del pago de dividendos sobre el impuesto a las ganancias.
- 87B A veces, puede no ser practicable el cálculo del importe total de las potenciales consecuencias que, sobre el impuesto, va a tener el pago de dividendos a los accionistas. Este podría ser el caso, por ejemplo, para una entidad que tuviera un gran número de subsidiarias extranjeras. No obstante, incluso en tales circunstancias, algunas porciones de la cuantía total pueden ser fácilmente determinables. Por ejemplo, en un grupo consolidado, la controladora y alguna de sus subsidiarias pueden haber pagado impuestos sobre las ganancias a una tasa más alta por haber dejado ganancias sin distribuir, y tener conciencia de las cuantías que les podrían ser reembolsadas en el caso de pago de dividendos a los accionistas en el futuro, con cargo a las ganancias acumuladas consolidadas. En tal caso, se revelará la cuantía de estos reembolsos. Cuando sea aplicable, la entidad revelará también que existen consecuencias adicionales potenciales, en el impuesto a las ganancias, que no es posible determinar. En los estados financieros individuales de la controladora, si los hubiere, las revelaciones de las consecuencias potenciales en el impuesto a las ganancias, serán las relativas a las ganancias acumuladas de la propia controladora.
- 87C Una entidad obligada a suministrar las revelaciones del párrafo 82A puede también estar obligada a suministrar otra información a revelar relacionada con las diferencias temporarias que estén asociadas con sus inversiones en subsidiarias, sucursales y asociadas o participaciones en acuerdos conjuntos. En estos casos, la entidad habrá de considerar esto a la hora de determinar qué información revelar según lo establecido en el párrafo 82A. Por ejemplo, una entidad puede estar obligada a revelar la cuantía total de las diferencias temporarias, asociadas con las inversiones en subsidiarias, para las cuales no se han reconocido pasivos por impuestos diferidos [véase el párrafo 81(f)]. Si no fuera practicable el cómputo de las cuantías de los pasivos por impuestos diferidos (véase el párrafo 87), puede haber importes, relativos a tales subsidiarias y derivados de las consecuencias potenciales de los dividendos, que tampoco sea practicable determinar.
- 88 La entidad revelará cualquier tipo de pasivos contingentes y activos contingentes, de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*. Pueden aparecer pasivos contingentes y activos contingentes, por ejemplo, derivados de litigios sin resolver con la administración fiscal. De igual forma, en el caso de que se hayan aprobado o anunciado leyes fiscales, o cambios en las tasas impositivas, después del periodo sobre el que se informa, la entidad revelará información acerca de cualquier efecto significativo que tales cambios vayan a suponer sobre sus activos y pasivos por impuestos, ya sean de tipo corriente o diferidos (véase la NIC 10 *Hechos Ocurredos Después del Periodo sobre el que se Informa*).

NIC 12

Fecha de vigencia

- 89 Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 1998, salvo por lo especificado en el párrafo 91. Si alguna entidad aplica esta Norma en estados financieros que cubran periodos comenzados antes del 1 de enero de 1998, debe revelar en los mismos el hecho de que aplica lo previsto en esta Norma, en lugar de la antigua NIC 12 *Contabilización del Impuesto a las Ganancias*, aprobada en 1979.
- 90 Esta Norma deroga la antigua NIC 12 *Contabilización del Impuesto a las Ganancias*, aprobada en 1979.
- 91 Los párrafos 52A, 52B, 65A, 81(i), 82A, 87A, 87B y 87C, y la eliminación de los párrafos 3 y 50, tendrán vigencia para los estados financieros anuales¹ que cubran periodos comenzados a partir del 1 de enero de 2001. Se aconseja su aplicación anticipada. Si la adopción anticipada afecta a los estados financieros, una entidad revelará este hecho.
- 92 La NIC 1 (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además modificó los párrafos 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68C, 77 y 81, eliminó el párrafo 61 y añadió los párrafos 61A, 62A y 77A. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad utiliza la NIC 1 (revisada en 2007) en un periodo anterior, aplicará las modificaciones a dicho periodo.
- 93 El párrafo 68 deberá aplicarse prospectivamente desde la fecha de vigencia de la NIIF 3 (revisada en 2008) al reconocimiento de los activos por impuestos diferidos adquiridos en combinaciones de negocios.
- 94 Por ello, las entidades no ajustarán la contabilización de combinaciones de negocios anteriores si los beneficios fiscales no satisfagan los criterios para su reconocimiento separado a partir de la fecha de la adquisición y se reconocerán con posterioridad a la adquisición, a menos que los beneficios se reconozcan dentro del periodo de medición y procedan de información nueva sobre hechos y circunstancias que existían en la fecha de la adquisición. Cualesquiera otros beneficios por impuestos reconocidos deberán llevarse a resultados (o si esta Norma así lo requiere, fuera del resultado).
- 95 La NIIF 3 (revisada en 2008) modificó los párrafos 21 y 67 y agregó los párrafos 32A y 81(j) y (k). Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Si una entidad aplicase la NIIF 3 (revisada en 2008) a un periodo anterior, las modificaciones se aplicarán también a ese periodo.
- 96 [Eliminado]
- 97 [Eliminado]

1 El párrafo 91 hace referencia a los “estados financieros anuales” para aclarar más explícitamente la expresión de las fechas de vigencia adoptadas en 1998. El párrafo 89 hace referencia a “estados financieros”.

NIC 12

- 98 El párrafo 52 se renumeró como 51A, se modificaron el párrafo 10 y los ejemplos que siguen al párrafo 51A, y se añadieron los párrafos 51B y 51C y el ejemplo siguiente y los párrafos 51D, 51E y 99 mediante *Impuestos Diferidos: Recuperación de Activos Subyacentes*, emitido en diciembre de 2010. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del domingo, 1 de enero de 2012. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.
- 98A La NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*, emitida en mayo de 2011, modificó los párrafos 2, 15, 18(e), 24, 38, 39, 43 a 45, 81(f), 87 y 87C. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 11.
- 98B *Presentación de Partidas de Otro Resultado Integral* (Modificaciones a la NIC 1), emitido en junio de 2011, modificó el párrafo 77 y eliminó el párrafo 77A. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIC 1 (modificada en junio de 2011).
- 98C El documento *Entidades de Inversión* (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 12 y NIC 27), emitido en octubre de 2012, modificó los párrafos 58 y 68C. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del miércoles, 1 de enero de 2014. Se permite la aplicación anticipada de *Entidades de Inversión*. Si una entidad aplica esas modificaciones con anterioridad, utilizará también todas las modificaciones incluidas en *Entidades de Inversión* al mismo tiempo.
- 98D [Eliminado]
- 98E La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, emitida en mayo de 2014, modificó el párrafo 59. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 15.
- 98F La NIIF 9, emitida en julio de 2014, modificó el párrafo 20 y eliminó los párrafos 96, 97 y 98D. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9.
- 98G La NIIF 16, emitida en enero de 2016, modificó el párrafo 20. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 16.
- 98H *Reconocimiento de Activos por Impuestos Diferidos por Pérdidas no Realizadas* (Modificaciones a la NIC 12), emitido en enero de 2016, modificó el párrafo 29 y añadió los párrafos 27A, 29A y el ejemplo a continuación del párrafo 26. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2017. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho. Una entidad aplicará estas modificaciones de forma retroactiva, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. Sin embargo, en el momento de la aplicación inicial de la modificación, el cambio en el patrimonio de apertura del primer periodo comparativo podría reconocerse en las ganancias acumuladas de apertura (o en otro componente de patrimonio, según proceda) sin distribuir el cambio entre las ganancias acumuladas de apertura y otros componentes del patrimonio. Si una entidad aplica esta exención de forma anticipada, revelará ese hecho.

NIC 12

Derogación de la SIC-21

- 99 Las modificaciones realizadas mediante el documento *Impuestos Diferidos: Recuperación de Activos Subyacentes* emitido en diciembre de 2010 sustituyen a la Interpretación SIC-21 *Impuestos a las Ganancias—Recuperación de Activos No Depreciables Revaluados*.

NIC 16

Propiedades, Planta y Equipo

En abril de 2001 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (el Consejo) adoptó la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, que había sido originalmente emitida por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad en diciembre de 1993. La NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* sustituyó a la NIC 16 *Contabilización de Propiedades, Planta y Equipo* (emitida en marzo de 1982). La NIC 16 que fue emitida en marzo de 1982 también sustituyó algunas partes de la NIC 4 *Contabilidad de la Depreciación* que se aprobó en noviembre de 1975.

En diciembre de 2003 el Consejo emitió una NIC 16 revisada como parte de su agenda inicial de proyectos técnicos. La norma revisada también sustituyó las guías de tres Interpretaciones (SIC-6 *Costos de Modificación de los Programas Informáticos Existentes*, SIC-14 *Propiedades, Planta y Equipo—Indemnizaciones por Deterioro de Valor de las Partidas* y SIC-23 *Propiedades, Planta y Equipo—Costos de Revisiones o Reparaciones Generales*).

En mayo de 2014, el Consejo modificó la NIC 16 para prohibir el uso de un método de depreciación basado en los ingresos de actividades ordinarias.

En junio de 2014, el Consejo modificó el alcance de la NIC 16 para incluir las plantas productoras relacionadas con la actividad agrícola.

Otras Normas han realizado modificaciones de menor importancia en la NIC 16. Estas incluyen la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable* (emitida en mayo de 2011), *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2009-2011* (emitido en mayo de 2012), *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012* (emitido en diciembre de 2013), NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes* (emitida en mayo de 2014) y NIIF 16 *Arrendamientos* (emitida en enero de 2016).

NIC 16

ÍNDICE

desde el párrafo

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 16 PROPIEDADES, PLANTA Y EQUIPO

OBJETIVO	1
ALCANCE	2
DEFINICIONES	6
RECONOCIMIENTO	7
Costos iniciales	11
Costos posteriores	12
MEDICIÓN EN EL MOMENTO DEL RECONOCIMIENTO	15
Componentes del costo	16
Medición del costo	23
MEDICIÓN POSTERIOR AL RECONOCIMIENTO	29
Modelo del costo	30
Modelo de revaluación	31
Depreciación	43
Deterioro del valor	63
Compensación por deterioro del valor	65
BAJA EN CUENTAS	67
INFORMACIÓN A REVELAR	73
DISPOSICIONES TRANSITORIAS	80
FECHA DE VIGENCIA	81
DEROGACIÓN DE OTROS PRONUNCIAMIENTOS	82
APÉNDICE	
Modificaciones a otros pronunciamientos	

**CON RESPECTO A LOS DOCUMENTOS COMPLEMENTARIOS ENUMERADOS A
CONTINUACIÓN, VÉASE LA PARTE B DE ESTA EDICIÓN**

**APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE LA NIC 16 EMITIDA EN DICIEMBRE
DE 2003**

**APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE ACLARACIÓN DE LOS MÉTODOS
ACEPTABLES DE DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN (MODIFICACIONES A
LAS NIC 16 Y NIC 38) EMITIDO EN MAYO DE 2014**

**APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE AGRICULTURA: PLANTAS
PRODUCTORAS (MODIFICACIONES A LA NIC 16 Y A LA NIC 41) EMITIDA EN
JUNIO DE 2014**

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES

OPINIONES EN CONTRARIO

NIC 16

La Norma Internacional de Contabilidad 16 *Propiedades, Planta y Equipo* (NIC 16) está contenida en los párrafos 1 a 83 y en el Apéndice. Aunque la Norma conserva el formato IASC que tenía cuando fue adoptada por el IASB, todos los párrafos tienen igual valor normativo. La NIC 16 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y de los Fundamentos de las Conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera*. La NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* proporciona una base para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías explícitas.

NIC 16

Norma Internacional de Contabilidad 16 ***Propiedades, Planta y Equipo***

Objetivo

- 1 El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de propiedades, planta y equipo, de forma que los usuarios de los estados financieros puedan conocer la información acerca de la inversión que la entidad tiene en sus propiedades, planta y equipo, así como los cambios que se hayan producido en dicha inversión. Los principales problemas que presenta el reconocimiento contable de propiedades, planta y equipo son la contabilización de los activos, la determinación de su importe en libros y los cargos por depreciación y pérdidas por deterioro que deben reconocerse con relación a los mismos.

Alcance

- 2 **Esta Norma debe ser aplicada en la contabilización de los elementos de propiedades, planta y equipo, salvo cuando otra Norma exija o permita un tratamiento contable diferente.**

- 3 Esta Norma no es aplicable a:

- (a) las propiedades, planta y equipo clasificadas como mantenidas para la venta de acuerdo con la NIIF 5 *Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas*;
- (b) los activos biológicos relacionados con actividades agrícolas distintos de las plantas productoras (véase la NIC 41 *Agricultura*). Esta Norma se aplica a las plantas productoras pero no a los productos que se obtienen de las mismas.
- (c) el reconocimiento y medición de activos para exploración y evaluación (véase la NIIF 6 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales*).
- (d) los derechos mineros y reservas minerales tales como petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.

No obstante, esta Norma será de aplicación a los elementos de propiedades, planta y equipo utilizados para desarrollar o mantener los activos descritos en los párrafos (b) a (d).

- 4 [Eliminado]

- 5 Una entidad que utilice el modelo del costo para las propiedades de inversión de acuerdo con la NIC 40 *Propiedades de Inversión*, utilizará el modelo del costo de esta Norma para las propiedades de inversión que son de su propiedad.

Definiciones

- 6 **Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:**

Costo es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o bien el valor razonable de la contraprestación entregada, para adquirir un activo en el momento de su adquisición o construcción o, cuando fuere aplicable, el importe que se atribuye a ese activo cuando se lo reconoce inicialmente de acuerdo con los requerimientos específicos de otras NIIF, por ejemplo, la NIIF 2 Pagos Basados en Acciones.

Depreciación es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.

Importe depreciable es el costo de un activo, u otro importe que lo haya sustituido, menos su valor residual.

Importe en libros es el importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la depreciación acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

Importe recuperable es el mayor entre el valor razonable menos los costos de venta de un activo y su valor en uso.

Una pérdida por deterioro es el exceso del importe en libros de un activo sobre su importe recuperable.

Una planta productora es una planta viva que:

- (a) se utiliza en la elaboración o suministro de productos agrícolas;
- (b) se espera que produzca durante más de un periodo; y
- (c) tiene una probabilidad remota de ser vendida como productos agrícolas, excepto por ventas incidentales de raleos y podas.

(Los párrafos 5A y 5B de la NIC 41 se elaboran a partir de esta definición de una planta productora.)

Las propiedades, planta y equipo son activos tangibles que:

- (a) posee una entidad para su uso en la producción o el suministro de bienes y servicios, para arrendarlos a terceros o para propósitos administrativos; y
- (b) se espera utilizar durante más de un periodo.

Valor específico para una entidad es el valor presente de los flujos de efectivo que la entidad espera obtener del uso continuado de un activo y de su disposición al término de su vida útil, o bien de los desembolsos que espera realizar para cancelar un pasivo.

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 del mercado en la fecha de la medición. (Véase la NIIF 13 Medición del Valor Razonable.)

El valor residual de un activo es el importe estimado que la entidad podría obtener de un activo por su disposición, después de haber deducido los costos estimados para su disposición, si el activo tuviera ya la edad y condición esperadas al término de su vida útil.

NIC 16

Vida útil is:

- (a) **el periodo durante el cual se espera que la entidad utilice el activo;**
o
- (b) **el número de unidades de producción o similares que se espera**
obtener del mismo por parte de una entidad.

Reconocimiento

- 7 **El coste de un elemento de propiedades, planta y equipo se reconocerá como activo si, y sólo si:**
 - (a) **sea probable que la entidad obtenga los beneficios económicos futuros derivados del mismo; y**
 - (b) **el costo del elemento puede medirse con fiabilidad.**
- 8 Partidas tales como las piezas de repuesto, equipo de reserva y el equipo auxiliar se reconocerán de acuerdo con esta NIIF cuando cumplen con la definición de propiedades, planta y equipo. En otro caso, estos elementos se clasificarán como inventarios.
- 9 Esta Norma no establece la unidad de medición para propósitos de reconocimiento, por ejemplo, no dice en qué consiste una partida de propiedades, planta y equipo. Por ello, se requiere la realización de juicios para aplicar los criterios de reconocimiento a las circunstancias específicas de la entidad. Podría ser apropiado agregar partidas que individualmente son poco significativas, tales como moldes, herramientas y troqueles, y aplicar los criterios pertinentes a los valores totales de las mismas.
- 10 La entidad evaluará, de acuerdo con este principio de reconocimiento, todos los costos de propiedades, planta y equipo en el momento en que se incurre en ellos. Estos costos comprenden tanto aquéllos en que se ha incurrido inicialmente para adquirir o construir una partida de propiedades, planta y equipo, como los costos incurridos posteriormente para añadir, sustituir parte de o mantener el elemento correspondiente. El costo de un elemento de propiedades, planta y equipo puede incluir los costos incurridos relacionados con arrendamientos de activos que se usen para construir, añadir, sustituir parte o mantener un elemento de propiedades, planta y equipo, tal como la depreciación de activos por derecho de uso.

Costos iniciales

- 11 Algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden ser adquiridos por razones de seguridad o de índole medioambiental. Aunque la adquisición de ese tipo de propiedades, planta y equipo no incremente los beneficios económicos que proporcionan las partidas de propiedades, planta y equipo existentes, puede ser necesaria para que la entidad logre obtener los beneficios económicos derivados del resto de los activos. Dichos elementos de propiedades, planta y equipo cumplen las condiciones para su reconocimiento como activos porque permiten a la entidad obtener beneficios económicos adicionales del resto de sus activos, respecto a los que hubiera obtenido si no los hubiera adquirido. Por ejemplo, una industria química puede tener que instalar nuevos procesos de

fabricación para cumplir con la normativa medioambiental relativa a la producción y almacenamiento de productos químicos, reconociendo entonces como parte de propiedades, planta y equipo las mejoras efectuadas en la planta, en la medida que sean recuperables, puesto que sin ellas la entidad quedaría inhabilitada para producir y vender esos productos químicos. No obstante, el importe en libros resultante de tales activos y otros relacionados con ellos se revisará para comprobar la existencia de deterioro del valor, de acuerdo con la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*.

Costos posteriores

- 12 De acuerdo con el criterio de reconocimiento contenido en el párrafo 7, la entidad no reconocerá, en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo los costos derivados del mantenimiento diario del elemento. Tales costos se reconocerán en el resultado cuando se incurra en ellos. Los costos del mantenimiento diario son principalmente los costos de mano de obra y los consumibles, que pueden incluir el costo de pequeños componentes. El objetivo de estos desembolsos se describe a menudo como “reparaciones y conservación” del elemento de propiedades, planta y equipo.
- 13 Ciertos componentes de algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden necesitar ser reemplazados a intervalos regulares. Por ejemplo, un horno puede necesitar revisiones y cambios tras un determinado número de horas de funcionamiento, y los componentes interiores de una aeronave, tales como asientos o instalaciones de cocina, pueden necesitar ser sustituidos varias veces a lo largo de la vida de la aeronave. Ciertos elementos de propiedades, planta y equipo pueden ser adquiridos para hacer una sustitución recurrente menos frecuente, como podría ser la sustitución de los tabiques de un edificio, o para proceder a un recambio no frecuente. De acuerdo con el criterio de reconocimiento del párrafo 7, la entidad reconocerá, dentro del importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo, el costo de la sustitución de parte de dicho elemento cuando se incurra en ese costo, siempre que se cumpla el criterio de reconocimiento. El importe en libros de esas partes que se sustituyen se dará de baja en cuentas, de acuerdo con las disposiciones que al respecto contiene esta Norma (véanse los párrafos 67 a 72).
- 14 Una condición para que algunos elementos de propiedades, planta y equipo continúen operando (por ejemplo, una aeronave) puede ser la realización periódica de inspecciones generales por defectos, independientemente de que las partes del elemento sean sustituidas o no. Cuando se realice una inspección general, su costo se reconocerá en el importe en libros del elemento de propiedades, planta y equipo como una sustitución, si se satisfacen las condiciones para su reconocimiento. Al mismo tiempo, se dará de baja cualquier importe en libros del costo de una inspección previa, que permanezca en la citada partida y sea distinta de los componentes físicos no sustituidos. Esto sucederá con independencia de que el costo de la inspección previa fuera identificado contablemente dentro de la transacción mediante la cual se adquirió o construyó dicha partida. 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.

NIC 16

Medición en el momento del reconocimiento

- 15 Un elemento de propiedades, planta y equipo, que cumpla las condiciones para ser reconocido como un activo, se medirá por su costo.**

Componentes del costo

- 16 El costo de los elementos de propiedades, planta y equipo comprende:
- (a) Su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio.
 - (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.
 - (c) La estimación inicial de los costos de desmantelamiento y 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 Son ejemplos de costos atribuibles directamente:
- (a) los costos de beneficios a los empleados (según se definen en la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*) que procedan directamente de la construcción o adquisición de un elemento de propiedades, planta y equipo;
 - (b) los costos de preparación del emplazamiento físico;
 - (c) los costos de entrega inicial y los de manipulación o transporte posterior;
 - (d) los costos de instalación y montaje;
 - (e) los costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente, después de deducir los importes netos de la venta de cualesquiera elementos producidos durante el proceso de instalación y puesta a punto del activo (tales como muestras producidas mientras se probaba el equipo); y
 - (f) los honorarios profesionales.
- 18 La entidad aplicará la NIC 2 *Inventarios* para contabilizar los costos derivados de las obligaciones por desmantelamiento, retiro y rehabilitación del lugar sobre el que se asienta el elemento en los que se haya incurrido durante un determinado periodo como consecuencia de haber utilizado dicho elemento para producir inventarios. Las obligaciones por los costos contabilizados de acuerdo con la NIC 2 o la NIC 16 se reconocerán y medirán de acuerdo con la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*.
- 19 Ejemplos de costos que no forman parte del costo de un elemento de propiedades, planta y equipo son los siguientes:
- (a) los costos de apertura de una nueva instalación productiva;

NIC 16

- (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); y
 - (d) los costos de administración y otros costos indirectos generales.
- 20 El reconocimiento de los costos en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo terminará cuando el elemento se encuentre en el lugar y condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia. Por ello, los costos incurridos por la utilización o por la reprogramación del uso de un elemento no se incluirán en el importe en libros del elemento correspondiente. Por ejemplo, los siguientes costos no se incluirán en el importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo:
- (a) costos incurridos cuando un elemento, capaz de operar de la forma prevista por la gerencia, todavía tiene que ser puesto en marcha o está operando por debajo de su capacidad plena;
 - (b) pérdidas operativas iniciales, tales como las incurridas mientras se desarrolla la demanda de los productos que se elaboran con el elemento; y
 - (c) costos de reubicación o reorganización de parte o de la totalidad de las operaciones de la entidad.
- 21 Algunas operaciones, si bien relacionadas con la construcción o desarrollo de un elemento de propiedades, planta y equipo, no son necesarias para ubicar al activo en el lugar y condiciones necesarios para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Estas operaciones accesorias pueden tener lugar antes o durante las actividades de construcción o de desarrollo. Por ejemplo, pueden obtenerse ingresos mediante el uso de un solar como aparcamiento hasta que comience la construcción. Puesto que estas operaciones accesorias no son imprescindibles para colocar al elemento en el lugar y condiciones necesarios para operar de la forma prevista por la gerencia, los ingresos y gastos asociados a las mismas se reconocerán en el resultado del periodo, mediante su inclusión dentro las clases apropiadas de ingresos y gastos.
- 22 El costo de un activo construido por la propia entidad se determinará utilizando los mismos principios que si fuera un elemento de propiedades, planta y equipo adquirido. Si la entidad fabrica activos similares para su venta, en el curso normal de su operación, el costo del activo será, normalmente, el mismo que tengan el resto de los producidos para la venta (véase la NIC 2). Por tanto, se eliminará cualquier ganancia interna para obtener el costo de adquisición de dichos activos. De forma similar, no se incluirán, en el costo de producción del activo, las cantidades que excedan los rangos normales de consumo de materiales, mano de obra u otros factores empleados. En la NIC 23 *Costos por Préstamos* se establecen los criterios para el reconocimiento de los intereses como componentes del importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo construido por la propia entidad.

NIC 16

- 22A Las plantas productoras se contabilizan de la misma forma que los elementos de propiedades, planta y equipo contruidos por la propia entidad antes de que estén en la ubicación y condiciones necesarias para ser capaces de operar en la forma prevista por la gerencia. Por consiguiente, las referencias a “construcción” en esta Norma deben interpretarse como que cubren actividades que son necesarias para implantar y cultivar las plantas productoras antes de que estén en la ubicación y condición necesaria para ser capaces de operar en la forma prevista por la gerencia.

Medición del costo

- 23 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, la diferencia entre el precio equivalente al efectivo y el total de los pagos se reconocerá como intereses a lo largo del periodo del crédito, a menos que tales intereses se capitalicen de acuerdo con la NIC 23.
- 24 Algunos elementos de propiedades, planta y equipo pueden haber sido adquiridos a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no monetarios. La siguiente discusión se refiere solamente a la permuta de un activo no monetario por otro, pero también es aplicable a todas las permutas descritas en el primer inciso de este párrafo. El costo de dicho elemento de propiedades, planta y equipo se medirá por su valor razonable, a menos que (a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial o (b) no pueda medirse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado. El elemento adquirido se medirá de esta forma incluso cuando la entidad no pueda dar de baja inmediatamente el activo entregado. Si la partida adquirida no se mide por su valor razonable, su costo se medirá por el importe en libros del activo entregado.
- 25 Una entidad determinará si una transacción de intercambio tiene carácter comercial mediante la consideración de la medida en que se espera que cambien sus flujos de efectivo futuros como resultado de la transacción. Una transacción de intercambio tiene naturaleza comercial si:
- (a) la configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del activo recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo transferido; o
 - (b) el valor específico para la entidad, de la parte de sus actividades afectadas por la permuta, se ve modificado como consecuencia del intercambio; y
 - (c) la diferencia identificada en (a) o en (b) es significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.
- Al determinar si una permuta tiene carácter comercial, el valor específico para la entidad de la parte de sus actividades afectadas por la transacción deberá tener en cuenta los flujos de efectivo después de impuestos. El resultado de estos análisis puede ser claro sin que la entidad tenga que realizar cálculos detallados.
- 26 El valor razonable de un activo, puede medirse con fiabilidad si (a) la variabilidad en el rango de las mediciones del valor razonable del activo no es significativa, o (b) las probabilidades de las diferentes estimaciones, dentro de

NIC 16

ese rango, pueden ser evaluadas razonablemente y utilizadas en la medición del valor razonable. Si la entidad es capaz de medir de forma fiable los valores razonables del activo recibido o del activo entregado, se utilizará el valor razonable del activo entregado para medir el costo del activo recibido, a menos que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido.

27 [Eliminado]

28 El importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo puede ser minorado por el importe de las subvenciones del gobierno, de acuerdo con la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre las Ayudas Gubernamentales*.

Medición posterior al reconocimiento

29 **La entidad elegirá como política contable el modelo del costo del párrafo 30 o el modelo de revaluación del párrafo 31, y aplicará esa política a todos los elementos que compongan una clase de propiedades, planta y equipo.**

Modelo del costo

30 **Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo se registrará por su costo menos la depreciación acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.**

Modelo de revaluación

31 **Con posterioridad a su reconocimiento como activo, un elemento de propiedades, planta y equipo cuyo valor razonable pueda medirse con fiabilidad se contabilizará 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 que haya sufrido. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros, en todo momento, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable al final del periodo sobre el que se informa.**

32 a [Eliminado]

33

34

La frecuencia de las revaluaciones dependerá de los cambios que experimenten los valores razonables de los elementos de propiedades, planta y equipo que se estén revaluando. Cuando el valor razonable del activo revaluado difiera significativamente de su importe en libros, será necesaria una nueva revaluación. Algunos elementos de propiedades, planta y equipo experimentan cambios significativos y volátiles en su valor razonable, por lo que necesitarán revaluaciones anuales. Tales revaluaciones frecuentes serán innecesarias para elementos de propiedades, planta y equipo con variaciones insignificantes en su valor razonable. Para éstos, pueden ser suficientes las revaluaciones hechas cada tres o cinco años.

NIC 16

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

- (a) el importe en libros bruto se ajustará de forma que sea congruente con la revaluación del importe en libros del activo. Por ejemplo, el importe en libros bruto puede reexpresarse por referencia a información de mercado observable, o puede reexpresarse de forma proporcional al cambio en el importe en libros. La depreciación acumulada en la fecha de la revaluación se ajustará para igualar la diferencia entre el importe en libros bruto y el importe en libros del activo después de tener en cuenta las pérdidas por deterioro de valor acumuladas; o
- (b) la depreciación acumulada se elimina contra el importe en libros bruto del activo.

El importe del ajuste de la depreciación acumulada forma parte del incremento o disminución del importe en libros, que se contabilizará de acuerdo con lo establecido en los párrafos 39 y 40.

36 **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.**

37 Una clase de elementos pertenecientes a propiedades, planta y equipo es un conjunto de activos de similar naturaleza y uso en las operaciones de una entidad. Los siguientes son ejemplos de clases separadas:

- (a) terrenos;
- (b) terrenos y edificios;
- (c) maquinaria;
- (d) buques;
- (e) aeronaves;
- (f) vehículos de motor;
- (g) mobiliario y enseres;
- (h) equipo de oficina; y
- (i) plantas productoras.

38 Los elementos pertenecientes a una clase, de las que componen las propiedades, planta y equipo, se revaluarán simultáneamente con el fin de evitar revaluaciones selectivas, y para evitar la inclusión en los estados financieros de partidas que serían una mezcla de costos y valores referidos a diferentes fechas. No obstante, cada clase de activos puede ser revaluada de forma periódica, siempre que la revaluación de esa clase se realice en un intervalo corto de tiempo y que los valores se mantengan constantemente actualizados.

39 **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.

40 **Cuando se reduzca el importe en libros de un activo como consecuencia de una revaluación, tal 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.**

41 El superávit de revaluación de un elemento de propiedades, planta y equipo incluido en el patrimonio podrá ser transferido directamente a ganancias acumuladas, cuando se produzca la baja en cuentas del activo. Esto podría implicar la transferencia total del superávit cuando la entidad disponga del activo. No obstante, parte del superávit podría transferirse a medida que el activo fuera utilizado por la entidad. En ese caso, el importe del superávit transferido sería igual a la diferencia entre la depreciación calculada según el importe en libros revaluado del activo y la calculada según su costo original. Las transferencias desde las cuentas de superávit de revaluación a ganancias acumuladas no pasarán por el resultado del periodo.

42 Los efectos de la revaluación de propiedades, planta y equipo sobre los impuestos sobre las ganancias, si los hubiere, se contabilizarán y revelarán de acuerdo con la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*.

Depreciación

43 **Se depreciará de forma separada cada parte de un elemento de propiedades, planta y equipo que tenga un costo significativo con relación al costo total del elemento.**

44 Una entidad distribuirá el importe inicialmente reconocido con respecto a una partida de propiedades, planta y equipo entre sus partes significativas y depreciará de forma separada cada una de estas partes. Por ejemplo, podría ser adecuado depreciar por separado la estructura y los motores de un avión. De forma análoga, si una entidad adquiere propiedades, planta y equipo con arreglo a un arrendamiento operativo en el que es el arrendador, puede ser adecuado depreciar por separado los importes reflejados en el costo de esa partida que sean atribuibles a las condiciones favorables o desfavorables del arrendamiento con respecto a las condiciones de mercado.

45 Una parte significativa de un elemento de propiedades, planta y equipo puede tener una vida útil y un método de depreciación que coincidan con la vida y el método utilizados para otra parte significativa del mismo elemento. En tal caso, ambas partes podrían agruparse para determinar el cargo por depreciación.

46 En la medida que la entidad deprecie de forma separada algunas partes de un elemento de propiedades, planta y equipo, también depreciará de forma separada el resto del elemento. El resto estará integrado por las partes del elemento que individualmente no sean significativas. Si la entidad tiene diversas expectativas para cada una de esas partes, podría ser necesario emplear

NIC 16

técnicas de aproximación para depreciar el resto, de forma que represente fielmente el patrón de consumo o la vida útil de sus componentes, o ambos.

47 La entidad podrá elegir por depreciar de forma separada las partes que compongan un elemento y no tengan un costo significativo con relación al costo total del mismo.

48 El cargo por depreciación de cada periodo se reconocerá en el resultado del periodo, salvo que se haya incluido en el importe en libros de otro activo.

49 El cargo por depreciación de un periodo se reconocerá habitualmente en el resultado del mismo. Sin embargo, en ocasiones los beneficios económicos futuros incorporados a un activo se incorporan a la producción de otros activos. En este caso, el cargo por depreciación formará parte del costo del otro activo y se incluirá en su importe en libros. Por ejemplo, la depreciación de una instalación y equipo de manufactura se incluirá en los costos de transformación de los inventarios (véase la NIC 2). De forma similar, la depreciación de las propiedades, planta y equipo utilizadas para actividades de desarrollo podrá incluirse en el costo de un activo intangible reconocido de acuerdo con la NIC 38 *Activos Intangibles*.

Importe depreciable y periodo de depreciación

50 El importe depreciable de un activo se distribuirá de forma sistemática a lo largo de su vida útil.

51 El valor residual y la vida útil de un activo se revisarán, como mínimo, al término de cada periodo anual y, si las expectativas difirieren de las estimaciones previas, los cambios se contabilizarán como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8 Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores.

52 La depreciación se contabilizará incluso si el valor razonable del activo excede a su importe en libros, siempre y cuando el valor residual del activo no supere al importe en libros del mismo. Las operaciones de reparación y mantenimiento de un activo no evitan realizar la depreciación.

53 El importe depreciable de un activo se determina después de deducir su valor residual. En la práctica, el valor residual de un activo a menudo es insignificante, y por tanto irrelevante en el cálculo del importe depreciable.

54 El valor residual de un activo podría aumentar hasta igualar o superar el importe en libros del activo. Si esto sucediese, el cargo por depreciación del activo será nulo, a menos que —y hasta que— ese valor residual disminuya posteriormente y se haga menor que el importe en libros del activo.

55 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 cesará en la fecha más temprana entre aquella en que el activo se clasifique como mantenido para la venta (o incluido en un grupo de activos para su disposición que se haya clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5, y la fecha en que se produzca la baja en cuentas del mismo. Por tanto, la

NIC 16

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.

- 56 Los beneficios económicos futuros incorporados a un activo, se consumen, por parte de la entidad, principalmente a través de su utilización. No obstante, otros factores, tales como la obsolescencia técnica o comercial y el deterioro natural producido por la falta de utilización del bien, producen a menudo una disminución en la cuantía de los beneficios económicos que podrían haber sido obtenidos de la utilización del activo. Consecuentemente, para determinar la vida útil del elemento de propiedades, planta y equipo, se tendrán en cuenta 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 del mismo.
 - (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 elemento que se elabore utilizando un activo podría indicar la expectativa de obsolescencia técnica o comercial del activo, lo cual, a su vez, podría reflejar una reducción de los beneficios económicos futuros incorporados al 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.
- 57 La vida útil de un activo se definirá en términos de la utilidad que se espere que aporte a la entidad. La política de gestión de activos llevada a cabo por la entidad podría implicar la disposición de los activos después de un periodo específico de utilización, o tras haber consumido una cierta proporción de los beneficios económicos incorporados a los mismos. Por tanto, la vida útil de un activo puede ser inferior a su vida económica. La estimación de la vida útil de un activo es una cuestión de criterio, basado en la experiencia que la entidad tenga con activos similares.
- 58 Los terrenos y los edificios son activos separados, y se contabilizarán por separado, incluso si han sido adquiridos de forma conjunta. Con algunas excepciones, tales como minas, canteras y vertederos, los terrenos tienen una vida útil ilimitada, y por tanto no se deprecian. Los edificios tienen una vida limitada y, por tanto, son activos depreciables. Un incremento en el valor de los terrenos en los que se asienta un edificio no afectará a la determinación del importe depreciable del edificio.

NIC 16

- 59 Si el costo de un terreno incluye los costos de desmantelamiento, traslado y rehabilitación, la porción que corresponda a la rehabilitación del terreno se depreciará a lo largo del periodo en el que se obtengan los beneficios por haber incurrido en esos costos. En algunos casos, el terreno en sí mismo puede tener una vida útil limitada, en cuyo caso se depreciará de forma que refleje los beneficios que se van a derivar del mismo.

Método de depreciación

- 60 **El método de depreciación utilizado reflejará el patrón con arreglo al cual se espera que sean consumidos, por parte de la entidad, los beneficios económicos futuros del activo.**
- 61 **El método de depreciación aplicado a un activo se revisará, como mínimo, al término de cada periodo anual y, si hubiera habido un cambio significativo en el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo, se cambiará para reflejar el nuevo patrón. Dicho cambio se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8.**
- 62 Pueden utilizarse diversos métodos de depreciación para distribuir el importe depreciable de un activo de forma sistemática a lo largo de su vida útil. Entre los mismos se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. La depreciación lineal dará lugar a un cargo constante a lo largo de la vida útil del activo, siempre que su valor residual no cambie. El método de depreciación decreciente en función del saldo del elemento dará lugar a un cargo que irá disminuyendo a lo largo de su vida útil. El método de las unidades de producción dará lugar a un cargo basado en la utilización o producción esperada. La entidad elegirá el método que más fielmente refleje el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros incorporados al activo. Dicho método se aplicará uniformemente en todos los periodos, a menos que se haya producido un cambio en el patrón esperado de consumo de dichos beneficios económicos futuros.
- 62A 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. Los ingresos de actividades ordinarias generados por una actividad que incluye el uso de un activo, generalmente, reflejan factores distintos del consumo de los beneficios económicos de dicho activo. Por ejemplo, los ingresos de actividades ordinarias se ven afectados por otra información y procesos, actividades de venta y cambios en los volúmenes de ventas y precios. El componente del precio de los ingresos de actividades ordinarias puede verse afectado por la inflación, la cual no tiene relación con la forma en que se consume el activo.

Deterioro del valor

- 63 Para determinar si un elemento de propiedades, planta y equipo ha visto deteriorado su valor, la entidad aplicará la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*. En dicha Norma se explica cómo debe proceder la entidad para la revisión del

importe en libros de sus activos, cómo ha de determinar el importe recuperable de un activo, y cuándo debe proceder a reconocer, o en su caso, revertir, las pérdidas por deterioro del valor.

64 [Eliminado]

Compensación por deterioro del valor

65 **Las compensaciones procedentes de terceros, por elementos de propiedades, planta y equipo que hayan experimentado un deterioro del valor, se hayan perdido o se hayan abandonado, se incluirán en el resultado del periodo cuando tales compensaciones sean exigibles.**

66 El deterioro del valor o las pérdidas de los elementos de propiedades, planta y equipo son hechos separables de las reclamaciones de pagos o compensaciones de terceros, así como de cualquier compra posterior o construcción de activos que reemplacen a los citados elementos, y por ello se contabilizarán de forma separada, procediendo de la manera siguiente:

- (a) el deterioro del valor de los elementos de propiedades, planta y equipo se reconocerá según la NIC 36;
- (b) la baja en cuentas de los elementos de propiedades, planta y equipo retirados o de los que se haya dispuesto por otra vía se contabilizará según lo establecido en esta Norma;
- (c) la compensación de terceros por elementos de propiedades, planta y equipo que hubieran visto deteriorado su valor, se hubieran perdido o se hubieran abandonado se incluirá en la determinación del resultado del periodo, en el momento en que la compensación sea exigible; y
- (d) el costo de los elementos de propiedades, planta y equipo rehabilitados, adquiridos o contruidos para reemplazar los perdidos o deteriorados se determinará de acuerdo con esta Norma.

Baja en cuentas

67 **El importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo se dará de baja en cuentas:**

- (a) **por su disposición; o**
- (b) **cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición.**

68 **La pérdida o ganancia surgida al dar de baja un elemento de propiedades, planta y equipo se incluirá en el resultado del periodo cuando la partida sea dada de baja en cuentas (a menos que la NIIF 16 Arrendamientos establezca otra cosa, en caso de una venta con arrendamiento financiero posterior). Las ganancias no se clasificarán como ingresos de actividades ordinarias.**

68A Sin embargo, una entidad que, en el curso de sus actividades ordinarias, venda rutinariamente elementos de propiedades, planta y equipo que se mantenían para arrendar a terceros, transferirá esos activos a los inventarios por su importe en libros cuando dejen de ser arrendados y se clasifiquen como mantenidos para

NIC 16

la venta. El importe obtenido por la venta de esos activos se reconocerá como ingreso de actividades ordinarias de acuerdo con la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*. La NIIF 5 no será de aplicación cuando los activos que se mantienen para la venta en el curso ordinario de la actividad se transfieran a inventarios.

69 La disposición de un elemento de propiedades, planta y equipo puede llevarse a cabo de diversas maneras (por ejemplo, mediante la venta, realizando sobre la misma un contrato de arrendamiento financiero o por donación). La fecha de disposición de una partida de propiedades, planta y equipo es la fecha en que el receptor obtiene el control de esa partida de acuerdo con los requerimientos para determinar cuándo se satisface en la NIIF 15 una obligación de rendimiento. La NIIF 16 se aplicará a las disposiciones por una venta con arrendamiento posterior.

70 Si, de acuerdo con el principio de reconocimiento del párrafo 7, la entidad reconociera dentro del importe en libros de un elemento de propiedades, planta y equipo el costo derivado de la sustitución de una parte del elemento, entonces dará de baja el importe en libros de la parte sustituida, con independencia de si esta parte se hubiera amortizado de forma separada. 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.

71 **La pérdida o ganancia derivada de la baja en cuentas de un elemento de propiedades, planta y equipo se determinará como la diferencia entre el importe neto que, en su caso, se obtenga por la disposición, y el importe en libros del elemento.**

72 El importe de la contraprestación a incluir en la ganancia o pérdida que surge de la baja en cuentas de una partida de propiedades, planta y equipo se determina de acuerdo con los requerimientos para determinar el precio de la transacción de los párrafos 47 a 72 de la NIIF 15. Los cambios posteriores al importe estimado de la contraprestación incluida en la ganancia o pérdida se contabilizarán de acuerdo con los requerimientos para cambios en el precio de la transacción de la NIIF 15.

Información a revelar

73 **En los estados financieros se revelará, con respecto a cada una de las clases de propiedades, planta y equipo, la siguiente información:**

- (a) **las bases de medición utilizadas para determinar el importe en libros bruto;**
- (b) **los métodos de depreciación utilizados;**
- (c) **las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas;**
- (d) **el importe en libros bruto y la depreciación acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro de valor), tanto al principio como al final de cada periodo; y**

NIC 16

- (e) **una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo, mostrando:**
 - (i) **las adiciones;**
 - (ii) **los activos clasificados como mantenidos para la venta o incluidos en un grupo de activos para su disposición que haya sido clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con la NIIF 5, así como otras disposiciones;**
 - (iii) **las adquisiciones realizadas mediante combinaciones de negocios;**
 - (iv) **los incrementos o disminuciones resultantes de las revaluaciones, de acuerdo con los párrafos 31, 39 y 40, así como de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en otro resultado integral, en función de lo establecido en la NIC 36;**
 - (v) **las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del periodo aplicando la NIC 36;**
 - (vi) **las pérdidas por deterioro de valor que hayan revertido, y hayan sido reconocidas en el resultado del periodo, de acuerdo con la NIC 36;**
 - (vii) **la depreciación;**
 - (viii) **las diferencias netas de cambio surgidas en la conversión de estados financieros desde la moneda funcional a una moneda de presentación diferente, incluyendo también las diferencias de conversión de una operación en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad que informa; y**
 - (ix) **otros cambios.**

74

En los estados financieros se revelará también:

- (a) **la existencia y los importes correspondientes a las restricciones de titularidad, así como las propiedades, planta y equipo que están afectos como garantía al cumplimiento de obligaciones;**
- (b) **el importe de los desembolsos reconocidos en el importe en libros, en los casos de elementos de propiedades, planta y equipo en curso de construcción;**
- (c) **el importe de los compromisos de adquisición de propiedades, planta y equipo; y**
- (d) **si no se ha revelado de forma separada en el estado del resultado integral, el importe de compensaciones de terceros que se incluyen en el resultado del periodo por elementos de propiedades, planta y equipo cuyo valor se hubiera deteriorado, perdido o entregado.**

75

La selección de un método de depreciación y la estimación de la vida útil de los activos son cuestiones que requieren la realización de juicios de valor. Por tanto, las revelaciones sobre los métodos adoptados, así como sobre las vidas útiles estimadas o sobre los porcentajes de depreciación, suministran a los usuarios de

NIC 16

los estados financieros información que les permite revisar los criterios seleccionados por la gerencia de la entidad, a la vez que hacen posible la comparación con otras entidades. Por razones similares, es necesario revelar:

- (a) la depreciación del periodo, tanto si se ha reconocido en el resultado de periodo, como si forma parte del costo de otros activos; y
- (b) la depreciación acumulada al término del periodo.

76 De acuerdo con la NIC 8, la entidad ha de informar acerca de la naturaleza y del efecto del cambio en una estimación contable, siempre que tenga una incidencia significativa en el periodo actual o que vaya a tenerla en periodos siguientes. Tal información puede aparecer, en las propiedades, planta y equipo, respecto a los cambios en las estimaciones referentes a:

- (a) valores residuales;
- (b) costos estimados de desmantelamiento, retiro o rehabilitación de elementos de propiedades, planta y equipo;
- (c) vidas útiles; y
- (d) métodos de depreciación.

77 **Cuando los elementos de propiedades, planta y equipo se contabilicen por sus valores revaluados, se revelará la siguiente información, además de la información a revelar requerida por la NIIF 13:**

- (a) la fecha efectiva de la revaluación;**
- (b) si se han utilizado los servicios de un tasador independiente;**
- (c)-(d) [eliminado]**
- (e) para cada clase de propiedades, planta y equipo que se haya revaluado, el importe en libros al que se habría reconocido si se hubieran contabilizado según el modelo del costo; y**
- (f) el superávit de revaluación, indicando los movimientos del periodo, así como cualquier restricción sobre la distribución de su saldo a los accionistas.**

78 Siguiendo la NIC 36, la entidad revelará información sobre las partidas de propiedades, planta y equipo que hayan sufrido pérdidas por deterioro del valor, además de la información requerida en los puntos del párrafo 73(e)(iv) a (vi).

79 Los usuarios de los estados financieros también podrían encontrar relevante para cubrir sus necesidades la siguiente información:

- (a) el importe en libros de los elementos de propiedades, planta y equipo que se encuentran temporalmente fuera de servicio;
- (b) el importe en libros bruto de cualesquiera propiedades, planta y equipo que, estando totalmente depreciados, se encuentran todavía en uso;
- (c) el importe en libros de las propiedades, planta y equipo retirados de su uso activo y no clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5; y

NIC 16

- (d) cuando se utiliza el modelo del costo, el valor razonable de las propiedades, planta y equipo cuando es significativamente diferente de su importe en libros.

Por tanto, se aconseja a las entidades presentar también estas informaciones.

Disposiciones transitorias

- 80 Los requerimientos relativos a la medición inicial de los elementos de propiedades, planta y equipo adquiridos en permutas de activos, que se encuentran especificados en los párrafos 24 a 26, se aplicarán prospectivamente y afectarán sólo a transacciones futuras.**
- 80A El documento *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012* modificó el párrafo 35. Una entidad aplicará esa modificación a todas las revaluaciones reconocidas en periodos anuales que comiencen a partir de la fecha de aplicación inicial de esa modificación y en el periodo anual anterior inmediato. Una entidad puede también presentar información comparativa ajustada para cualquiera de los periodos anteriores presentados, pero no se requiere que lo haga. Si una entidad presenta información comparativa no ajustada sobre periodos anteriores, identificará con claridad la información que no ha sido ajustada, señalará que ha sido preparada sobre una base diferente, y explicará esa base.
- 80B En el periodo de presentación en que se aplique por primera vez *Agricultura: Plantas Productoras* (Modificaciones a la NIC 16 y a la NIC 41), una entidad no necesita revelar la información cuantitativa requerida por el párrafo 28(f) de la NIC 8 para el periodo corriente. Sin embargo, una entidad presentará la información cuantitativa requerida por el párrafo 28(f) de la NIC 8 para cada periodo anterior presentado.
- 80C 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 por primera vez *Agricultura: Plantas Productoras* (Modificaciones a la NIC 16 y a la NIC 41) 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.

Fecha de vigencia

- 81 Una entidad aplicará esta Norma para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta Norma en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2005, revelará este hecho.
- 81A Una entidad aplicará las modificaciones del párrafo 3 en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2006. Si una entidad aplica la NIIF 6 para un periodo anterior, dichas modificaciones deben ser aplicadas para ese periodo anterior.

NIC 16

- 81B La NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además, modificó los párrafos 39, 40 y 73(e)(iv). Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad utiliza la NIC 1 (revisada en 2007) en un periodo anterior, aplicará las modificaciones a dicho periodo.
- 81C La NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* (revisada en 2008) modificó el párrafo 44. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Si una entidad aplicase la NIIF 3 (revisada en 2008) a un periodo anterior, la modificación se aplicarán también a ese periodo.
- 81D Se modificaron los párrafos 6 y 69, y se añadió el párrafo 68A mediante el documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un periodo anterior, revelará este hecho y al mismo tiempo aplicará las modificaciones correspondientes de la NIC 7 *Estado de Flujos de Efectivo*.
- 81E El párrafo 5 fue modificado mediante el documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se permite su aplicación anticipada siempre que también aplique al mismo tiempo las modificaciones de los párrafos 8, 9, 22, 48, 53, 53A, 53B, 54, 57 y 85B de la NIC 40. Si una entidad aplicase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.
- 81F La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, modificó la definición de valor razonable del párrafo 6, modificó los párrafos 26, 35 y 77, y eliminó los párrafos 32 y 33. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 13.
- 81G El documento *Mejoras Anuales, Ciclo 2009-2011*, emitido en mayo de 2012, modificó el párrafo 8. Una entidad debe aplicar esas modificaciones retroactivamente de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad utilizase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.
- 81H El documento *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012*, emitido en diciembre de 2013, modificó el párrafo 35 y añadió el párrafo 80A. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2014. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad utilizase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.
- 81I *Aclaración de los Métodos Aceptables de Depreciación y Amortización* (Modificaciones a las NIC 16 y NIC 38) emitido en mayo de 2014 modificó el párrafo 56 y añadió el párrafo 62A. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo anterior, revelará este hecho.

NIC 16

- 81J La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, emitida en mayo de 2014, modificó los párrafos 68A, 69 y 72. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.
- 81K *Agricultura: Plantas Productoras* (Modificaciones a la NIC 16 y a la NIC 41), emitida en junio de 2014, modificó los párrafos 3, 6 y 37 y añadió los párrafos 22A y 80B y 80C. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma retroactiva, de acuerdo con la NIC 8, excepto por lo que se especifica en el párrafo 80C.
- 81L La NIIF 16, emitida en enero de 2016, eliminó los párrafos 4 y 27 y modificó los párrafos 5, 10, 44 y 68 y 69. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 16.

Derogación de otros pronunciamientos

- 82 Esta Norma deroga la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* (revisada en 1998).
- 83 Esta Norma sustituye a las siguientes Interpretaciones:
- (a) SIC-6 *Costos de Modificación de los Programas Informáticos Existentes*;
 - (b) SIC-14 *Propiedades, Planta y Equipo—Indemnizaciones por Deterioro de Valor de las Partidas*; y
 - (c) SIC-23 *Propiedades, Planta y Equipo—Costos de Revisiones o Reparaciones Generales*.

NIC 16

Apéndice

Modificaciones a otros pronunciamientos

Las modificaciones de este apéndice se aplicarán en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Si una entidad aplica esta Norma a periodos anteriores, estas modificaciones se aplicarán también a esos periodos.

* * * * *

Las modificaciones contenidas en este apéndice cuando se emitió la Norma en 2003 se han incorporado a los pronunciamientos publicados en este volumen.

Norma Internacional de Contabilidad 17

Arrendamientos

En abril de 2001 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB) adoptó la NIC 17 *Arrendamientos*, que había sido originalmente emitida por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad en diciembre de 1997. La NIC 17 *Arrendamientos* sustituyó a la NIC 17 *Contabilidad de Arrendamientos* que fue emitida en septiembre de 1982.

En diciembre de 2003 el IASB emitió una NIC 17 revisada como parte de su agenda inicial de proyectos técnicos.

Otras Normas han realizado modificaciones de menor importancia en la NIC 17. Estas incluyen *Mejoras a las NIIF* (emitido en abril de 2009), NIIF 13 *Medición del Valor Razonable* (emitida en mayo de 2011) y *Agricultura: Plantas Productoras* (Modificaciones propuestas a la NIC 16 y a la NIC 41) (emitida en junio de 2014).

NIC 17

ÍNDICE

	<i>desde el párrafo</i>
INTRODUCCIÓN	IN1
NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 17	
ARRENDAMIENTOS	
OBJETIVO	1
ALCANCE	2
DEFINICIONES	4
CLASIFICACIÓN DE LOS ARRENDAMIENTOS	7
CONTABILIZACIÓN DE LOS ARRENDAMIENTOS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LOS ARRENDATARIOS	20
Arrendamientos financieros	20
Arrendamientos operativos	33
ARRENDAMIENTOS EN LOS ESTADOS FINANCIEROS DE LOS ARRENDADORES	36
Arrendamientos financieros	36
Arrendamientos operativos	49
TRANSACCIONES DE VENTA CON ARRENDAMIENTO POSTERIOR	58
DISPOSICIONES TRANSITORIAS	67
FECHA DE VIGENCIA	69
DEROGACIÓN DE LA NIC 17 (REVISADA EN 1997)	70
APÉNDICE	
Modificaciones a otros pronunciamientos	

CON RESPECTO A LOS DOCUMENTOS COMPLEMENTARIOS ENUMERADOS A CONTINUACIÓN, VÉASE LA PARTE B DE ESTA EDICIÓN

APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE LA NIC 17 EMITIDA EN DICIEMBRE DE 2003

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES

OPINIONES EN CONTRARIO

GUÍA DE IMPLEMENTACIÓN

NIC 17

La Norma Internacional de Contabilidad 17 *Arrendamientos* (NIC 17) está contenida en los párrafos 1 a 70 y en el Apéndice. Aunque la Norma conserva el formato IASC que tenía cuando fue adoptada por el IASB, todos los párrafos tienen igual valor normativo. La NIC 17 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y de los Fundamentos de las Conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera*. La NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* proporciona una base para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías explícitas.

NIC 17

Introducción

- IN1 La Norma Internacional de Contabilidad 17 *Arrendamientos* (NIC 17) sustituye a la NIC 17 *Arrendamientos* (revisada en 1997), y debe ser aplicada en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada.

Razones para la revisión de la NIC 17

- IN2 El Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad ha desarrollado esta NIC 17 revisada como parte de su proyecto de Mejoras a las Normas Internacionales de Contabilidad. El proyecto se emprendió con motivo de las preguntas y críticas recibidas, relativas a las Normas, que procedían de supervisores de valores, profesionales de la contabilidad y otros interesados. Los objetivos del proyecto consistieron en reducir o eliminar alternativas, redundancias y conflictos entre las Normas, así como resolver ciertos problemas de convergencia y realizar otras mejoras.
- IN3 En el caso concreto de la NIC 17, el principal objetivo del Consejo fue llevar a cabo una revisión limitada a fin de aclarar la clasificación de los arrendamientos conjuntos de terrenos y edificios, así como eliminar alternativas de contabilización para los costos directos iniciales del arrendamiento en los estados financieros de los arrendadores.
- IN4 Como la agenda del Consejo incluye un proyecto sobre arrendamientos, el Consejo no reconsideró el enfoque fundamental de la contabilización de arrendamientos contenido en la NIC 17. Por la misma razón, el Consejo decidió no incorporar a la NIC 17 revisada las Interpretaciones SIC que se relacionan con ella.

Principales cambios

Alcance

- IN5 Aunque la NIC 40 *Propiedades de Inversión* prescribe los modelos de medición que serán de aplicación a las propiedades de inversión poseídas por la entidad, también precisa que la metodología contable establecida en esta Norma para los arrendamientos financieros se empleará en las propiedades de inversión mantenidas en régimen de arrendamiento.

Definiciones

Costos directos iniciales

- IN6 Los costos directos iniciales son los costos incrementales directamente atribuibles a la negociación y contratación de un arrendamiento. La definición de tasa de interés implícita en el arrendamiento ha sido modificada, a fin de aclarar que es la tasa de descuento que proporciona un valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento y cualquier valor residual no garantizado, que iguale al valor razonable del activo arrendado más los costos directos iniciales del arrendador.

Inicio del arrendamiento/comienzo del plazo de arrendamiento

- IN7 Esta Norma distingue entre el inicio del arrendamiento (momento en el que se clasifica el arrendamiento) y el comienzo del plazo de arrendamiento (que será cuando tenga lugar su reconocimiento).

Ingresos financieros no devengados/Inversión neta en el arrendamiento

- IN8 Las definiciones de estos conceptos han sido simplificadas y articuladas de una forma más explícita, a fin de complementar los cambios asociados a los costos directos iniciales, a los que se refieren los párrafos IN10 a IN12 y el cambio en la definición de tasa de interés implícita en el arrendamiento, al que se refiere el párrafo IN6.

Clasificación de los arrendamientos

- IN9 Al clasificar un arrendamiento de terrenos y construcciones en conjunto, la entidad normalmente considerará que uno y otros son componentes independientes. Los pagos mínimos por el arrendamiento se repartirán entre los componentes de terrenos y construcciones, proporcionalmente a los valores razonables relativos de los derechos de arrendamiento en los componentes de terrenos y construcciones objeto del arrendamiento. El componente de terrenos será, por lo general, clasificado como un arrendamiento operativo, a menos que la propiedad del mismo se transfiera al arrendatario al término del plazo del arrendamiento. El componente de construcciones se clasificará como un arrendamiento financiero u operativo, según resulte de la aplicación de los criterios de clasificación contenidos en esta Norma.

Costos directos iniciales

- IN10 El arrendador incluirá, en la medición inicial de los derechos de cobro derivados del arrendamiento financiero, los costos directos iniciales incurridos en la negociación del arrendamiento. Este tratamiento no será aplicable a los arrendadores que sean también productores o distribuidores. El arrendador que sea también productor o distribuidor reconocerá este tipo de costos como un gasto cuando reconozca el resultado de la venta.
- IN11 Los costos directos iniciales incurridos por el arrendador al negociar un arrendamiento operativo se añadirán al importe en libros del activo arrendado, y se reconocerán como gastos a lo largo del plazo del arrendamiento, sobre la misma base que los ingresos por arrendamiento.
- IN12 La Norma no permite que los costos directos iniciales de los arrendadores sean cargados como gastos cuando se incurra en ellos.

Disposiciones transitorias

- IN13 Tal como se especifica en el párrafo 68 de la Norma, se requiere que la entidad que previamente haya aplicado la NIC 17 (revisada en 1997) aplique de forma retroactiva, para todos los arrendamientos, las modificaciones introducidas por esta Norma, o bien, si la NIC 17 (revisada en 1997) no se aplicó de forma retroactiva, para todos los arrendamientos celebrados desde que se aplicara por primera vez esa Norma revisada.

NIC 17

Norma Internacional de Contabilidad 17 **Arrendamientos**

Objetivo

- 1 El objetivo de esta Norma es el de prescribir, para arrendatarios y arrendadores, las políticas contables adecuadas para contabilizar y revelar la información relativa a los arrendamientos.

Alcance

- 2 **Esta Norma será aplicable en la contabilización de todos los tipos de arrendamientos que sean distintos de los:**

- (a) **acuerdos de arrendamiento para la exploración o uso de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares; y**
- (b) **acuerdos de licencias para temas tales como películas, grabaciones en vídeo, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos de autor.**

Sin embargo, esta Norma no será aplicable como base para la medición de:

- (a) **propiedades mantenidas por arrendatarios, en el caso de que se contabilicen como propiedades de inversión (véase la NIC 40 *Propiedades de Inversión*);**
- (b) **propiedades de inversión suministradas por arrendadores en régimen de arrendamiento operativo (véase la NIC 40);**
- (c) **activos biológicos dentro del alcance de la NIC 41 *Agricultura* mantenidos por arrendatarios según un contrato de arrendamiento financiero; o**
- (d) **activos biológicos dentro del alcance de la NIC 41 proporcionados por arrendadores con base en un contrato de arrendamiento operativo.**

- 3 Esta Norma será de aplicación a los acuerdos mediante los cuales se transfiere el derecho de uso de activos, incluso en el caso de que el arrendador quedara obligado a suministrar servicios de cierta importancia en relación con la operación o el mantenimiento de los citados bienes. Por otra parte, esta Norma no será de aplicación a los acuerdos que tienen la naturaleza de contratos de servicios, donde una parte no transfiera a la otra el derecho a usar algún tipo de activo.

Definiciones

- 4 **Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:**

Un **arrendamiento** es un acuerdo por el que el arrendador cede al arrendatario, a cambio de percibir una suma única de dinero, o una serie de pagos o cuotas, el derecho a utilizar un activo durante un periodo de tiempo determinado.

Un **arrendamiento financiero** es un tipo de arrendamiento en el que se transfieren sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad del activo. La propiedad del mismo, en su caso, puede o no ser transferida.

Un **arrendamiento operativo** es cualquier acuerdo de arrendamiento distinto al arrendamiento financiero.

Un **arrendamiento no cancelable** es un arrendamiento que sólo es revocable:

- (a) si ocurriese alguna contingencia remota;
- (b) con el permiso del arrendador;
- (c) si el arrendatario realizase un nuevo arrendamiento, para el mismo activo u otro equivalente, con el mismo arrendador; o
- (d) si el arrendatario pagase una cantidad adicional tal que, al inicio del arrendamiento, la continuación de éste quede asegurada con razonable certeza.

El **inicio del arrendamiento** es la fecha más temprana entre la del acuerdo del arrendamiento y la fecha en que se comprometen las partes en relación con las principales estipulaciones del mismo. En esta fecha:

- (a) se clasificará el arrendamiento como operativo o como financiero; y
- (b) en el caso de tratarse de un arrendamiento financiero, se determinarán los importes que se reconocerán al comienzo del plazo de arrendamiento.

El **comienzo del plazo de arrendamiento** es la fecha a partir de la cual el arrendatario tiene el derecho de utilizar el activo arrendado. Es la fecha del reconocimiento inicial del arrendamiento (es decir, del reconocimiento de activos, pasivos, ingresos o gastos derivados del arrendamiento, según proceda).

El **plazo del arrendamiento** es el periodo no revocable por el cual el arrendatario ha contratado el arrendamiento del activo, junto con cualquier periodo adicional en el que éste tenga derecho a continuar con el arrendamiento, con o sin pago adicional, siempre que al inicio del arrendamiento se tenga la certeza razonable de que el arrendatario ejercerá tal opción.

Pagos mínimos por el arrendamiento son los pagos que se requieren o pueden requerirse al arrendatario durante el plazo del arrendamiento, excluyendo tanto las cuotas de carácter contingente como los costos de los servicios y los impuestos que ha de pagar el arrendador y le hayan de ser reembolsados. También se incluye:

NIC 17

- (a) en el caso del arrendatario, cualquier importe garantizado por él mismo o por un tercero vinculado con él; o
- (b) en el caso del arrendador, cualquier valor residual que se le garantice, ya sea por:
 - (i) parte del arrendatario;
 - (ii) una parte vinculada con éste; o
 - (iii) una parte no vinculada con el arrendatario que sea capaz financieramente 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 el valor razonable del mismo 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 en el plazo del arrendamiento hasta la fecha esperada de ejercicio de la citada opción de compra, como el pago necesario para ejercitar esta opción de compra.

Valor razonable es el importe por el cual puede ser intercambiado un activo, o cancelado un pasivo, entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, que realizan una transacción libre.

Vida económica es:

- (a) el periodo durante el cual se espera que un activo sea utilizable económicamente, por parte de uno o más usuarios; o
- (b) la cantidad de unidades de producción o similares que se espera obtener del activo por parte de uno o más usuarios.

Vida útil es el periodo de tiempo estimado que se extiende desde el inicio del plazo de arrendamiento, pero sin estar limitado por el plazo de arrendamiento, a lo largo del cual la entidad espera consumir los beneficios económicos incorporados al activo arrendado.

Valor residual garantizado es:

- (a) para el arrendatario, la parte del valor residual que ha sido garantizada por él mismo o por una parte vinculada con él (el importe de la garantía es la cuantía máxima que podrían, en cualquier caso, tener que pagar); y
- (b) para el arrendador, la parte del valor residual que ha sido garantizada por el arrendatario o por una parte no vinculada con el arrendador, y que sea financieramente capaz de atender las obligaciones derivadas de la garantía prestada.

Valor residual no garantizado es la parte del valor residual del activo arrendado cuya realización por parte del arrendador no está asegurada, o bien queda garantizada exclusivamente por una parte vinculada con el arrendador.

Costos directos iniciales son los costos incrementales directamente atribuibles a la negociación y contratación de un arrendamiento, salvo cuando tales costos han sido incurridos por un arrendador que es a la vez fabricante o distribuidor.

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.

Inversión neta en el arrendamiento es la inversión bruta del arrendamiento descontada a la tasa de interés implícita en el arrendamiento.

Ingresos financieros no devengados son la diferencia entre:

- (a) la inversión bruta en el arrendamiento, y
- (b) la inversión neta en el arrendamiento.

Tasa de interés implícita en el arrendamiento es 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, y la suma de (i) el valor razonable del activo arrendado y (ii) cualquier costo directo inicial del arrendador.

Tasa de interés incremental del endeudamiento del arrendatario es 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.

Cuotas contingentes del arrendamiento son la parte de los pagos por arrendamiento cuyo importe no es fijo, sino que se basa en el importe futuro de un factor que varía por razones distintas del mero paso del tiempo (por ejemplo, un tanto por ciento de las ventas futuras, grado de utilización futura, índices de precios futuros, tasas de interés de mercado futuras, etc.).

- 5 Un acuerdo o un compromiso de arrendamiento puede, durante el periodo que media entre el inicio del arrendamiento y el comienzo del plazo de arrendamiento, incluir una cláusula para ajustar los pagos por arrendamiento a consecuencia de cambios en el costo de construcción o adquisición de la propiedad arrendada, o bien a consecuencia de cambios en otras medidas del costo o valor, tales como niveles generales de precios, o en los costos del arrendador por la financiación del arrendamiento. Si fuera así, para los propósitos de esta Norma, el efecto de tales cambios se considerará que han tenido lugar al inicio del arrendamiento.
- 6 La definición de arrendamiento comprende contratos para el alquiler de activos, que contengan una cláusula en la que se otorgue al que alquila la opción de

NIC 17

adquirir la propiedad del activo tras el cumplimiento de las condiciones acordadas. Tales contratos se conocen como contratos de arrendamiento-compra.

- 6A La NIC 17 utiliza el término “valor razonable” de una forma que difiere en algunos aspectos de la definición de valor razonable de la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*. Por ello, al aplicar la NIC 17, la entidad medirá el valor razonable de acuerdo con esta NIC 17 y no de acuerdo con la NIIF 13.

Clasificación de los arrendamientos

- 7 La clasificación de los arrendamientos adoptada en esta Norma se basa en el grado en que los riesgos y ventajas derivados de la propiedad del activo afectan al arrendador o al arrendatario. Entre tales riesgos se incluyen la posibilidad de pérdidas por capacidad ociosa u obsolescencia tecnológica, así como las variaciones en el desempeño debidas a cambios en las condiciones económicas. Las ventajas pueden estar representadas por la expectativa de una operación rentable a lo largo de la vida económica del activo, así como por una ganancia por revalorización o por una realización del valor residual.
- 8 **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.**
- 9 Puesto que la transacción entre un arrendador y un arrendatario se basa en un acuerdo de arrendamiento entre las partes, será necesario que para ambos se utilicen definiciones coherentes. La aplicación de estas definiciones a las diferentes circunstancias de las dos partes que intervienen en la operación puede tener como consecuencia que el mismo arrendamiento se clasifique de distinta forma por arrendador y arrendatario. Éste podría ser el caso, por ejemplo, si el arrendador se beneficiara de una garantía referida al valor residual, aportada por una parte no vinculada con el arrendatario.
- 10 Si un arrendamiento es un arrendamiento financiero u operativo depende de la esencia de la transacción y no de la forma del contrato¹. 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 al finalizar el plazo del arrendamiento;
 - (b) el arrendatario tiene la opción de comprar el activo a un precio que se espera sea suficientemente inferior al valor razonable en el momento en que la opción sea ejercitable, de modo que, al inicio del arrendamiento, se prevea con razonable certeza que tal opción será ejercida;
 - (c) el plazo del arrendamiento cubre la mayor parte de la vida económica del activo incluso si la propiedad no se transfiere al final de la operación;

¹ Véase también la SIC-27 *Evaluación de la Esencia de las Transacciones que Adoptan la Forma Legal de un Arrendamiento*.

NIC 17

- (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 solo el arrendatario puede usarlos sin realizar en ellos modificaciones importantes.
- 11 Otros indicadores de situaciones que podrían llevar, por sí solas o en combinación con otras, a la clasificación de un arrendamiento como financiero, son las siguientes:
- (a) si el arrendatario puede cancelar el contrato de arrendamiento, y las pérdidas sufridas por el arrendador a causa de tal cancelación fueran asumidas por el arrendatario;
 - (b) las pérdidas o ganancias derivadas de las fluctuaciones en el valor razonable del importe residual recaen sobre el arrendatario (por ejemplo en la forma de un descuento por importe similar al valor en venta del activo al final del arrendamiento); y
 - (c) el arrendatario tiene la posibilidad de prorrogar el arrendamiento durante un segundo periodo, con unos pagos por arrendamiento que son sustancialmente inferiores a los habituales del mercado.
- 12 Los ejemplos e indicadores contenidos en los párrafos 10 y 11 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 arrendamiento operativo. Por ejemplo, este podría ser el caso en el que se transfiera la propiedad del activo, al término del arrendamiento, por un pago variable que sea igual a su valor razonable en ese momento, o si existen pagos contingentes como consecuencia de los cuales el arrendatario no tiene sustancialmente todos esos riesgos y ventajas.
- 13 La clasificación del arrendamiento se hará al inicio del mismo. Si en algún otro momento el arrendador y el arrendatario acordaran cambiar las estipulaciones del contrato, salvo si el cambio fuera para renovarlo, de forma que esta modificación habría dado lugar a una clasificación diferente del arrendamiento, según los criterios establecidos en los párrafos 7 a 12, en el caso de que las condiciones se hubieran producido al inicio de la operación, el contrato revisado se considerará un nuevo arrendamiento para todo el plazo restante del arrendamiento. No obstante, los cambios en las estimaciones (por ejemplo, las que suponen modificaciones en la vida económica o en el valor residual del activo arrendado) o los cambios en circunstancias (por ejemplo, el incumplimiento por parte del arrendatario), no darán lugar a una nueva clasificación del arrendamiento a efectos contables.
- 14 y 15 [Eliminados]
- 15A Cuando un arrendamiento incluya componentes de terrenos y de edificios conjuntamente, la entidad evaluará la clasificación de cada componente por separado como un arrendamiento financiero u operativo de acuerdo con los párrafos 7 a 13. Al determinar si el componente de terreno es un arrendamiento

NIC 17

financiero u operativo, una consideración importante es que los terrenos normalmente tienen una vida económica indefinida.

- 16 Cuando sea necesario para clasificar y contabilizar un arrendamiento de terrenos y construcciones, los pagos mínimos por el arrendamiento (incluyendo todo pago por adelantado) se distribuirán entre los componentes de terrenos y construcciones en proporción a los valores razonables relativos que representan los derechos de arrendamiento en los citados componentes de terrenos y construcciones al inicio del arrendamiento. Si los pagos por el arrendamiento no pueden repartirse de forma fiable entre estos dos componentes, todo el arrendamiento se clasificará como arrendamiento financiero, a menos que esté claro que ambos componentes son arrendamientos operativos, en cuyo caso todo el arrendamiento se clasificará como operativo.
- 17 En un arrendamiento conjunto de terrenos y construcciones en el que resulte insignificante el importe que, de acuerdo con el párrafo 20, se reconocería inicialmente para el componente de terrenos, los citados terrenos y las construcciones pueden tratarse como una unidad individual a los efectos de la clasificación del arrendamiento y clasificarse como un arrendamiento financiero u operativo de acuerdo con los párrafos 7 a 13. En tal caso, se considerará la vida económica de los edificios como la que corresponda a la totalidad del activo arrendado.
- 18 La medición por separado de los componentes de terrenos y construcciones no será necesaria cuando los derechos del arrendatario, tanto en terrenos como en construcciones, sean clasificados como una propiedad de inversión de acuerdo con la NIC 40, y se adopte el modelo del valor razonable. Se requerirán cálculos detallados para hacer esta evaluación sólo si la clasificación de uno o ambos componentes podría resultar, en el caso de no realizarse tales cálculos, incierta.
- 19 Según la NIC 40, es posible que el arrendatario clasifique los derechos sobre un inmueble mantenido en régimen de arrendamiento operativo como propiedad de inversión. Si esto sucediese, tales derechos sobre el inmueble se contabilizarán como si fueran un arrendamiento financiero y, además, se utilizará el modelo del valor razonable para el activo así reconocido. El arrendatario continuará la contabilización del arrendamiento como un arrendamiento financiero, incluso si un evento posterior cambiara la naturaleza de los derechos del arrendatario sobre el inmueble, de forma que no se pudiese seguir clasificando como propiedad de inversión. Este será el caso si, por ejemplo, el arrendatario:
- (a) ocupa el inmueble, que por tanto se clasificará como una propiedad ocupada por el dueño, por un costo atribuido igual a su valor razonable en la fecha en la que se produce el cambio de uso; o
 - (b) realiza una transacción de subarriendo, en la que transfieran, a un tercero no vinculado, substancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la titularidad del derecho de arrendamiento. Dicho subarriendo se contabilizará, por parte del arrendatario, como un arrendamiento financiero al tercero, aunque éste pudiera registrarlo como un arrendamiento operativo.

Contabilización de los arrendamientos en los estados financieros de los arrendatarios

Arrendamientos financieros

Reconocimiento inicial

- 20 **Al comienzo del plazo del arrendamiento financiero, éste se reconocerá, en el estado de situación financiera del arrendatario, como un activo y un pasivo por el mismo importe, igual al valor razonable del bien arrendado, o bien al valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, si éste fuera menor, determinados al inicio del arrendamiento. Al calcular el valor presente de los pagos mínimos por el arrendamiento, se tomará como factor de descuento la tasa de interés implícita en el arrendamiento, siempre que sea practicable determinarla; de lo contrario se usará la tasa de interés incremental de los préstamos del arrendatario. Cualquier costo directo inicial del arrendatario se añadirá al importe reconocido como activo.**
- 21 Las transacciones y demás eventos se contabilizarán y presentarán de acuerdo con su fondo económico y realidad financiera, y no solamente en consideración a su forma legal. Mientras la forma legal de un acuerdo de arrendamiento puede significar que el arrendatario no adquiera la titularidad jurídica sobre el bien arrendado, en el caso de un arrendamiento financiero su fondo económico y realidad financiera implican que el arrendatario adquiere los beneficios económicos derivados del uso del activo arrendado durante la mayor parte de su vida económica, contrayendo al hacerlo, como contraprestación por tal derecho, una obligación de pago aproximadamente igual, al inicio del arrendamiento, al valor razonable del activo más las cargas financieras correspondientes.
- 22 Si esta operación de arrendamiento no quedara reflejada en el estado de situación financiera del arrendatario, los recursos económicos y el nivel de obligaciones de una entidad estarían infravalorados, distorsionando los ratios financieras. Será apropiado, por tanto, que el arrendamiento financiero se reconozca, en el estado de situación financiera del arrendatario, como un activo y como una obligación de pagar cuotas de arrendamiento en el futuro. Al comienzo del plazo del arrendamiento, el activo y la obligación de pagar cuotas futuras se reconocerán en el estado de situación financiera por los mismos importes, excepto si existen costos directos iniciales para el arrendatario, que se añadirán al importe reconocido como activo.
- 23 No resultará adecuado presentar las obligaciones relativas a los bienes arrendados, en los estados financieros, como deducciones del valor de los activos correspondientes. En caso de que la entidad realice, en el estado de situación financiera, distinción entre pasivos corrientes y no corrientes, observará esta misma distinción para las deudas derivadas de los arrendamientos.
- 24 Es frecuente incurrir en ciertos costos directos iniciales al emprender actividades específicas de arrendamiento, tales como los que surgen al negociar y asegurar los acuerdos y contratos correspondientes. Los costos que sean directamente

NIC 17

atribuibles a las actividades llevadas a cabo por parte del arrendatario en un arrendamiento financiero se incluirán como parte del valor del activo reconocido en la transacción.

Medición posterior

- 25 **Cada uno de los pagos mínimos por el arrendamiento se dividirá en dos partes que representan, respectivamente, las cargas financieras y la reducción de la deuda viva. La carga financiera total se distribuirá entre los periodos que constituyen el plazo del arrendamiento, de manera que se obtenga una tasa de interés constante en cada periodo, sobre el saldo de la deuda pendiente de amortizar. Los pagos contingentes se cargarán como gastos en los periodos en los que sean incurridos.**
- 26 En la práctica, y con la finalidad de simplificar los cálculos, el arrendatario podrá utilizar algún tipo de aproximación para distribuir las cargas financieras entre los periodos que constituyen el plazo del arrendamiento.
- 27 **El arrendamiento financiero dará lugar tanto a un cargo por depreciación en los activos depreciables como a un gasto financiero en cada periodo. La política de depreciación para activos depreciables arrendados será coherente con la seguida para el resto de activos depreciables que se posean, y la depreciación contabilizada se calculará sobre las bases establecidas en la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* y en la NIC 38 *Activos Intangibles*. Si no existiese certeza razonable de que el arrendatario obtendrá la propiedad al término del plazo del arrendamiento, el activo se depreciará totalmente a lo largo de su vida útil o en el plazo del arrendamiento, según cuál sea menor.**
- 28 El importe depreciable del activo arrendado se distribuirá entre cada uno de los periodos de uso esperado, de acuerdo con una base sistemática, coherente con la política de depreciación que el arrendatario haya adoptado con respecto a los demás activos depreciables que posea. En caso de que exista certeza razonable de que el arrendatario obtendrá la propiedad al finalizar el plazo del arrendamiento, el periodo de utilización esperado será la vida útil del activo; en otro caso, el activo se depreciará a lo largo de su vida útil o en el plazo del arrendamiento, según cual sea menor.
- 29 El arrendamiento financiero dará lugar a un cargo por depreciación y a otro de tipo financiero en cada periodo, pero la suma de esos importes no será igual a la cuota a pagar en el periodo y, por tanto, no será adecuado considerar como gasto simplemente la cuota a pagar en el mismo. De acuerdo con lo anterior, es improbable que el activo y el pasivo correspondientes al arrendamiento sigan siendo de igual importe una vez iniciado el arrendamiento.
- 30 Para determinar si el activo arrendado ha visto deteriorado su valor, la entidad aplicará la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*.

Información a revelar

31 Además de cumplir los requisitos informativos fijados en la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*, los arrendatarios revelarán en sus estados financieros la siguiente información, referida a los arrendamientos financieros:

- (a) Para cada clase de activos, el importe neto en libros al final del periodo sobre el que se informa.
- (b) Una conciliación entre el importe total de los pagos del arrendamiento mínimos futuros al final del periodo sobre el que se informa, y su valor presente. Además, una entidad revelará el total de pagos del arrendamiento mínimos futuros al final del periodo sobre el que se informa, y de su valor presente, para cada uno de los siguientes periodos:
 - (i) hasta un año;
 - (ii) entre uno y cinco años;
 - (iii) más de cinco años.
- (c) Cuotas contingentes reconocidas como gasto en el periodo.
- (d) El importe total de los pagos futuros mínimos por subarriendo que se espera recibir, al final del periodo sobre el que se informa, por los subarriendos operativos no cancelables.
- (e) Una descripción general de los acuerdos significativos de arrendamiento donde se incluirán, sin limitarse a ellos, los siguientes datos:
 - (i) las bases para la determinación de cualquier cuota de carácter contingente que se haya pactado;
 - (ii) la existencia y, en su caso, los plazos de renovación o las opciones de compra y las cláusulas de actualización o escalonamiento; y
 - (iii) las restricciones impuestas a la entidad en virtud de los contratos de arrendamiento, tales como las que se refieran a la distribución de dividendos, al endeudamiento adicional o a nuevos contratos de arrendamiento.

32 Además de lo anterior, serán aplicables a los arrendatarios las exigencias de información fijadas por la NIC 16, NIC 36, NIC 38, NIC 40 y NIC 41, para los activos arrendados en régimen de arrendamiento financiero.

Arrendamientos operativos

33 Los pagos por arrendamientos de arrendamientos operativos se reconocerán como gasto de forma lineal, durante el transcurso del plazo del arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base

NIC 17

sistemática de reparto por reflejar más adecuadamente el patrón temporal de los beneficios del arrendamiento para el usuario.²

- 34 Para los arrendamientos operativos, los pagos correspondientes a las cuotas de arrendamiento (excluyendo los costos por otros servicios tales como seguros o mantenimiento) se reconocerán como gastos de forma lineal, a menos que resulte más apropiado el uso de otra base de carácter sistemático que recoja, de forma más representativa, el patrón de generación de beneficios para el usuario, independientemente de la forma concreta en que se realicen los pagos de las cuotas.

Información a revelar

- 35 **Además de los requerimientos informativos fijados en la NIIF 7, los arrendatarios revelarán, en sus estados financieros, la siguiente información referida a 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;**
 - (iii) **más de cinco años.**
- (b) **El importe total de los pagos futuros mínimos por subarriendo que se espera recibir, al final del periodo sobre el que se informa, por los subarriendos operativos no cancelables.**
- (c) **Cuotas de arrendamientos y subarriendos operativos reconocidas como gastos del periodo, revelando por separado los importes de los pagos mínimos por arrendamiento, las cuotas contingentes y las cuotas de subarriendo.**
- (d) **Una descripción general de los acuerdos significativos de arrendamiento concluidos por el arrendatario, donde se incluirán, sin limitarse a ellos, los siguientes datos:**
 - (i) **las bases para la determinación de cualquier cuota de carácter contingente que se haya pactado;**
 - (ii) **la existencia y, en su caso, los plazos de renovación o las opciones de compra y las cláusulas de actualización o escalonamiento; y**
 - (iii) **las restricciones impuestas a la entidad en virtud de los contratos de arrendamiento financiero, tales como las que se refieran a la distribución de dividendos, al endeudamiento adicional o a nuevos contratos de arrendamiento.**

2 Véase también la SIC-15 *Arrendamientos Operativos–Incentivos*.

Contabilización de los arrendamientos en los estados financieros de los arrendadores

Arrendamientos financieros

Reconocimiento inicial

36 Los arrendadores reconocerán en su estado de situación financiera los activos que mantengan en arrendamientos financieros, y los presentarán como una partida por cobrar, por un importe igual al de la inversión neta en el arrendamiento.

37 En una operación de arrendamiento financiero, sustancialmente todos los riesgos y ventajas inherentes a la propiedad son transferidos por el arrendador y, por ello, las sucesivas cuotas a cobrar por el mismo se consideran como reembolsos del principal y remuneración financiera del arrendador por su inversión y servicios.

38 Es frecuente que el arrendador incurra en ciertos costos directos iniciales, entre los que se incluyen comisiones, honorarios jurídicos y costos internos que son incrementales y directamente atribuibles a la negociación y contratación del arrendamiento. De ellos se excluyen los costos de estructura indirectos, tales como los incurridos por un equipo de ventas y comercialización. En el caso de arrendamientos financieros distintos de aquéllos en los que está implicado un productor o distribuidor que también es arrendador, los costos directos iniciales se incluirán en la medición inicial de los derechos de cobro por el arrendamiento financiero, y disminuirán el importe de los ingresos reconocidos a lo largo del plazo de arrendamiento. La tasa de interés implícita del arrendamiento se define de forma que los costos directos iniciales se incluyen automáticamente en los derechos de cobro del arrendamiento financiero; esto es, no hay necesidad de añadirlos de forma independiente. Los costos incurridos por productores o distribuidores, que también son arrendadores, en relación con la negociación y contratación de un arrendamiento, se excluyen de la definición de costos directos iniciales. En consecuencia, éstos se excluirán de la inversión neta del arrendamiento y se reconocerán como gastos cuando se reconozca el beneficio de la venta, lo que para un arrendamiento financiero tiene lugar normalmente al comienzo del plazo de arrendamiento.

Medición posterior

39 El reconocimiento de los ingresos financieros se basará en una pauta que refleje, en cada uno de los periodos, una tasa de rendimiento constante sobre la inversión financiera neta que el arrendador ha realizado en el arrendamiento financiero.

40 Un arrendador aspira a distribuir el ingreso financiero sobre una base sistemática y racional, a lo largo del plazo del arrendamiento. Esta distribución se basará en una pauta que refleje un rendimiento constante en cada periodo sobre la inversión neta relacionada con el arrendamiento financiero. Los pagos del arrendamiento relativos a cada periodo, una vez excluidos los costos por servicios, se destinarán a cubrir la inversión bruta en el arrendamiento, reduciendo tanto el principal como los ingresos financieros no devengados.

NIC 17

- 41 Las estimaciones de los valores residuales no garantizados utilizados al computar la inversión bruta del arrendador en el arrendamiento serán objeto de revisiones regulares. Si se hubiera producido una reducción permanente en la estimación del valor residual no garantizado, se procedería a revisar la distribución del ingreso financiero no devengado a lo largo del plazo del arrendamiento, y cualquier reducción respecto a las cantidades de ingresos ya devengados se reconocerá inmediatamente.
- 41A Un activo sometido a un arrendamiento financiero, que haya sido clasificado como mantenido para la venta (o incluido en un grupo de activos para su disposición clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5 *Activos No corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas*, se contabilizará según lo establecido en esa NIIF.
- 42 **Los arrendadores que son también fabricantes o distribuidores reconocerán los resultados derivados de la venta en el periodo, de acuerdo con las políticas contables utilizadas por la entidad para el resto de las operaciones de venta directa. Si se han aplicado tasas de interés artificialmente bajas, el resultado por la venta se reducirá 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 de la venta.**
- 43 Los fabricantes o distribuidores ofrecen a menudo a sus clientes la posibilidad de comprar o alquilar un activo. El arrendamiento financiero de un activo, cuando el arrendador es también fabricante o distribuidor, dará lugar a dos tipos de resultados:
- (a) la pérdida o ganancia equivalente al resultado de la venta directa del activo arrendado, a precios normales de venta, teniendo en cuenta todo tipo de descuentos comerciales y rebajas que sean aplicables; y
 - (b) la ganancia financiera que se obtenga en el transcurso del periodo del arrendamiento.
- 44 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 la venta reconocido al comienzo del plazo del arrendamiento es el costo de la propiedad arrendada, o la cantidad por la que estuviese contabilizada si fuera diferente, 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.
- 45 Los fabricantes o distribuidores que son también arrendadores aplican a veces tasas de interés artificialmente bajas a fin de atraer a los clientes. El uso de dichas tasas podría significar el reconocimiento, en el momento de la venta, de una porción excesiva del resultado total de la transacción. En el caso de que se

empleen tasas de interés artificialmente bajas, el resultado de la venta quedará reducido al que se hubiera obtenido de aplicar una tasa de interés de mercado.

- 46 Los costos directos iniciales en los que incurran los arrendadores que son fabricantes o distribuidores en relación con la negociación y contratación de un arrendamiento financiero, se reconocerán como gastos al comienzo del plazo del arrendamiento, puesto que están relacionados principalmente con la obtención de las ganancias del fabricante o distribuidor en la venta.

Información a revelar

- 47 **Además de cumplir los requisitos informativos fijados en la NIIF 7, los arrendadores revelarán en sus estados financieros la siguiente información, referida a 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 a recibir en esa misma fecha. Además, la entidad revelará, al final del periodo sobre el que se informa, la inversión bruta en el arrendamiento y el valor presente de los pagos mínimos a recibir en esa misma fecha, para cada uno de los siguientes periodos:**
 - (i) **hasta un año;**
 - (ii) **entre uno y cinco años;**
 - (iii) **más de cinco años.**
- (b) **los ingresos financieros no acumulados (o no devengados);**
- (c) **el importe de los valores residuales no garantizados reconocidos a favor del arrendador;**
- (d) **las correcciones de valor acumuladas que cubran insolvencias relativas a los pagos mínimos por el arrendamiento pendientes de cobro;**
- (e) **las cuotas contingentes reconocidas en los ingresos del periodo;**
- (f) **una descripción general de los acuerdos de arrendamiento significativos concluidos por el arrendador.**

- 48 A menudo resulta útil informar, como indicador del crecimiento en la actividad arrendadora, sobre la inversión bruta en arrendamientos financieros conseguida en el periodo, deducidos los correspondientes ingresos financieros no acumulados (o no devengados), a la que se restarán los importes de los contratos de arrendamiento cancelados en ese mismo intervalo de tiempo.

Arrendamientos operativos

- 49 **Los arrendadores presentarán en su estado de situación financiera los activos dedicados a arrendamientos operativos de acuerdo con la naturaleza de tales bienes.**
- 50 **Ingresos por arrendamientos de arrendamientos operativos se reconocerán como ingreso de forma lineal, durante el transcurso del plazo del arrendamiento, salvo que resulte más representativa otra base**

NIC 17

sistemática de reparto por reflejar más adecuadamente el patrón temporal de los beneficios del arrendamiento para el usuario.³

- 51 Los costos incurridos en la obtención de ingresos por arrendamiento, incluyendo la depreciación del bien, se reconocerán como gastos. Los ingresos por arrendamiento (excluyendo lo que se reciba por servicios tales como seguro y conservación) se reconocerán de una forma lineal en el plazo del arrendamiento, incluso si los cobros no se perciben con arreglo a tal base, a menos que otra fórmula sistemática sea más representativa del patrón temporal con el que los beneficios derivados del uso del activo arrendado disminuyen.
- 52 **Los costos directos iniciales, incurridos por el arrendador en la negociación y contratación de un arrendamiento operativo, se añadirán al importe en libros del activo arrendado y se reconocerán como gasto a lo largo del plazo de arrendamiento, sobre la misma base que los ingresos del arrendamiento.**
- 53 **La depreciación de los activos depreciables arrendados se efectuará de forma coherente con las políticas normalmente seguidas por el arrendador para activos similares, y se calculará con arreglo a las bases establecidas en la NIC 16 y en la NIC 38.**
- 54 Para determinar si el activo arrendado ha visto deteriorado su valor, la entidad aplicará la NIC 36.
- 55 El arrendador, que sea a la vez fabricante o distribuidor de los bienes arrendados, no reconocerá ningún resultado por la venta cuando celebre un contrato de arrendamiento operativo, puesto que la operación no es en ningún modo equivalente a una venta.

Información a revelar

- 56 **Además de cumplir con los requerimientos informativos fijados en la NIIF 7, los arrendadores revelarán, en sus estados financieros, la siguiente información referida a los arrendamientos operativos:**
- (a) **el importe total de los pagos mínimos del arrendamiento futuros correspondiente a los arrendamientos operativos no cancelables, así como los importes que corresponden a los siguientes plazos:**
 - (i) **hasta un año;**
 - (ii) **entre uno y cinco años;**
 - (iii) **más de cinco años.**
 - (b) **el total de las cuotas de carácter contingente reconocidas como ingreso en el periodo;**
 - (c) **una descripción general de las condiciones de los arrendamientos acordados por el arrendador.**
- 57 Además, serán también de aplicación para los arrendadores de activos en régimen de arrendamiento operativo, los requisitos de información exigidos en la NIC 16, la NIC 36, la NIC 38, la NIC 40 y la NIC 41.

³ Véase también la SIC-15 *Arrendamientos Operativos–Incentivos*.

Transacciones de venta con arrendamiento posterior

- 58 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 las operaciones de venta con arrendamiento posterior dependerá del tipo de arrendamiento implicado en ellas.
- 59 **Si una venta con arrendamiento posterior resulta en un arrendamiento financiero, cualquier exceso del importe de la venta sobre el importe en libros del activo enajenado no se reconocerá inmediatamente como resultado en los estados financieros del vendedor arrendatario. Este exceso se diferirá y amortizará a lo largo del plazo del arrendamiento.**
- 60 Si el arrendamiento posterior es un arrendamiento financiero, la operación es un medio por el cual el arrendador suministra financiación al arrendatario con el activo como garantía. Por esta razón, no será apropiado considerar el exceso del importe de la venta sobre el importe en libros del activo como un resultado realizado. Este exceso se diferirá y amortizará a lo largo del plazo del arrendamiento.
- 61 **Si una venta con arrendamiento posterior resultase ser un arrendamiento operativo, y quedase claro que la operación se ha establecido a su valor razonable, cualquier resultado se reconocerá inmediatamente como tal. Si el precio de venta fuese inferior al valor razonable, todo resultado se reconocerá inmediatamente, excepto si la pérdida resultase compensada por cuotas futuras por debajo de los precios de mercado, en cuyo caso se diferirá y amortizará en proporción a las cuotas pagadas durante el periodo en el cual se espera utilizar el activo. Si el precio de venta fuese superior al valor razonable, dicho exceso se diferirá y amortizará en el periodo durante el cual se espere utilizar el activo.**
- 62 Si el arrendamiento posterior fuese un arrendamiento operativo, y tanto las cuotas como el precio se estableciesen utilizando valores razonables, se habrá producido efectivamente una operación normal de venta y se reconocerá inmediatamente cualquier resultado derivado de la misma.
- 63 **En los contratos de arrendamiento operativo, si el valor razonable del bien en el momento de la venta con arrendamiento posterior fuera inferior a su importe en libros, la pérdida derivada de la diferencia entre ambas cifras se reconocerá inmediatamente.**
- 64 Sin embargo, para los arrendamientos financieros, tal ajuste no será necesario, salvo que se haya producido un deterioro del valor, en cuyo caso el importe en libros se rebajará hasta que alcance el importe recuperable, de acuerdo con la NIC 36.
- 65 Las obligaciones sobre revelación de información, establecidas tanto para los arrendadores como para los arrendatarios, serán igualmente aplicables a las ventas con arrendamiento posterior. En el caso de la descripción general de los

NIC 17

acuerdos relevantes de los arrendamientos, será oportuno revelar las disposiciones no habituales que se hayan incluido en los acuerdos, o bien en los términos de las transacciones de venta con arrendamiento posterior.

- 66 Las operaciones de venta con arrendamiento posterior pueden cumplir las condiciones para tener que informar por separado de ellas según la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*.

Disposiciones transitorias

- 67 **Conforme a lo establecido en el párrafo 68, se aconseja la aplicación retroactiva de esta Norma, pero no se obliga a ello. Si no se aplicase la Norma de forma retroactiva, se considerará que el saldo de cualquier arrendamiento financiero preexistente ha sido determinado de forma apropiada por parte del arrendador, el cual procederá en adelante a contabilizarlo, de acuerdo con el contenido de la presente Norma.**
- 68 **La entidad que previamente haya aplicado la NIC 17 (revisada en 1997) aplicará las modificaciones contenidas por esta Norma de forma retroactiva para todos los arrendamientos, o bien, si la NIC 17 (revisada en 1997) no se aplicó retroactivamente, para todos los arrendamientos que hayan comenzado desde que se aplicó por primera vez la citada Norma.**
- 68A **Una entidad evaluará nuevamente la clasificación de los componentes de terrenos de aquellos arrendamientos que no hayan vencido en la fecha en que la entidad adopte las modificaciones a que hace referencia el párrafo 69A sobre la base de la información existente al comienzo de dichos arrendamientos. Reconocerá un arrendamiento recién clasificado como arrendamiento financiero de forma retroactiva, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en Estimaciones Contables y Errores*. Sin embargo, si una entidad no tiene la información necesaria para aplicar las modificaciones de forma retroactiva:**
- (a) **aplicará las modificaciones a esos arrendamientos sobre la base de los hechos y circunstancias existentes en la fecha en que adopte las modificaciones; y**
 - (b) **reconocerá el activo y pasivo relacionados con el arrendamiento de terrenos recién clasificado como un arrendamiento financiero, a sus valores razonables en esa fecha; las diferencias entre dichos valores razonables se reconocerán en las ganancias acumuladas.**

Fecha de vigencia

- 69 Una entidad aplicará esta Norma para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta Norma en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2005, revelará este hecho.
- 69A Como parte del documento *Mejoras a las NIIF* emitido en abril de 2009, se eliminaron los párrafos 14 y 15 y se añadieron los párrafos 15A y 68A. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir

NIC 17

del 1 de enero de 2010. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un período que comience con anterioridad, revelará este hecho.

Derogación de la NIC 17 (revisada en 1997)

70 Esta Norma deroga la NIC 17 *Arrendamientos* (revisada en 1997).

NIC 17

Apéndice

Modificaciones a otros pronunciamientos

Las modificaciones de este apéndice se aplicarán en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Si una entidad aplica esta Norma a periodos anteriores, estas modificaciones se aplicarán también a esos periodos.

* * * * *

Las modificaciones contenidas en este apéndice cuando se emitió la Norma en 2003 se han incorporado a las NIIF pertinentes publicadas en este volumen.

NIC 19

Beneficios a los Empleados

En abril de 2001 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (el Consejo) adoptó la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*, que había sido originalmente emitida por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad en febrero de 1998. La NIC 19 *Beneficios a los Empleados* sustituyó a la NIC 19 *Contabilización de los Beneficios por Retiro en los Estados Financieros de los Empleadores* (emitida en enero de 1983). La NIC 19 fue posteriormente modificada en 1993 y se red denominó como NIC 19 *Costos de Beneficios por Retiro*.

El Consejo modificó la contabilidad para planes multi-patronales y planes del grupo en diciembre de 2004. En junio de 2011 el Consejo revisó la NIC 19; esto incluía la eliminación de una opción que permitía a una entidad diferir el reconocimiento de cambios en el pasivo de beneficios definidos neto y la modificación de algunos requerimientos de información a revelar para planes de beneficios definidos y planes multi-patronales.

En noviembre de 2013, la NIC 19 fue modificada por *Planes de Beneficios Definidos: Aportaciones de los Empleados* (Modificaciones a la NIC 19). Las modificaciones simplificaron los requerimientos para aportaciones de los empleados o terceros a un plan de beneficios definidos, cuando dichas aportaciones se aplican a un plan sencillo de aportación obligatoria de los empleados que está vinculado al servicio.

Otras Normas han realizado modificaciones consiguientes menores a la NIC 19 incluyendo *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2012-2014* (emitida en septiembre de 2014) y *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2014-2016* (emitida en diciembre de 2016).

NIC 19

ÍNDICE

desde el párrafo

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 19 BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS

OBJETIVO	1
ALCANCE	2
DEFINICIONES	8
BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A CORTO PLAZO	9
Reconocimiento y medición	11
Información a revelar	25
BENEFICIOS POST-EMPLEO: DISTINCIÓN ENTRE PLANES DE APORTACIONES DEFINIDAS Y PLANES DE BENEFICIOS DEFINIDOS	26
Planes multi-patronales	32
Planes de beneficios definidos que comparten riesgos entre entidades bajo control común	40
Planes gubernamentales	43
Beneficios asegurados	46
BENEFICIOS POST-EMPLEO: PLANES DE APORTACIONES DEFINIDAS	50
Reconocimiento y medición	51
Información a revelar	53
BENEFICIOS POST-EMPLEO: PLANES DE BENEFICIOS DEFINIDOS	55
Reconocimiento y medición	56
Contabilización de las obligaciones implícitas	61
Estado de situación financiera	63
Reconocimiento y medición: valor presente de las obligaciones por beneficios definidos y costo de los servicios del periodo presente	66
Costo de los servicios pasados y ganancias y pérdidas en el momento de la liquidación	99
Reconocimiento y medición: activos del plan	113
Componentes del costo de los beneficios definidos	120
Presentación	131
Información a revelar	135
OTROS BENEFICIOS A LOS EMPLEADOS A LARGO PLAZO	153
Reconocimiento y medición	155
Información a revelar	158
BENEFICIOS POR TERMINACIÓN	159
Reconocimiento	165
Medición	169
Información a revelar	171

NIC 19

TRANSICIÓN Y FECHA DE VIGENCIA

172

APÉNDICES

A Guía de Aplicación

B Modificaciones a otras NIIF

CON RESPECTO A LOS DOCUMENTOS COMPLEMENTARIOS ENUMERADOS A CONTINUACIÓN, VÉASE LA PARTE B DE ESTA EDICIÓN

APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE *GANANCIAS Y PÉRDIDAS ACTUARIALES, PLANES DEL GRUPO E INFORMACIÓN A REVELAR*
(MODIFICACIÓN A LA NIC 19) EMITIDO EN DICIEMBRE DE 2004

APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE LA NIC 19 EMITIDA EN JUNIO DE 2011

APROBACIÓN POR EL CONSEJO DEL DOCUMENTO *PLANES DE BENEFICIOS DEFINIDOS: APORTACIONES DE LOS EMPLEADOS*
(MODIFICACIÓN A LA NIC 19) EMITIDO EN NOVIEMBRE DE 2013

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES

APÉNDICE

Modificaciones a los Fundamentos de las Conclusiones de otras NIIF

OPINIONES EN CONTRARIO

MODIFICACIONES A LAS GUÍAS ESTABLECIDAS EN OTRAS NIIF

TABLA DE CONCORDANCIAS

NIC 19

La Norma Internacional de Contabilidad 19 *Beneficios a los Empleados* (NIC 19) está contenida en los párrafos 1 a 177 y en los Apéndices A y B. Todos los párrafos tienen igual valor normativo, si bien la Norma conserva el formato IASC que tenía cuando fue adoptada por el IASB. La NIIF 19 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y de los Fundamentos de las Conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera*. La NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* proporciona una base para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías explícitas.

Norma Internacional de Contabilidad 19 ***Beneficios a los Empleados***

Objetivo

- 1 El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable y la información a revelar sobre los beneficios a los empleados. La Norma requiere que una entidad reconozca:
- (a) un pasivo cuando el empleado ha prestado servicios a cambio de beneficios a los empleados a pagar en el futuro; y
 - (b) un gasto cuando la entidad consume el beneficio económico procedente del servicio prestado por el empleado a cambio de los beneficios a los empleados.

Alcance

- 2 **Esta Norma se aplicará por los empleadores al contabilizar todos los beneficios a los empleados, excepto aquellos a los que sea de aplicación la NIIF 2 Pagos Basados en Acciones.**
- 3 Esta Norma no trata de la información que deben suministrar los planes de beneficios a los empleados (véase la NIC 26 *Contabilización e Información Financiera sobre Planes de Beneficios por Retiro*).
- 4 Los beneficios a los empleados a los que se aplica esta Norma comprenden los que proceden de:
- (a) planes u otro tipo de acuerdos formales celebrados entre una entidad y sus empleados, ya sea individualmente, con grupos particulares de empleados o con sus representantes;
 - (b) requerimientos legales o acuerdos tomados en determinados sectores industriales, mediante los cuales las entidades se ven obligadas a realizar aportaciones a planes nacionales, provinciales, sectoriales u otros de carácter multi-patronal; o
 - (c) prácticas no formalizadas que generan obligaciones implícitas. Estas prácticas no formalizadas dan lugar a obligaciones implícitas, cuando la entidad no tenga alternativa realista diferente de la de pagar los beneficios a los empleados. Un ejemplo de una obligación implícita es cuando un cambio en las prácticas no formalizadas de la entidad causaría un daño inaceptable en las relaciones con los empleados.
- 5 Los beneficios a los empleados comprenden:
- (a) Los beneficios a los empleados a corto plazo, tales como los siguientes, si se esperan liquidar totalmente antes de los doce meses posteriores al final del periodo anual sobre el que se informa en el que los empleados presten los servicios relacionados:
 - (i) sueldos, salarios y aportaciones a la seguridad social;

NIC 19

- (ii) derechos por permisos retribuidos y ausencia retribuida por enfermedad;
 - (iii) participación en ganancias e incentivos; y
 - (iv) beneficios no monetarios a los empleados actuales (tales como atenciones médicas, alojamiento, automóviles y entrega de bienes y servicios gratuitos o parcialmente subvencionados).
 - (b) Beneficios post-empleo, tales como los siguientes:
 - (i) beneficios por retiro (por ejemplo pensiones y pagos únicos por retiro); y
 - (ii) otros beneficios post-empleo, tales como los seguros de vida y los beneficios de atención médica posteriores al empleo.
 - (c) Otros beneficios a los empleados a largo plazo, tales como los siguientes:
 - (i) las ausencias retribuidas a largo plazo, tales como vacaciones tras largos periodos de servicio o años sabáticos;
 - (ii) los premios de antigüedad u otros beneficios por largo tiempo de servicio; y
 - (iii) los beneficios por invalidez permanente; y
 - (d) beneficios por terminación.
- 6 Los beneficios a los empleados comprenden los proporcionados a los empleados o a quienes dependen o son beneficiarios de ellos, y pueden ser liquidados mediante pagos (o el suministro de bienes o servicios) realizados directamente a los empleados, a sus cónyuges, hijos u otras personas dependientes de aquellos, o a terceros, tales como compañías de seguros.
- 7 Un empleado puede prestar servicios en la entidad a tiempo completo o a tiempo parcial, de forma permanente, ocasional o temporal. A efectos de esta Norma, empleados incluye también a los directores y a otro personal de la gerencia.

Definiciones

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

Definiciones de beneficios a los empleados

Beneficios a los empleados son todas las formas de contraprestación concedidas por una entidad a cambio de los servicios prestados por los empleados o por indemnizaciones por cese.

Beneficios a los empleados a corto plazo son beneficios a los empleados (diferentes de las indemnizaciones por cese) que se espera liquidar totalmente antes de los doce meses siguientes al final del periodo anual sobre el que se informa en el que los empleados hayan prestado los servicios relacionados.

Beneficios post-empleo son beneficios a los empleados (diferentes de las indemnizaciones por cese y beneficios a los empleados a corto plazo) que se pagan después de completar su periodo de empleo.

Otros beneficios a los empleados a largo plazo son todos los beneficios a los empleados diferentes de los beneficios a los empleados a corto plazo, beneficios posteriores al periodo de empleo e indemnizaciones por cese.

Beneficios por terminación son los beneficios a los empleados proporcionados por la terminación del periodo de empleo de un empleado como consecuencia de:

- (a) la decisión de la entidad de resolver el contrato del empleado antes de la fecha normal de retiro; o
- (b) la decisión del empleado de aceptar una oferta de beneficios a cambio de la terminación de un contrato de empleo.

Definiciones relacionadas con la clasificación de los planes

Planes de beneficios post-empleo son acuerdos, formales o informales, en los que una entidad se compromete a suministrar beneficios a uno o más empleados tras la terminación de su periodo de empleo.

Planes de aportaciones definidas son planes de beneficios post-empleo, en los cuales la entidad realiza aportaciones de carácter predeterminado a una entidad separada (un fondo) y no tiene obligación legal ni implícita de realizar aportaciones adicionales, en el caso de que el fondo no tenga suficientes activos para atender los beneficios a los empleados que se relacionen con los servicios que éstos han prestado en el periodo presente y en los anteriores.

Planes de beneficios definidos son planes de beneficios post-empleo diferentes de los planes de aportaciones definidas.

Planes multi-patronales son planes de aportaciones definidas (diferentes de los planes gubernamentales) o de los de beneficios definidos (diferentes de los planes gubernamentales), en los cuales:

- (a) en los cuales se juntan los activos aportados por distintas entidades que no están bajo control común; y
- (b) se utilizan dichos activos para proporcionar beneficios a los empleados de más de una entidad, teniendo en cuenta que tanto las aportaciones como los niveles de beneficios se determinan sin tener en cuenta la identidad de la entidad, ni de los empleados cubiertos por el plan.

Definiciones relacionadas con el pasivo (activo) por beneficios definidos neto

El pasivo (activo) por beneficios definidos neto es el déficit o superávit, ajustado por los efectos de limitar un activo por beneficios definidos neto a un techo del activo.

NIC 19

El déficit o superávit es:

- (a) el valor presente de la obligación por beneficios definidos, menos
- (b) el valor razonable de los activos del plan (si los hubiera).

El techo del activo es el valor presente de cualesquiera beneficios económicos disponibles en forma de reembolsos del plan o reducciones en las aportaciones futuras al mismo.

El valor presente de las obligaciones por beneficios definidos es el valor presente, sin deducir los activos del plan, de los pagos futuros esperados que son necesarios para liquidar las obligaciones derivadas de los servicios prestados por los empleados en el periodo presente y en los anteriores.

Activos del plan comprenden:

- (a) los activos mantenidos por un fondo de beneficios a largo plazo para los empleados; y
- (b) las pólizas de seguro aptas.

Activos mantenidos por un fondo de beneficios a largo plazo para los empleados son activos (distintos de los instrumentos financieros no transferibles emitidos por la entidad que informa) que:

- (a) son poseídos por una entidad (un fondo) que está separada legalmente de la entidad que informa, y existen solamente para pagar o financiar beneficios a los empleados; y
- (b) están disponibles para ser usados sólo con el fin de pagar o financiar beneficios de los empleados, no están disponibles para hacer frente a las deudas con los acreedores de la entidad que informa (ni siquiera en caso de quiebra) y no pueden retornar a esta entidad salvo cuando:
 - (i) los activos que quedan en el plan son suficientes para cumplir todas las obligaciones del plan o de la entidad que informa relacionadas con los beneficios de los empleados; o
 - (ii) los activos retornan a la entidad para reembolsar los beneficios a los empleados ya pagados por ella.

Una póliza de seguro apta es una póliza de seguro¹ emitida por un asegurador que no es una parte relacionada de la entidad que informa (según se la define en la NIC 24 *Informaciones a Revelar sobre Partes Relacionadas*), cuando las indemnizaciones provenientes de la póliza:

- (a) sólo pueden ser usadas para pagar o financiar beneficios a los empleados según un plan de beneficios definidos; y
- (b) no están disponibles para hacer frente a la deuda con los acreedores de la entidad que informa (ni siquiera en caso de quiebra) y no pueden ser pagados a esta entidad salvo cuando:

¹ Una póliza de seguro apta no es necesariamente un contrato de seguro, según se define en la NIIF 4 *Contratos de Seguro*.

- (i) las indemnizaciones representen activos excedentarios que la póliza no necesita para cumplir el resto de las obligaciones relacionadas con el plan de beneficios a los empleados; o
- (ii) las indemnizaciones retornen a la entidad que informa para reembolsarle los beneficios a los empleados que ella ya ha pagado.

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 del mercado en la fecha de la medición. (Véase la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*.)

Definiciones relacionadas con el costo de los beneficios definidos

Costo del servicio comprende:

- (a) **costo de los servicios presente**, que es el incremento en el valor presente de una obligación por beneficios definidos que procede de servicios prestados por los empleados en el periodo presente;
- (b) **costo de servicios pasados**, que es el cambio en el valor presente de la obligación por beneficios definidos por servicios prestados por los empleados en periodos anteriores, procedentes de una modificación del plan (la introducción o retirada de un plan de beneficios definidos o cambios en éste) o una reducción (una reducción significativa por la entidad en el número de empleados cubiertos por un plan); y
- (c) las ganancias o pérdidas en el momento de la liquidación.

Interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto es el cambio durante el periodo en el pasivo (activo) por beneficios definidos neto que surge del paso del tiempo.

Las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto comprenden:

- (a) ganancias y pérdidas actuariales;
- (b) el rendimiento de los activos del plan, excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto; y
- (c) los cambios en el efecto del techo del activo, excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto.

Ganancias y pérdidas actuariales son cambios en el valor presente de la obligación por beneficios definidos procedente de:

- (a) los ajustes por experiencia (los efectos de las diferencias entre las suposiciones actuariales previas y los sucesos efectivamente ocurridos en el plan); y

NIC 19

- (b) los efectos de los cambios en las suposiciones actuariales.

El rendimiento de los activos del plan es la participación, dividendos y otros ingresos que provienen de los activos del plan, junto con las ganancias o pérdidas realizadas y no realizadas de los activos del plan, menos:

- (a) los costos de gestión de los activos del plan; y
- (b) los impuestos por pagar por el plan por sí mismo, distintos de los impuestos incluidos en los supuestos actuariales utilizados para medir el valor presente de la obligación por beneficios definidos.

Una **liquidación** es una transacción que elimina todas las obligaciones legales o implícitas posteriores para parte o todos los beneficios proporcionados según un plan de beneficios definidos, distinta de un pago de beneficios a los empleados o en nombre de éstos que está establecida en las condiciones del plan e incluida en los supuestos actuariales.

Beneficios a los empleados a corto plazo

- 9 Los beneficios a los empleados a corto plazo, incluyen elementos tales como los siguientes, si se esperan liquidar totalmente antes de doce meses después del final del periodo anual sobre el que se informa en el que los empleados presten los servicios relacionados:
 - (a) sueldos, salarios y aportaciones a la seguridad social;
 - (b) derechos por permisos retribuidos y ausencia retribuida por enfermedad;
 - (c) participación en ganancias e incentivos; y
 - (d) beneficios no monetarios a los empleados actuales (tales como atenciones médicas, alojamiento, automóviles y entrega de bienes y servicios gratuitos o parcialmente subvencionados).
- 10 Una entidad no necesita reclasificar un beneficio a los empleados a corto plazo si las expectativas de la entidad sobre el calendario de la liquidación cambian temporalmente. Sin embargo, si las características del beneficio cambian (tales como un cambio de un beneficio no acumulativo a uno acumulativo) o si un cambio en las expectativas del calendario de liquidación no es temporal, entonces la entidad considerará si el beneficio todavía cumple la definición de beneficios a los empleados a corto plazo.

Reconocimiento y medición

Todos los beneficios a corto plazo

- 11 Cuando un empleado haya prestado sus servicios a una entidad durante el periodo contable, ésta reconocerá el importe (sin descontar) de los beneficios a corto plazo que ha de pagar por tales servicios:
 - (a) como un pasivo (gasto acumulado o devengado), después de deducir cualquier importe ya satisfecho. Si el importe ya pagado es superior al importe sin descontar de los beneficios, una entidad

reconocerá ese exceso como un activo (pago anticipado de un gasto), en la medida en que el pago anticipado vaya a dar lugar, por ejemplo, a una reducción en los pagos futuros o a un reembolso en efectivo.

- (b) como un gasto, a menos que otra NIIF requiera o permita la inclusión de los mencionados beneficios en el costo de un activo (véase, por ejemplo, la NIC 2 *Inventarios* y la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*).

- 12 En los párrafos 13, 16 y 19 se explica la forma en que una entidad aplicará el párrafo 11 a los beneficios a los empleados a corto plazo en forma de ausencias retribuidas, participación en ganancias y planes de incentivos.

Ausencias retribuidas a corto plazo

- 13 Una entidad reconocerá el costo esperado de los beneficios a los empleados a corto plazo en forma de ausencias retribuidas, según el párrafo 11 de la siguiente forma:

- (a) en el caso de ausencias retribuidas cuyos derechos se van acumulando, a medida que los empleados prestan los servicios que incrementan su derecho a ausencias retribuidas en el futuro.
- (b) en el caso de ausencias retribuidas no acumulativas, cuando las mismas se hayan producido.

- 14 Una entidad puede pagar a los empleados dándoles el derecho a ausentarse por razones muy variadas, incluyendo vacaciones, enfermedad o incapacidad transitoria, maternidad o paternidad, pertenencia a jurados y realización del servicio militar. Los derechos que pueden dar lugar a las ausencias son de dos categorías:

- (a) acumulativos; y
- (b) no acumulativos.

- 15 Las ausencias retribuidas acumuladas son aquellas 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. Las ausencias retribuidas con derechos de carácter acumulativo pueden ser irrevocables (en otras palabras, los empleados tienen derecho a recibir una compensación en efectivo por las no disfrutadas en caso de abandonar la entidad) o no irrevocables (cuando los empleados no tienen derecho a recibir una compensación en efectivo por las no disfrutadas en caso de abandonar la entidad). Una obligación surge a medida que los empleados prestan servicios que incrementan su derecho a ausencias retribuidas en el futuro. La obligación existe, y se reconocerá incluso si las ausencias retribuidas son no irrevocables, aunque la posibilidad de que los empleados puedan abandonar la entidad antes de utilizar un derecho no irrevocable acumulado afecte a la medición de esa obligación.

- 16 Una entidad medirá el costo esperado de las ausencias retribuidas acumuladas, en función de los importes adicionales que espera pagar como consecuencia de los derechos no utilizados que tiene acumulados al final del periodo sobre el que se informa.

NIC 19

- 17 El método especificado en el párrafo anterior mide las obligaciones según los importes de los pagos adicionales que la entidad espera realizar, solo por el hecho de que el derecho a las ausencias retribuidas es acumulativo. En muchos casos, una entidad puede no necesitar hacer cálculos detallados para estimar que no tiene obligaciones significativas por ausencias retribuidas no utilizadas. Por ejemplo, es probable que una obligación por ausencias por enfermedad solo sea significativa si existe el entendimiento, formal o informal, de que ausencias por enfermedad retribuidas no utilizadas puedan ser disfrutadas como vacaciones anuales pagadas.

Ejemplo ilustrativo de los párrafos 16 y 17

Una entidad tiene 100 empleados, cada uno de los cuales tiene derecho a ausentarse cinco días laborables al año por enfermedad. Los derechos correspondientes no utilizados pueden ser trasladados y disfrutados durante el año siguiente. Las sucesivas ausencias son deducidas, en primer lugar, de los derechos del año corriente, y luego se aplican los derechos no utilizados en el año anterior (una base LIFO). A 31 de diciembre del año 20X1, el promedio de derechos no utilizados por los empleados es de dos días por trabajador. La entidad espera, a partir de la experiencia acumulada, que se espera continuará en el futuro, que 92 empleados harán uso de no más de cinco días de ausencia retribuida por enfermedad corta en el periodo 20X2, mientras que los restantes ocho empleados se tomarán un promedio de seis días y medio cada uno.

La entidad espera pagar una cantidad adicional equivalente a 12 días de ausencia retribuida por enfermedad corta, como resultado de los derechos no utilizados que tiene acumulados a 31 de diciembre del año 20X1 (un día y medio por cada uno de los ocho empleados). Por tanto, la entidad reconocerá un pasivo igual a 12 días de ausencia retribuida por enfermedad corta.

- 18 Los derechos correspondientes a ausencias retribuidas no acumulativas no se trasladan al futuro: caducan si no son utilizados enteramente en el periodo presente y no dan a los empleados el derecho a cobrar su importe en metálico en caso de abandonar la entidad. Este es el caso más común en las ausencias retribuidas por enfermedad (en la medida en que los derechos no usados en el pasado no incrementen los derechos futuros) por maternidad o paternidad y en los de ausencias retribuidas por pertenencia a un jurado o por servicio militar. Una entidad no reconocerá pasivos o gastos hasta el momento de la ausencia, puesto que los servicios prestados por los empleados no aumentan el importe de los beneficios.

Participación en ganancias y planes de incentivos

- 19 **De acuerdo con el párrafo 11, una entidad reconocerá el costo esperado de la participación en ganancias o de los planes de incentivos por parte de los trabajadores cuando, y solo cuando:**
- (a) **la entidad tiene una obligación presente, legal o implícita, de hacer tales pagos como consecuencia de sucesos pasados; y**
 - (b) **pueda realizarse una estimación fiable de la obligación.**

Existe una obligación presente cuando, y solo cuando, la entidad no tiene otra alternativa realista que realizar los pagos.

- 20 En algunos planes de participación en las ganancias, los empleados solo recibirán una parte de éstas si permanecen en la entidad durante un periodo de tiempo especificado. Estos planes crean una obligación implícita a medida que los empleados prestan los servicios que incrementan el importe a pagar si permanecieran en servicio hasta el final del periodo especificado. La medición de esta obligación implícita refleja la posibilidad de que algunos de los empleados puedan abandonar la entidad sin recibir los pagos por participación en las ganancias.

Ejemplo ilustrativo del párrafo 20

Un plan de participación en las ganancias requiere que una entidad pague una porción específica de sus ganancias netas del periodo a los empleados que hayan prestado sus servicios durante todo el año. Si ningún empleado abandona la entidad durante el año, el total de pagos por participación en las ganancias ascenderá al 3% de las ganancias. La entidad estima que la rotación del personal reducirá los pagos al 2,5 por ciento de las ganancias.

La entidad reconocerá un pasivo y un gasto por el 2,5% de las ganancias.

- 21 Es posible que una entidad no tenga la obligación legal de pagar incentivos. No obstante, en algunos casos, puede tener la costumbre de pagar incentivos a sus empleados. En estos casos, la entidad tendrá una obligación implícita, puesto que no tiene ninguna alternativa realista que no sea la de pagar los incentivos. La medición de esta obligación implícita, reflejará la posibilidad de que algunos empleados puedan abandonar la entidad sin recibir los incentivos.
- 22 Una entidad podrá realizar una estimación fiable de sus obligaciones legales o implícitas, como consecuencia de planes de participación en ganancias o de incentivos cuando, y sólo cuando:
- (a) las condiciones formales de los correspondientes planes contengan una fórmula para determinar el importe del beneficio;
 - (b) la entidad determine los importes a pagar antes de que los estados financieros sean autorizados para su emisión; o
 - (c) la experiencia pasada suministre evidencia clara acerca del importe de la obligación implícita por parte de la entidad.
- 23 Las obligaciones relacionadas con los planes de participación en ganancias e incentivos son consecuencia de los servicios prestados por los empleados, y no de transacciones con los propietarios de la entidad. Por tanto, una entidad reconocerá el costo de planes de participación en ganancias e incentivos, como un gasto y no como una distribución de la ganancia.
- 24 Si los pagos por participaciones en las ganancias e incentivos no se espera que se liquiden completamente dentro de los doce meses posteriores al cierre del periodo anual sobre el que se informa en el que los empleados prestan los servicios relacionados, esos pagos se tratarán como otros beneficios a los empleados a largo plazo (véanse los párrafos 153 a 158).

NIC 19

Información a revelar

- 25 Aunque esta Norma no requiere la presentación de información a revelar específica sobre los beneficios a los empleados a corto plazo, otras NIIF pueden hacerlo. Por ejemplo, la NIC 24 requiere información a revelar sobre los beneficios a los empleados del personal clave de la gerencia. La NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* obliga a revelar información sobre los gastos por beneficios a los empleados.

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

- 26 Los beneficios post-empleo incluyen elementos tales como los siguientes:
- (a) beneficios por retiro (por ejemplo pensiones y pagos únicos por retiro); y
 - (b) otros beneficios post-empleo, tales como los seguros de vida y los beneficios de atención médica posteriores al empleo.
- Los acuerdos por los cuales una entidad proporciona beneficios posteriores al periodo de empleo son planes de beneficios post-empleo. Una entidad aplicará esta Norma a todos estos acuerdos, con independencia de que los mismos involucren el establecimiento de una entidad separada para recibir las aportaciones y pagar los beneficios.
- 27 Los planes de beneficios post-empleo se clasifican como planes de aportaciones definidas o planes de beneficios definidos, dependiendo de la sustancia económica del plan que se deriva de sus términos y condiciones principales.
- 28 Según los planes de aportaciones definidas, la obligación legal o implícita de la entidad se limita al importe que haya acordado aportar al fondo. De esta forma, el importe de los beneficios post-empleo a recibir por el empleado estará determinado por el importe de las aportaciones pagadas por la entidad (y eventualmente el empleado) a un plan de beneficios post-empleo o a una compañía de seguros, junto con los rendimientos de las inversiones procedentes de las aportaciones. En consecuencia, el riesgo actuarial (de que los beneficios sean menores que los esperados) y el riesgo de inversión (de que los activos invertidos sean insuficientes para atender los beneficios esperados) son asumidos, en sustancia, por el empleado.
- 29 Se dan ejemplos de casos en que las obligaciones de una entidad no están limitadas por el importe con el que acuerda contribuir al fondo, cuando ella ha contraído una obligación, legal o implícita, a través de:
- (a) una fórmula de beneficios del plan que no está vinculada únicamente al importe de aportaciones y requiere que la entidad proporcione aportaciones adicionales si los activos son insuficientes para atender los beneficios de la fórmula de beneficios del plan;
 - (b) una garantía, ya sea indirectamente a través de un plan o directamente, de un rendimiento específico para las aportaciones; o
 - (c) prácticas habituales de la entidad dan lugar al nacimiento de una obligación implícita. Por ejemplo, una obligación implícita puede surgir cuando una entidad tiene un historial de aumentos de los beneficios,

NIC 19

para que los antiguos empleados recuperen el poder adquisitivo perdido por la inflación, aunque no exista la obligación legal de hacerlo.

- 30 En los planes de beneficios definidos:
- (a) la obligación de la entidad consiste en suministrar los beneficios acordados a los empleados actuales y anteriores; y
 - (b) tanto el riesgo actuarial (de que los beneficios tengan un costo mayor que el esperado) como el riesgo de inversión son asumidos, esencialmente, por la propia entidad. Si los resultados actuariales o de la inversión son peores de lo esperado, las obligaciones de la entidad pueden verse aumentadas.
- 31 Los párrafos 32 a 49 explican la distinción entre planes de aportaciones definidas y planes de beneficios definidos en el contexto de planes multi-patronales, los planes de beneficios definidos que comparten riesgos entre entidades bajo control común, planes gubernamentales y beneficios asegurados.

Planes multi-patronales

- 32 **Una entidad clasificará un plan multi-patronal como plan de aportaciones definidas o de beneficios definidos, en función de las cláusulas del mismo (incluyendo cualquier obligación implícita que vaya más allá de los términos pactados formalmente).**
- 33 **Si una entidad participa en un plan de beneficios definidos multi-patronal, a menos que aplique el párrafo 34:**
- (a) **contabilizará su parte proporcional de la obligación por beneficios definidos, de los activos del plan y de los costos asociados con el plan, tal como lo haría en el caso de cualquier otro plan de beneficios definidos; y**
 - (b) **revelará la información requerida por los párrafos 135 a 148 [excluyendo el párrafo 148(d)].**
- 34 **Cuando no se disponga de información suficiente para utilizar la contabilidad de los planes de beneficios definidos para los planes de beneficios definidos multi-patronales, una entidad:**
- (a) **contabilizará el plan de acuerdo con los párrafos 51 y 52 como si fuera un plan de aportaciones definidas; y**
 - (b) **revelará la información requerida en el párrafo 148.**
- 35 Este es un ejemplo de plan de beneficios definidos multi-patronal:
- (a) el plan está financiado por pagos sobre la marcha: las aportaciones se establecen al nivel que se espera que sea suficiente para pagar los beneficios que venzan en el mismo periodo; y los beneficios futuros acumulados durante el periodo presente serán pagados con las contribuciones futuras; y
 - (b) los beneficios a pagar a los empleados se calculan en función de sus años de servicio, y las entidades participantes no tienen la posibilidad realista de retirarse del plan sin efectuar una aportación por los beneficios

NIC 19

acumulados por los empleados hasta la fecha de desvinculación. Este plan crea un riesgo actuarial para la entidad: si el costo final de los beneficios ya acumulados al final del periodo sobre el que se informa es mayor de lo esperado, la entidad tendrá que incrementar sus aportaciones o persuadir a los empleados de que acepten una reducción de sus beneficios. Por tanto, este es un plan de beneficios definidos.

36 Cuando una entidad disponga de información suficiente acerca de un plan de beneficios definidos multi-patronal, contabilizará su parte proporcional de la obligación por beneficios definidos, de los activos del plan y de los costos post-empleo asociados con el plan, de la misma forma que lo haría con cualquier otro plan de beneficios definidos. Sin embargo, una entidad puede no ser capaz de identificar su participación en la posición financiera subyacente y en los rendimientos del plan con una fiabilidad que sea suficiente como para poder contabilizarlos. Esto puede ocurrir si:

- (a) el plan expone a las entidades participantes a riesgos actuariales asociados con los empleados actuales o anteriores de otras entidades, y como consecuencia de ello no existe ningún procedimiento coherente y fiable para distribuir las obligaciones, los activos del plan y el costo entre las entidades individuales participantes del plan; o
- (b) la entidad no tiene acceso a información suficiente acerca del plan para satisfacer los requerimientos de esta Norma.

En esos casos, una entidad contabilizará el plan como si fuera de aportaciones definidas, y revelará la información requerida por el párrafo 148.

37 Puede existir un acuerdo contractual, entre el plan multi-patronal y sus participantes, que determine cómo se distribuirá el superávit del mismo (o cómo se financiará el déficit) entre los participantes. Un participante en un plan multi-patronal sujeto a este tipo de acuerdo, que contabilice el plan como un plan de aportaciones definidas según el párrafo 34 reconocerá el activo o pasivo que surja del acuerdo contractual, y contabilizará el correspondiente ingreso o gasto, en el resultado del periodo.

Ejemplo ilustrativo del párrafo 37

Una entidad participa en un plan de beneficios definidos multi-patronal que no elabora valoraciones del plan según la NIC 19. Por lo tanto, la contabilización del plan se realiza como si fuera uno de aportaciones definidas. Una valoración del fondo no realizada de acuerdo con la NIC 19, muestra un déficit en el plan de 100 millones de u.m.^(a) De acuerdo con un contrato, el plan ha programado aportaciones de los empleadores participantes en el mismo, que eliminarán el déficit a lo largo de los próximos cinco años. Las aportaciones totales de la entidad según dicho contrato ascienden a 8 millones de u.m.

La entidad reconocerá un pasivo por las aportaciones, que se ajustará en función del valor temporal del dinero, así como un gasto de igual importe en el resultado del periodo.

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

38 Los planes multi-patronales son diferentes de los planes administrados colectivamente. Un plan administrado colectivamente es una mera agregación de planes individuales, combinados para permitir que los empleadores participantes combinen sus activos a efectos de realizar inversiones, y reducir los costos de administración y gestión, pero los derechos de los distintos empleadores se mantienen segregados en beneficio exclusivo de sus propios empleados. Los planes administrados colectivamente no plantean problemas contables particulares porque la información para tratarlos como otros planes individuales está siempre disponible, y porque estos planes no exponen a las entidades participantes a los riesgos actuariales asociados con empleados presentes o retirados de otras entidades. Las definiciones ofrecidas en esta Norma requieren que una entidad clasifique a un plan administrado colectivamente como un plan de aportaciones definidas o de beneficios definidos, de acuerdo con las cláusulas del plan (incluyendo cualquier obligación implícita de la entidad que vaya más allá de las condiciones formales).

39 **Para determinar cuándo reconocer, y la forma de medir, un pasivo relacionado con la liquidación de un plan de beneficios definidos multi-patronal, o la retirada de la entidad de un plan de beneficios definidos multi-patronal, una entidad aplicará la NIC 37 Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.**

Planes de beneficios definidos que comparten riesgos entre entidades bajo control común

40 Los planes de beneficios definidos en los que se comparten riesgos entre varias entidades bajo control común, por ejemplo, entre una controladora y sus subsidiarias, no son planes multi-patronales.

41 Una entidad que participe en este tipo de plan obtendrá información sobre el plan en su conjunto, medido de acuerdo con esta Norma, sobre la base de supuestos aplicables a la totalidad del plan. Si existiera un acuerdo contractual o una política establecida de cargar, a las entidades individuales del grupo, el

NIC 19

costo del beneficio definido neto del plan en su conjunto, medido de acuerdo con esta Norma, la entidad reconocerá en sus estados financieros separados o individuales, el costo del beneficio definido neto cargado de esta forma. Si no hubiese ningún acuerdo ni política establecida, se reconocerá el costo del beneficio definido neto en los estados financieros separados o individuales de la entidad del grupo que sea legalmente el empleador que patrocina el plan. Las demás entidades del grupo reconocerán, en sus estados financieros individuales o separados, un costo igual a sus aportaciones a pagar en el periodo.

- 42 La participación en este plan es una transacción con partes relacionadas, para cada entidad individual del grupo. Una entidad revelará, en sus estados financieros separados o individuales, la siguiente información requerida por el párrafo 149.

Planes gubernamentales

- 43 **Una entidad contabilizará un plan gubernamental de la misma manera que los planes multi-patronales (véanse los párrafos 32 a 39).**

- 44 Los planes gubernamentales 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. Algunos planes se establecen, por una entidad, con el fin de proporcionar beneficios obligatorios que sustituyen a los beneficios que debiera cubrir en otro caso un plan gubernamental y aportan algunos beneficios de forma voluntaria. Estos planes no son planes gubernamentales.

- 45 La calificación de los planes gubernamentales, como de aportaciones o de beneficios definidos, se hace atendiendo a la naturaleza de las obligaciones de las entidades que participan en el plan. Muchos de los planes gubernamentales se financian por medio de pagos sobre la marcha: las aportaciones se hacen según un nivel que se espera que sea suficiente para pagar los beneficios requeridos en el mismo periodo; los beneficios futuros acumulados (o devengados) durante el periodo presente se afrontarán con las futuras aportaciones. Sin embargo, en la mayoría de los planes gubernamentales, la entidad no tiene obligación legal ni implícita de pagar esos beneficios futuros: su única obligación es pagar las aportaciones a medida que se realizan los pagos a los empleados, de forma que si la entidad deja de emplear a beneficiarios del plan gubernamental, no tendrá obligación de seguir pagando los beneficios acumulados (o devengados) por los años de servicio anteriores de sus empleados. Por esta razón, los planes gubernamentales se clasifican normalmente como planes de aportaciones definidas. Sin embargo, cuando un plan gubernamental es un plan de beneficios definidos una entidad aplicará los párrafos 32 a 39.

Beneficios asegurados

- 46 **Una entidad puede financiar un plan de beneficios post-empleo mediante el pago de las primas de una póliza de seguros. La entidad tratará este**

plan como un plan de aportaciones definidas, a menos que tenga la obligación legal o implícita (ya sea directamente o indirectamente a través del plan) 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.**

Si la entidad conserva una obligación legal o implícita, la entidad tratará el plan como un plan de beneficios definidos.

- 47 Los beneficios asegurados por una póliza de seguros no tienen que tener una relación directa o automática con la obligación de la entidad respecto a los beneficios a sus empleados. Los planes de beneficios post-empleo, que involucren pólizas de seguro, están sujetos a la misma distinción entre contabilización y financiación que los otros planes financiados.
- 48 Cuando una entidad financia sus obligaciones por beneficios post-empleo mediante aportaciones a una póliza de seguros, en la cual conserva la obligación legal o implícita (ya sea directamente por sí misma, indirectamente a través del plan, a través de un mecanismo para hacer futuras primas o a través de una relación con una parte relacionada con la entidad aseguradora), el pago de las primas de seguro no equivale a un acuerdo de aportaciones definidas. De este hecho se sigue que la entidad:
- (a) contabilizará la póliza de seguro apta como un activo del plan (véase el párrafo 8); y
 - (b) reconocerá las demás pólizas de seguro como derechos de reembolso (si las pólizas satisfacen las condiciones del párrafo 116).
- 49 Cuando la póliza de seguros está a nombre de uno de un participante del plan especificado, o de un grupo de participantes del plan, y la entidad no tiene obligación legal ni implícita de cubrir cualesquiera pérdidas derivadas de la póliza, la entidad no tiene obligación de pagar beneficios a los empleados, y el asegurador es el responsable exclusivo de tales pagos. El pago de las primas de seguro fijadas en estos contratos es, en esencia, la liquidación de la obligación por beneficios a los empleados, en lugar de una inversión para satisfacer la obligación. En consecuencia, la entidad deja de poseer un activo o un pasivo. Por ello, una entidad tratará tales pagos como contribuciones a un plan de aportaciones definidas.

Beneficios post-empleo: planes de aportaciones definidas

- 50 La contabilización de los planes de aportaciones definidas es sencilla, puesto que la obligación de la entidad que informa en sus estados financieros, para cada periodo, estará determinada por los importes a aportar en ese periodo. En consecuencia, no se requieren suposiciones actuariales para medir la obligación o el gasto, y por tanto no existe la posibilidad de que se den ganancias o pérdidas actuariales. Además, las obligaciones se miden sobre una base sin descontar,

NIC 19

excepto cuando no se esperen liquidar totalmente antes de doce meses tras el cierre del periodo anual sobre el que se informa en que los empleados han prestado los servicios relacionados.

Reconocimiento y medición

51 Cuando un empleado ha prestado servicios a una entidad durante un periodo, la entidad reconocerá la aportación pagadera a un plan de aportaciones definidas a cambio de ese servicio:

- (a) como un pasivo (gastos acumulados o devengados), después de deducir cualquier importe ya satisfecho. Si la aportación ya pagada es superior a las aportaciones debidas por los servicios hasta el final del periodo sobre el que se informa, una entidad reconocerá ese exceso como un activo (pago anticipado de un gasto) en la medida que el pago anticipado vaya a dar lugar, por ejemplo, a una reducción en los pagos futuros o a un reembolso del efectivo.
- (b) como un gasto, a menos que otra NIIF requiera o permita la inclusión de los mencionados beneficios en el costo de un activo (véase, por ejemplo la NIC 2, y la NIC 16).

52 Cuando las contribuciones a un plan de aportaciones definidas no se esperen liquidar totalmente antes de doce meses tras el final del periodo anual sobre el que se informa en que los empleados prestaron los servicios relacionados, éstas se descontarán, utilizando la tasa de descuento especificada en el párrafo 83.

Información a revelar

53 La entidad revelará el importe reconocido como gasto en los planes de aportaciones definidas.

54 En el caso de que fuera requerido por la NIC 24, la entidad revelará información sobre las contribuciones relativas a los planes de aportaciones definidas del personal clave de la gerencia.

Beneficios post-empleo: planes de beneficios definidos

55 La contabilización de los planes de beneficios definidos es compleja, puesto que se requieren suposiciones actuariales para medir la obligación contraída y el gasto, y existe la posibilidad de obtener ganancias o pérdidas actuariales. Más aún, las obligaciones se miden sobre una base descontada porque pueden liquidarse muchos años después de que los empleados presten los servicios relacionados.

Reconocimiento y medición

56 Los planes de beneficios definidos pueden no estar financiados a través de un fondo, o por el contrario pueden estar financiados, total o parcialmente, mediante aportaciones realizadas por la 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.

NIC 19

El pago de los beneficios financiados a través de un fondo, cuando se convierten en exigibles, depende no sólo de la situación financiera y el rendimiento de las inversiones del fondo, sino también de la capacidad y la voluntad de la entidad para cubrir cualquier insuficiencia de los activos del fondo. Por tanto, la entidad es, en esencia, el tomador de los riesgos actuariales y de inversión asociados con el plan. En consecuencia, el gasto que se reconocerá en un plan de los beneficios definidos no es necesariamente el importe de la aportación al plan en el periodo.

57 La contabilización, por parte de la entidad, de los planes de beneficios definidos supone los siguientes pasos:

- (a) determinar el déficit o superávit. Esto implica:
 - (i) Utilizar técnicas actuariales, el método de la unidad de crédito proyectada para hacer una estimación fiable del costo final para la entidad del beneficio que los empleados tienen acumulado (devengado) a cambio de sus servicios en los periodos presente y anteriores (véanse los párrafos 67 a 69). Esto requiere que una entidad determine la cuantía de los beneficios que resultan atribuibles al periodo presente y a los anteriores (véanse los párrafos 70 a 74), y que realice las estimaciones (suposiciones actuariales) respecto a las 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 (véanse los párrafos 75 a 98).
 - (ii) Descontar ese beneficio para determinar el valor presente de la obligación por beneficios definidos y el costo de los servicios presentes (véanse los párrafos 67 a 69 y 83 a 86).
 - (iii) Deducir el valor razonable de los activos del plan (véanse los párrafos 113 a 115) del valor presente de la obligación por beneficios definidos.
- (b) Determinar el importe del pasivo (activo) por beneficios definidos neto como el importe del déficit o superávit en (a), ajustado por los efectos de limitar un activo por beneficios definidos neto a un techo del activo (véase el párrafo 64).
- (c) Determinar los importes a reconocer en el resultado del periodo:
 - (i) el costo del servicio presente (véanse los párrafos 70 a 74);
 - (ii) cualquier costo por servicios pasados y la ganancia o pérdida en el momento de la liquidación (véanse los párrafos 99 a 112).
 - (iii) el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véanse los párrafos 123 a 126);
- (d) Determinar las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto a reconocer en otro resultado integral, que comprende:
 - (i) las ganancias y pérdidas actuariales (véanse los párrafos 128 y 129);

NIC 19

- (ii) el rendimiento de los activos del plan, excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véase el párrafo 130); y
- (iii) los cambios en el efecto del techo del activo (véase el párrafo 64), excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto.

Si una entidad mantiene más de un plan de beneficios definidos, aplicará estos procedimientos a cada uno de los planes significativos por separado.

58 Una entidad determinará el pasivo (activo) por beneficios definidos neto con una regularidad suficiente para que los importes reconocidos en los estados financieros no difieran significativamente de los importes que podrían determinarse al final del periodo sobre el que se informa.

59 Esta Norma recomienda, pero no requiere, que la entidad implique a un actuario cualificado en la medición de todas las obligaciones de carácter significativo derivadas de los beneficios post-empleo. Por razones prácticas, una entidad puede solicitar un actuario cualificado para llevar a cabo una valoración detallada de la obligación antes del final del periodo sobre el que se informa. No obstante, los resultados de esa valoración se actualizarán para cualesquiera transacciones significativas y otros cambios significativos en circunstancias (incluyendo cambios en los precios del mercado y tasas de interés) hasta el final del periodo sobre el que se informa.

60 En algunos casos, la utilización de estimaciones, promedios o métodos abreviados de cálculo pueden suministrar una aproximación fiable de los procedimientos ilustrados en esta Norma.

Contabilización de las obligaciones implícitas

61 Una entidad contabilizará no solo sus obligaciones legales, según los términos formales del plan de beneficios definidos, sino también las obligaciones implícitas que surjan de prácticas no formalizadas. Estas prácticas no formalizadas dan lugar a obligaciones implícitas, cuando la entidad no tenga alternativa realista diferente de la de pagar los beneficios a los empleados. Un ejemplo de una obligación implícita es cuando un cambio en las prácticas no formalizadas de la entidad causaría un daño inaceptable en las relaciones con los empleados.

62 Los términos formales de un plan de beneficios definidos pueden permitir a una entidad finalizar su obligación para con el plan. No obstante, resultará por lo general difícil para una entidad poner fin a su obligación para con el plan (sin realizar pagos) si desea conservar a sus empleados. Por ello, en ausencia de evidencia en sentido contrario, en la contabilización de los beneficios post-empleo se asume que una entidad, que está prometiendo actualmente tales beneficios, continuará haciéndolo durante el resto de la vida activa de sus empleados.

Estado de situación financiera

63 **Una entidad reconocerá el pasivo (activo) por beneficios definidos neto en el estado de situación financiera.**

64 **Cuando una entidad tenga un superávit en un plan de beneficios definidos, medirá el activo por beneficios definidos neto al menor de:**

- (a) **el superávit en el plan de beneficios definidos; y**
- (b) **el techo del activo, determinado utilizando la tasa de descuento especificada en el párrafo 83.**

65 Un activo por beneficios definidos neto puede surgir cuando un plan de beneficios definidos ha sido sobrefinanciado o cuando han surgido ganancias actuariales. Una entidad reconocerá un activo por beneficios definidos neto en estos casos porque:

- (a) controla un recurso económico, que es la capacidad para utilizar el superávit en la generación de beneficios futuros;
- (b) ese control es el resultado de sucesos pasados (aportaciones efectuadas por la entidad y servicios prestados por los trabajadores); y
- (c) los beneficios económicos futuros estarán disponibles para la entidad en forma de reducciones en las aportaciones futuras o en forma de reembolsos directamente a la entidad o a otro plan con déficit. El techo del activo es el valor presente de esos beneficios futuros.

Reconocimiento y medición: valor presente de las obligaciones por beneficios definidos y costo de los servicios del periodo presente

66 El costo final de un plan de beneficios definidos puede estar influido por numerosas variables, tales como los salarios finales, la rotación y mortalidad de los empleados, aportaciones de los empleados y tendencias de los costos de atención médica. El costo final del plan es incierto, y esta incertidumbre es probable que persista durante un largo periodo de tiempo. Con el fin de medir el valor presente de las obligaciones por beneficios post-empleo, y el costo del servicio del periodo presente relacionado, es necesario:

- (a) aplicar un método de medición actuarial (véanse los párrafos 67 a 69);
- (b) distribuir los beneficios entre los periodos de servicio (véanse los párrafos 70 a 74); y
- (c) realizar suposiciones actuariales (véanse los párrafos 75 a 98).

Método de valoración actuarial

67 **Una entidad utilizará el método de la unidad de crédito proyectada para determinar el valor presente de sus obligaciones por beneficios definidos, y el costo del servicio presente relacionado y, en su caso, el costo de servicios pasados.**

68 En el método de la unidad de crédito proyectada (también denominado a veces método de los beneficios acumulados (devengados) en proporción a los servicios prestados, o método de los beneficios por año de servicio), se contempla cada

NIC 19

periodo de servicio como generador de una unidad adicional de derecho a los beneficios (véanse los párrafos 70 a 74) y se mide cada unidad de forma separada para conformar la obligación final (véanse los párrafos 75 a 98).

Ejemplo ilustrativo del párrafo 68					
La entidad debe pagar, al finalizar el periodo de contrato de sus trabajadores, un beneficio consistente en una suma única de dinero, igual a un 1 por ciento del salario final por cada año de servicio. El salario del año 1 es de 10.000 u.m. y se supone que aumentará a razón del 7 por ciento anual compuesto. La tasa de descuento utilizada es el 10 por ciento anual. La tabla siguiente muestra cómo se conforma la obligación por un empleado que se espera que abandone la entidad al final del año 5, suponiendo que no se produzcan cambios en las suposiciones actuariales. Por razones de simplicidad, este ejemplo ignora el ajuste adicional que sería necesario para reflejar la probabilidad de que el empleado puede abandonar la entidad en una fecha anterior o posterior.					
Año	1	2	3	4	5
	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.	u.m.
Beneficios atribuidos a:					
– años anteriores	0	131	262	393	524
– periodo corriente (1% del salario final)	131	131	131	131	131
– periodo corriente y anteriores	131	262	393	524	655
Importe inicial de la obligación	–	89	196	324	476
Interés al 10%	–	9	20	33	48
Costo de los servicios del periodo corriente	89	98	108	119	131
Importe final de la obligación	89	196	324	476	655
Nota:					
1 El importe inicial de la obligación es el valor presente de los beneficios atribuidos a los años anteriores.					
2 El costo del servicio presente en el valor presente de los beneficios atribuidos a este periodo.					
3 El importe final de la obligación es el valor presente de los beneficios atribuidos al año actual y a los años anteriores.					

69 Una entidad descontará el importe total de la obligación por beneficios post-empleo, incluso si una parte de la misma se espera que sea liquidada antes de los doce meses siguientes al periodo sobre el que se informa.

Reparto de los beneficios entre los periodos de servicio

70 Al determinar el valor presente de sus obligaciones por beneficios definidos, así como los costos del servicio presente relacionados y, en su caso, los costos de servicio pasado, una entidad distribuirá los beneficios entre los periodos de servicio, utilizando la fórmula de los beneficios del plan. No obstante, si los servicios prestados por un empleado en años posteriores van a originar un nivel significativamente más alto de beneficios que el alcanzado en los años anteriores, la entidad repartirá linealmente el beneficio en el intervalo de tiempo que medie entre:

- (a) la fecha a partir de la cual el servicio prestado por el empleado le da derecho al beneficio según el plan (con independencia de que los beneficios estén condicionados a los servicios futuros) hasta
- (b) la fecha en que el servicio adicional por el empleado llevará a un importe no significativo de beneficios adicionales según el plan, distinto de los procedentes de incrementos salariales adicionales.

71 El método de la unidad de crédito proyectada requiere que una entidad atribuya parte de los beneficios al periodo corriente (con el fin de determinar el costo del servicio presente) y parte a los periodos presente y anteriores (con el fin de determinar el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos). Una entidad repartirá los beneficios entre los periodos en los que surge la obligación de pago sobre los beneficios post-empleo. Esta obligación surge a medida que los empleados prestan los servicios, a cambio de beneficios post-empleo por los que una entidad espera pagar en periodos futuros sobre los que se informa. Las técnicas actuariales permiten a una entidad medir la obligación con la suficiente fiabilidad como para justificar el reconocimiento de un pasivo.

Ejemplo ilustrativo del párrafo 71

- 1 Un plan de beneficios definidos consiste en pagar, en el momento del retiro, una suma única de 100 u.m. por cada año de servicio.

Se atribuye un beneficio de 100 u.m. a cada año. El costo del servicio presente es el valor presente de 100 u.m. El valor presente de la obligación por el plan de beneficios definidos es el valor presente de 100 u.m. multiplicado por el número de años de servicio hasta el final del periodo sobre el que se informa.

Si el beneficio se tuviera que pagar inmediatamente después de que el empleado abandonase la entidad, el costo del servicio presente y el valor presente de la obligación por beneficios definidos tendrían en cuenta la fecha esperada del retiro. Así, por el descuento de los importes, tales cantidades serán menores que las que se deberían calcular si el empleado fuera a retirarse al final del periodo sobre el que se informa.

continúa...

NIC 19

...continuación

Ejemplo ilustrativo del párrafo 71	
2	<p>Un plan proporciona una pensión mensual del 0,2 por ciento del salario final por cada año de servicio. La pensión es pagadera a partir de la edad de 65 años.</p> <p><i>El beneficio que iguala el valor presente, a la fecha esperada de retiro, de una pensión del 0,2 ciento del salario estimado final a pagar desde fecha esperada del retiro hasta la fecha esperada del deceso se atribuye a cada año de servicio. El costo del servicio presente es el valor presente de ese beneficio. El valor presente de las obligaciones por beneficios definidos es el valor presente de los pagos de pensión mensuales del 0,2 por ciento del salario final, multiplicado por el número de años de servicio hasta el final del periodo sobre el que se informa. El costo del servicio presente y el valor presente de las obligaciones por beneficios definidos se descuentan porque los pagos por pensiones comienzan cuando el empleado cumple 65 años.</i></p>

72 Los servicios prestados por los empleados darán lugar, en un plan de beneficios definidos, a una obligación de pago, incluso si los beneficios están condicionados a la existencia de una relación laboral en el futuro (en otras palabras, no son irrevocables). Los años de servicio anteriores a la fecha de la consolidación (irrevocabilidad) de los derechos darán lugar a una obligación implícita porque, al final de cada periodo sucesivo sobre el que se informa, se verá reducido el importe del servicio futuro que un empleado tendrá que prestar antes de pasar a tener derecho al beneficio. Al medir su obligación por beneficios definidos, una entidad considerará la probabilidad de que algunos empleados puedan no satisfacer los requerimientos para convertir en irrevocables los derechos. De forma similar, aunque ciertos beneficios post-empleo, como los gastos por atención sanitaria, pasan a ser pagaderos solo si ocurre un suceso especificado cuando un empleado deja de estar contratado, se crea una obligación a medida que el empleado va prestando los servicios que le dan derecho al beneficio, cuando el citado suceso tenga 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.

Ejemplo ilustrativo del párrafo 72

- 1 Un determinado plan paga un beneficio de 100 u.m. por cada año de servicio. El derecho a recibirlo es irrevocable después de diez años de servicio.
Se atribuye un beneficio de 100 u.m. a cada año. En cada uno de los primeros diez años, el costo del servicio presente y el valor presente de la obligación reflejan la probabilidad de que el empleado no complete los diez años de servicio.
- 2 Un plan paga un beneficio de 100 u.m. por cada año de servicio, excluyendo los servicios prestados antes de cumplir los 25 años. Los beneficios son irrevocables inmediatamente.
No se atribuirán beneficios al servicio antes de que el empleado cumpla 25 años, puesto que el servicio anterior a esa fecha no da derecho a beneficios (ni condicionados ni no condicionados). Se atribuye un beneficio de 100 u.m. a cada año siguiente.

73 La obligación se incrementa hasta el momento en que cualquier servicio posterior prestado por el empleado no lleve a un importe significativo de aumento en los beneficios posteriores. Por ello, todos los beneficios se atribuyen a periodos que terminen en esa fecha y a los que sean anteriores a la misma. Los beneficios se distribuirán a periodos contables individuales utilizando la fórmula del plan de beneficios. No obstante, si los servicios prestados por un empleado en los años posteriores pueden darle derecho a recibir un beneficio sustancialmente superior al que tenía en años anteriores, una entidad distribuirá el beneficio de forma lineal, hasta la fecha en la cual los servicios adicionales prestados por el empleado no le den derecho a recibir una cantidad de beneficio significativamente mayor. Esto se hace así porque son los servicios, prestados por el empleado a lo largo del periodo completo, los que le darán derecho a percibir el mayor nivel de beneficios.

Ejemplo ilustrativo del párrafo 73

- 1 Un plan concede un beneficio a los empleados por un importe único de 1.000 u.m., que es irrevocable tras diez años de servicio. El plan no suministra más beneficios por años de servicio adicionales.
Se atribuirá un beneficio de 100 u.m. (1.000 u.m. divididas entre diez) a cada uno de los primeros diez años.
El costo del servicio presente, en cada uno de esos primeros diez años, reflejará la probabilidad de que el empleado pueda no completar los diez años requeridos de servicio. No se atribuirá beneficio alguno a los años siguientes.

continúa...

NIC 19

...continuación

Ejemplo ilustrativo del párrafo 73	
2	<p>Un plan concede un beneficio de importe único, por valor de 2.000 u.m., a todos los empleados que permanezcan en la entidad a la edad de 55 años, tras haber prestado al menos veinte años de servicio, o bien que estén prestando servicios en la entidad a la edad de 65 años, con independencia de su antigüedad.</p> <p><i>Para los trabajadores que accedan al empleo antes de la edad de 35 años, es necesario tener en cuenta que los beneficios les pueden alcanzar al cumplir esa edad, pero no antes (el empleado puede abandonar la entidad a los 30 y volver a incorporarse a la edad de 33, lo cual no tendrá efecto ni en la cuantía del beneficio ni en la fecha de pago). Tales beneficios se condicionan a los servicios futuros. Además, los servicios prestados después de los 55 años no conceden al empleado ningún derecho a beneficios adicionales. Para los empleados que lleguen a la edad de 35 años, la entidad deberá atribuir beneficios de 100 u.m. (2.000 u.m. divididas entre veinte) a cada uno de los años de servicio, desde los 35 a los 55 años de edad.</i></p> <p><i>Para los trabajadores que accedan a la entidad entre los 35 y los 45 años, los servicios prestados después de llevar veinte años no les conceden cantidades adicionales de beneficios. Por ello, la entidad debe atribuir, para tales empleados, un beneficio de 100 u.m. (2.000 u.m. divididas entre veinte) para cada uno de los primeros veinte años de servicio.</i></p> <p><i>En el caso de un trabajador que acceda al empleo a la edad de 55 años, los servicios prestados después de los diez primeros años no le conceden derecho a cantidades adicionales de beneficio. Para este empleado, la entidad atribuirá un beneficio de 200 u.m. (2.000 u.m. dividido entre 10) para cada uno de los diez primeros años de servicio.</i></p> <p><i>Para todos los empleados, el costo de servicio presente y el valor presente de la obligación reflejarán la probabilidad de que el empleado pueda no completar los periodos necesarios de servicio.</i></p>
3	<p>Un plan para atenciones médicas post-empleo reembolsa el 40 por ciento de los costos por asistencia médica post-empleo si los trabajadores dejan la entidad después de diez y antes de los veinte años de servicio, y el 50 por ciento de esos costos si la han abandonado después de veinte o más años de servicio.</p> <p><i>Según la fórmula del plan de beneficios, la entidad atribuye un 4 por ciento del valor presente de los costos de asistencia médica esperados (40 por ciento dividido entre diez), a cada uno de los diez primeros años, y un 1 por ciento (10 por ciento dividido entre diez) a cada uno de los segundos diez años. El costo del servicio presente en cada año refleja la probabilidad de que el empleado pueda no completar el periodo de servicio necesario para tener derecho a una parte o la totalidad de los beneficios. Para los empleados que se espere que dejen la entidad en los diez primeros años, no es necesario atribuir beneficio.</i></p>

continúa...

...continuación

Ejemplo ilustrativo del párrafo 73

- 4 Un plan para atenciones médicas post-empleo reembolsa el 10 por ciento de los costos por asistencia médica post-empleo si los trabajadores dejan la entidad después de diez y antes de los veinte años de servicio, y el 50 por ciento de esos costos si la han abandonado después de veinte o más años de servicio.

El servicio en los años posteriores conlleva un nivel significativamente más alto de beneficios que en años anteriores. Por tanto, para los empleados que vayan a abandonar la entidad después de veinte o más años, ésta atribuye el beneficio utilizando el método de reparto lineal descrito en el párrafo 71. Los servicios prestados después de los veinte primeros años no darán derecho a beneficios adicionales. Por tanto, el beneficio atribuido a cada uno de los veinte primeros años es un 2,5 por ciento del valor presente de los costos esperados por atención médica (50 por ciento dividido entre veinte).

Para los empleados que se espere que abandonen después de diez años de servicio pero antes de alcanzar los veinte, el beneficio atribuido a cada uno de los diez primeros años será el 1 por ciento del valor presente de los costos esperados por atención médica.

Para estos empleados no es necesario atribuir beneficio alguno a los servicios prestados después de la finalización del décimo año y antes de la fecha estimada de retiro.

Para los empleados que se espere que dejen la entidad en los diez primeros años, no es necesario atribuir beneficio.

- 74 En el caso de que el importe del beneficio sea una proporción constante del salario final por cada año de servicio, los incrementos en los salarios futuros afectarán al importe requerido para liquidar la obligación existente, por los años de servicio pasados, antes del final del periodo sobre el que se informa, pero no crearán ninguna obligación adicional. Por lo tanto:

- (a) para los propósitos del párrafo 70(b), los incrementos de los salarios no suponen beneficios adicionales, incluso cuando el importe del beneficio vaya a depender de la cuantía del salario final; y
- (b) el importe del beneficio atribuido a cada periodo será una proporción constante del salario con el que los beneficios estén relacionados.

Ejemplo ilustrativo del párrafo 74

Los empleados adquieren el derecho a un beneficio del 3 por ciento del salario final por cada año de servicio antes de cumplir los 55 años.

En este caso se atribuirá a cada año un beneficio del 3 por ciento del salario final por cada año hasta que el trabajador cumpla los 55 años de edad. Esta es la fecha en la que los servicios posteriores no dan derecho a un nivel mayor en los beneficios, según el plan. Por tanto, no se atribuye ningún beneficio a los servicios prestados por el trabajador después de cumplir esa edad.

NIC 19

Suposiciones actuariales

75 Las suposiciones actuariales serán insesgadas y compatibles entre sí

76 Las suposiciones actuariales constituyen las mejores estimaciones de la entidad sobre las variables que determinarán el costo final de proporcionar los beneficios post-empleo. Las suposiciones actuariales comprenden:

- (a) suposiciones demográficas acerca de las características de los empleados actuales y pasados (y las personas que tienen a su cargo) que puedan recibir los beneficios. Las suposiciones demográficas tienen relación con temas tales como:
 - (i) mortalidad (véanse los párrafos 81 y 82);
 - (ii) tasas de rotación entre empleados, incapacidad y retiros prematuros;
 - (iii) la proporción de partícipes en el plan con beneficiarios que tienen derecho a los beneficios;
 - (iv) la proporción de partícipes en el plan que elegirán cada opción de pago disponible en las condiciones del plan; y
 - (v) tasas de peticiones de atención, en los planes por asistencia médica.
- (b) suposiciones financieras, que tienen relación con los siguientes elementos:
 - (i) la tasa de descuento (véanse los párrafos 83 a 86);
 - (ii) niveles de beneficio, excluyendo los costos de los beneficios a satisfacer por los empleados, y salario futuro (véanse los párrafos 87 a 95);
 - (iii) en el caso de beneficios de atención médica, costos de atención médica futuros, incluyendo costos de tramitación de reclamaciones (es decir, costos en los que se incurrirá en el proceso y resolución de reclamaciones incluyendo tarifas legales y de tasación de siniestros) (véanse los párrafos 96 a 98); y
 - (iv) impuesto por pagar por el plan sobre aportaciones relativas al servicio antes de la fecha de presentación o sobre beneficios procedentes de ese servicio.

77 Las suposiciones actuariales se considerarán insesgadas si no resultan ni imprudentes ni excesivamente conservadoras.

78 Las suposiciones actuariales serán compatibles entre sí cuando reflejen las relaciones económicas existentes entre factores tales como la inflación, tasas de aumento de los salarios y tasas de descuento. Por ejemplo, todas las suposiciones que dependan de un nivel determinado de inflación en un periodo futuro (como es el caso de las relacionadas con tasas de interés e incrementos de salarios y beneficios), suponen el mismo nivel de inflación en ese periodo.

79 Una entidad determinará la tasa de descuento y las demás suposiciones financieras en términos nominales (corrientes), salvo que las estimaciones en

términos reales (ajustadas por la inflación) sean más fiables, como puede pasar, por ejemplo, en el caso de una economía hiperinflacionaria (véase la NIC 29 *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*), o también en el caso en que los beneficios estén ligados a un índice, habiendo un mercado fluido de bonos ligados a ese índice, en la misma moneda y plazo.

- 80 Las suposiciones financieras se basarán en las expectativas del mercado al final del periodo sobre el que se informa, para el periodo en el que las obligaciones de pago serán liquidadas.**

Suposiciones actuariales: mortalidad

- 81 Una entidad determinará sus supuestos de mortalidad por referencia a su mejor estimación de mortalidad de los partícipes del plan durante y después de su periodo de empleo.**

- 82 Para estimar el costo final del beneficio una entidad tendrá en cuenta los cambios esperados en la mortalidad, por ejemplo, mediante la modificación de tablas de mortalidad estándar con mejoras en las estimaciones de la mortalidad.

Suposiciones actuariales: tasa de descuento

- 83 La tasa utilizada para descontar las obligaciones de beneficios post-empleo (tanto financiadas como no) se determinará utilizando como referencia los rendimientos del mercado, al final del periodo sobre el que se informa, correspondientes a las emisiones de bonos u obligaciones empresariales de alta calidad. En monedas para las cuales no exista un mercado profundo para bonos empresariales de alta calidad, se utilizarán los rendimientos de mercado (al final del periodo de presentación) de los bonos gubernamentales denominados en esa moneda. La moneda y el plazo de los bonos corporativos o bonos gubernamentales serán congruentes con la moneda y el plazo estimado de las obligaciones por beneficios post-empleo.**

- 84 Una de las suposiciones actuariales que tiene efectos significativos es la tasa de descuento. Esta tasa de descuento refleja el valor temporal del dinero, pero no el riesgo actuarial o de inversión. Además, la tasa de descuento no refleja el riesgo de crédito específico que asumen los acreedores de la entidad, ni tampoco refleja el riesgo de que el comportamiento de las variables en el futuro pueda diferir de las suposiciones actuariales.

- 85 La tasa de descuento reflejará el calendario estimado de los pagos de los beneficios. En la práctica, una entidad a menudo consigue esto aplicando un promedio ponderado de la tasa de descuento que refleja el calendario y el importe estimados de los pagos de beneficios y la moneda en la que los beneficios han de ser pagados.

- 86 En algunos casos, puede no existir un mercado profundo de bonos con un periodo de vencimiento suficiente para cubrir los vencimientos esperados de todos los pagos por beneficios. En estos casos, una entidad tendrá que utilizar las tasas presentes de mercado, con las referencias temporales apropiadas, para descontar los pagos a corto plazo, y estimará la tasa de descuento para los vencimientos a más largo plazo, extrapolando las tasas de mercado presentes

NIC 19

mediante la curva de rendimiento. Es improbable que el valor presente total de una obligación por beneficios definidos sea particularmente sensible a la tasa de descuento aplicada a la parte de beneficios que se pagarán con posterioridad al vencimiento de los bonos, de entidad o gubernamentales, emitidos a más largo plazo.

Suposiciones actuariales: salarios, beneficios y costos de atención médica

87 Una entidad medirá sus obligaciones por beneficios definidos sobre una base que refleje:

- (a) los beneficios establecidos según los términos del plan (o que resulten de cualquier obligación implícita que pueda derivarse de tales condiciones) al final del periodo sobre el que se informa;**
- (b) los incrementos de salarios futuros estimados que afecten a los beneficios por pagar;**
- (c) el efecto de cualquier límite sobre la parte del empleador del costo de los beneficios futuros;**
- (d) aportaciones de los empleados o terceros que reducen el costo final para la entidad de esos beneficios; y**
- (e) los cambios futuros estimados en la cuantía de los beneficios gubernamentales, en la medida que afecten a los importes a pagar dentro del plan de beneficios definidos, si y solo si:**
 - (i) aquellos cambios que entraron en vigor antes del final del periodo sobre el que se informa; o**
 - (ii) 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.**

88 Las suposiciones actuariales reflejan cambios en los beneficios futuros que se establecen en los términos formales de un plan (o en una obligación implícita que va más allá de esos términos) al final del periodo sobre el que se informa. Este es el caso, por ejemplo, cuando:

- (a) la entidad tiene una historia de beneficios crecientes, por ejemplo, para mitigar los efectos de la inflación, y no existen indicios de que esta práctica vaya a cambiar en el futuro;**
- (b) la entidad está obligada, ya sea por las cláusulas formales del plan (o por una obligación implícita que va más allá de esas cláusulas) o por la legislación, a utilizar cualquier superávit del plan en beneficio de los participantes del plan [véase el párrafo 108(c)]; o**
- (c) los beneficios varían en respuesta a objetivos de rendimiento u otros criterios. Por ejemplo, las cláusulas del plan pueden señalar que se pagarán beneficios reducidos o requerirán aportaciones adicionales de**

NIC 19

los empleados si los activos del plan son insuficientes. La medición de la obligación refleja la mejor estimación del efecto del objetivo de rendimiento u otros criterios.

- 89 Las suposiciones actuariales no reflejarán los cambios en los beneficios futuros que no estén establecidos en las condiciones formales del plan (o en las obligaciones implícitas) al final del periodo sobre el que se informa. Estos cambios producirán:
- (a) costo de servicio pasado, en la medida que modifiquen los beneficios por servicios antes de efectuarse el cambio; y
 - (b) costo del servicio presente en periodos posteriores al cambio, en la medida que modifiquen beneficios por servicios a prestar tras este cambio.
- 90 Las estimaciones de los incrementos futuros en los salarios han de tener en cuenta la inflación, la antigüedad, promociones y otros factores relevantes, tales como la evolución de la oferta y la demanda en el mercado de trabajo.
- 91 Algunos planes de beneficios definidos limitan las aportaciones que se requiere que pague una entidad. El costo final de los beneficios tendrá en cuenta el efecto de un límite en las aportaciones. El efecto de un límite en las aportaciones se determinará en función del plazo más corto entre:
- (a) la vida estimada de la entidad; y
 - (b) la vida estimada del plan.
- 92 Algunos planes de beneficios definidos requieren que los empleados o terceros aporten al costo del plan. Las aportaciones de los empleados reducen el costo de los beneficios para la entidad. Una entidad considerará si las aportaciones de terceros reducen el costo de los beneficios para la entidad, o son un derecho de reembolso como se describe en el párrafo 116. Las aportaciones por los empleados o de terceros se establecen en las cláusulas formales del plan (o surgen de una obligación implícita que va más allá de esas cláusulas), o son discrecionales. Las aportaciones discrecionales por los empleados o de terceros reducen el costo del servicio en la medida de los pagos de estas aportaciones al plan.
- 93 Las aportaciones de los empleados o de terceros establecidas en las condiciones formales del plan reducen el costo de los servicios (si están vinculadas a éstos), o afectan a las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos en términos netos (si no lo están). Un ejemplo de aportaciones que no están vinculadas al servicio es cuando se requiere que las aportaciones reduzcan un déficit que surge de pérdidas en los activos del plan o por pérdidas actuariales. Si las aportaciones por los empleados o terceros se vinculan al servicio, dichas aportaciones reducen el costo del servicio de la forma siguiente:
- (a) si el importe de las aportaciones depende del número de años de servicio, una entidad atribuirá dichas aportaciones a los periodos de servicio utilizando el mismo método de distribución requerido por el párrafo 70, para el beneficio bruto (es decir, utilizando la fórmula de aportación del plan o una base lineal); o

NIC 19

- (b) si el importe de las aportaciones es independiente del número de años de servicio, se permite que una entidad reconozca dichas aportaciones como una reducción en el costo del servicio en el periodo en el que se presta el servicio relacionado. Ejemplos de aportaciones que son independientes del número de años de servicio incluyen las que son un porcentaje fijo del salario de los empleados, un importe fijo a lo largo de todo el periodo de servicio o en función de la edad del empleado.

El párrafo A1 proporciona guías de aplicación al respecto.

94 Para aportaciones de los empleados o de terceros que se atribuyen a periodos de servicio de acuerdo con el párrafo 93(a), los cambios en las aportaciones darán lugar a:

- (a) costos de servicios pasados y presentes (si dichos cambios en las aportaciones de los empleados no están establecidos en las condiciones formales de un plan y no surgen de una obligación implícita);
- (b) pérdidas y ganancias actuariales (si dichos cambios están establecidos en las condiciones formales de un plan, o surgen de una obligación implícita).

95 Algunos beneficios post-empleo están ligados a variables tales como el nivel de beneficios gubernamentales por retiro o por atención médica. La medición de estos beneficios reflejará la mejor estimación de estas variables, basada a partir de datos históricos y otro tipo de evidencias fiables.

96 **Las suposiciones sobre los costos por atenciones médicas tendrán en cuenta los cambios futuros estimados en el costo de los servicios médicos, derivados tanto de la inflación como de las variaciones específicas en los costos por atenciones médicas.**

97 La medición de los beneficios post-empleo, en forma de atenciones médicas, requiere plantear suposiciones sobre el nivel y frecuencia de la demanda futura de tales servicios, así como sobre el costo de cubrir dichas atenciones. Una entidad estimará los costos futuros de las atenciones médicas a partir de los datos históricos, tomados de su propia experiencia, complementados si fuera necesario con datos históricos procedentes de otras entidades, compañías de seguros, entidades de asistencia sanitaria u otras fuentes. Las estimaciones de los costos futuros de atención médica considerarán el efecto de los avances tecnológicos, los cambios en la utilización de los beneficios por asistencia médica o los patrones de demanda de atención sanitaria, y también los cambios en la situación sanitaria de los participantes en el plan.

98 El nivel y frecuencia de las solicitudes de atención médica son particularmente sensibles a la edad, estado de salud y sexo de los empleados (y de las personas que dependen de ellos), y pueden también resultar sensibles a otros factores tales como la ubicación geográfica. Por tanto, los datos históricos han de ser ajustados siempre que la estructura demográfica de la población beneficiaria sea diferente de la utilizada como base para elaborar los datos históricos. También es preciso ajustar cuando hay evidencia fiable de que las tendencias históricas no continuarán en el futuro.

Costo de los servicios pasados y ganancias y pérdidas en el momento de la liquidación

- 99 **Antes de determinar el costo de los servicios pasados o una ganancia o pérdida en el momento de la liquidación, una entidad medirá nuevamente el pasivo (activo) por beneficios definidos neto utilizando el valor razonable presente de los activos del plan y los supuestos actuariales presentes (incluyendo las tasas de interés de mercado presentes y otros precios de mercado presentes) que reflejen los beneficios ofrecidos según el plan antes de la modificación, reducción o liquidación del plan.**
- 100 Una entidad no necesitará distinguir entre costo de servicios pasados procedentes de una modificación del plan, costos de servicios pasados procedentes de una reducción y una ganancia o pérdida en el momento de la liquidación si estas transacciones tienen lugar simultáneamente. En algunos casos, una modificación del plan tiene lugar antes de una liquidación, tal como cuando una entidad cambia los beneficios del plan y liquida los beneficios modificados posteriormente. En esos casos una entidad reconocerá el costo de servicios pasados antes de la ganancia o pérdida en el momento de la liquidación.
- 101 Una liquidación tiene lugar, junto con una modificación y reducción del plan, cuando se pone término a un plan, procediéndose a la liquidación de la obligación y el plan deja de existir. Sin embargo, la cancelación del plan no es una liquidación si el plan es reemplazado por otro nuevo que ofrezca beneficios esencialmente idénticos.

Costo de servicios pasados

- 102 El costo de servicios pasados es el cambio en el valor presente de la obligación por beneficios definidos procedente de una modificación o reducción del plan.
- 103 **Una entidad reconocerá el costo de servicios pasados como un gasto en la primera de las siguientes fechas:**
- (a) **cuando tiene lugar la modificación o reducción del plan; y**
 - (b) **cuando tiene lugar la modificación o reducción del plan (véase la NIC 37) o beneficios por terminación (véase el párrafo 165).**
- 104 Una modificación del plan tiene lugar cuando una entidad introduce, o retira, un plan de beneficios definidos o cambia los beneficios pagaderos según un plan de beneficios definidos existente.
- 105 Una reducción tiene lugar cuando una entidad reduce de forma significativa el número de empleados cubiertos por un plan. Una reducción puede surgir de un suceso aislado, tal como el cierre de una planta, discontinuación de una operación o terminación o suspensión de un plan.
- 106 El costo de servicios pasados puede ser positivo (cuando los beneficios se introducen o cambian de forma que el valor presente de la obligación por beneficios definidos se incrementa) o negativo (cuando los beneficios cambian o se retiran de forma que el valor presente de la obligación por beneficios definidos disminuye).

NIC 19

- 107 Cuando una entidad reduzca algunos beneficios por pagar en un plan de beneficios definidos existente y, al mismo tiempo, aumente otros beneficios por pagar dentro del plan y para los mismos empleados, la entidad tratará el cambio como una única variación, en términos netos.
- 108 En el costo de servicio pasado se excluyen:
- (a) el efecto de las diferencias entre los incrementos de salarios reales y anteriormente asumidos sobre la obligación de pagar beneficios por servicios de años anteriores, (no hay costos de servicio pasado, puesto que las suposiciones actuariales toman en consideración los salarios proyectados);
 - (b) sub o sobreestimaciones de los incrementos discrecionales de las pensiones cuando una entidad tenga una obligación implícita de conceder tales aumentos (no existe costo de los servicios pasados porque las suposiciones actuariales deben tener en consideración dichos aumentos);
 - (c) estimaciones de mejoras en los beneficios que procedan de ganancias actuariales o del rendimiento de los activos del plan que hayan sido reconocidos en los estados financieros, si la entidad está obligada por las condiciones formales del plan (o por una obligación implícita que supere esas condiciones) o por la legislación, a utilizar en favor de los partícipes del plan los superávits del mismo, incluso si el incremento del beneficio no ha sido todavía formalmente concedido (no existe costo de servicios pasados porque el aumento resultante en la obligación es una pérdida actuarial, véase el párrafo 88); y
 - (d) el incremento en los beneficios irrevocables (es decir, beneficios que no están condicionados al empleo futuro, véase el párrafo 72) cuando, en ausencia de beneficios nuevos o mejorados, los empleados completan los requerimientos de irrevocabilidad de la concesión (no existe costo de los servicios pasados porque la entidad reconoció el costo estimado de los beneficios como costo del servicio presente, a medida que los servicios fueron prestados).

Ganancias y pérdidas en el momento de la liquidación

- 109 La ganancia o pérdida en el momento de liquidación es la diferencia entre:
- (a) el valor presente de una obligación por beneficios definidos que está siendo liquidada, como se determinó en la fecha de liquidación; y
 - (b) el precio de liquidación, incluyendo los activos del plan transferidos y los pagos realizados directamente por la entidad en relación con la liquidación.
- 110 **Cuando tenga lugar la liquidación una entidad reconocerá las ganancias o pérdidas derivadas de la liquidación de un plan de beneficios definidos.**
- 111 Una liquidación tiene lugar cuando una entidad realiza una transacción que elimina todas las obligaciones legales o implícitas adicionales para parte o todos los beneficios proporcionados bajo un plan de beneficios definidos (distintos de un pago de beneficios a los empleados o en nombre de éstos, de acuerdo con las

condiciones del plan e incluida en los supuestos actuariales). Por ejemplo, una transferencia excepcional de obligaciones del empleador significativas bajo el plan a una compañía de seguros a través de la compra de una póliza de seguros es una liquidación; no lo es, un pago único en efectivo, según las condiciones del plan a participantes del plan a cambio de sus derechos a recibir beneficios post-empleo especificados.

- 112 En algunos casos, una entidad adquiere una póliza de seguro para financiar una parte o la totalidad de los beneficios a los empleados que se relacionan con los servicios que han prestado en el periodo presente y en los periodos anteriores. La adquisición de esta póliza no es una liquidación del plan si la entidad conserva la obligación, ya sea legal o implícita, de pagar cantidades futuras (véase el párrafo 46) cuando el asegurador no llegue a cubrir los beneficios especificados en la póliza de seguro. Los párrafos 116 a 119 tratan del reconocimiento y medición de los derechos de reembolso bajo pólizas de seguro que no son activos del plan.

Reconocimiento y medición: activos del plan

Valor razonable de los activos del plan

- 113 El valor razonable de los activos del plan se deducirá del valor presente de la obligación por beneficios definidos al determinar el déficit o superávit.
- 114 En los activos del plan no se incluirán las aportaciones no pagadas por la entidad al fondo, ni tampoco los instrumentos financieros no transferibles emitidos por la entidad y poseídos por el fondo. De los activos del plan se deducirán cualesquiera pasivos del fondo que no tengan relación con los beneficios a los empleados, como por ejemplo, las cuentas por pagar, sean o no de origen comercial, y los pasivos que procedan de instrumentos financieros derivados.
- 115 Cuando los activos del plan incluyan pólizas de seguro aptas, que se correspondan exactamente con los importes y calendario de algunos o de todos los beneficios pagaderos dentro del plan, el valor razonable que se atribuirá a esas pólizas de seguro será el valor presente de las obligaciones relacionadas (lo cual estará sujeto a cualquier reducción que se requiera si los importes a recibir por la póliza de seguro no son totalmente recuperables).

Reembolsos

- 116 **Cuando sea, y solo cuando sea, prácticamente cierto que un tercero reembolsará alguno o todos los desembolsos requeridos para liquidar una obligación por beneficios definidos, la entidad:**
- (a) **reconocerá su derecho al reembolso como un activo separado. La entidad medirá el activo a su valor razonable.**
 - (b) **desagregará y reconocerá los cambios en el valor razonable de su derecho al reembolso de la misma forma que los cambios en el valor razonable de los activos del plan (véanse los párrafos 124 y 125). Los componentes del costo de los beneficios definidos reconocidos de acuerdo con el párrafo 120 podrán reconocerse netos de los importes relativos a cambios en el importe en libros del derecho al reembolso.**

NIC 19

- 117 A veces, una entidad puede requerir a un tercero, tal como un asegurador, el pago de una parte o la totalidad del desembolso requerido para cancelar una obligación por beneficios definidos. Las pólizas de seguro aptas, tal como han sido definidas en el párrafo 8, son activos del plan. Una entidad contabilizará tales pólizas aptas de la misma forma que todos los demás activos del plan, y no aplicará el párrafo 116 si no es relevante (véanse los párrafos 46 a 49 y 115).
- 118 Cuando una póliza de seguro mantenida por una entidad no cumpla las condiciones para ser una póliza apta, esta póliza no es un activo del plan. El párrafo 116 es relevante en estos casos: la entidad reconoce su derecho a los reembolsos, por la póliza de seguros, como un activo separado, y no como una deducción al determinar el déficit o superávit por beneficios definidos. El párrafo 140(b) requiere que la entidad revele una breve descripción de la relación entre el derecho de reembolso y la obligación relacionada.
- 119 Si el derecho de reembolso surge de una póliza de seguro que compensa exactamente el importe y el calendario de algunos o todos los beneficios definidos pagaderos en función de un plan de beneficios definidos, al valor razonable del derecho de reembolso se le considera el valor presente de la obligación relacionada (sujeto a cualquier reducción que se requiera si el reembolso no es totalmente recuperable).

Componentes del costo de los beneficios definidos

- 120 **Una entidad reconocerá los componentes del costo de los beneficios definidos, excepto en la medida en que otra NIIF requiera o permita su inclusión en el costo de un activo de la forma siguiente:**
- (a) **costo del servicio presente (véanse los párrafos 66 a 112) en el resultado del periodo;**
 - (b) **el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véanse los párrafos 123 a 126) en el resultado del periodo; y**
 - (c) **las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véanse los párrafos 127 a 130) en otro resultado integral.**
- 121 Otras NIIF requieren la inclusión de ciertos costos por beneficios a los empleados, en el costo de activos tales como inventarios o propiedades, planta y equipo (véanse la NIC 2 y la NIC 16). Todo costo por beneficios definidos post-empleo, que se incluya en el precio de adquisición o costo de producción de los activos citados, incluirá la proporción adecuada de los componentes que se han mencionado en la lista del párrafo 120.
- 122 **Las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto reconocidas en otro resultado integral no se reclasificarán en el resultado del periodo en un periodo posterior. Sin embargo, la entidad puede transferir esos importes reconocidos en otro resultado integral dentro del patrimonio.**
- interés neto sobre el pasivo (activo) de beneficios definidos neto**
- 123 **El interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto se determinará multiplicando éste por la tasa descontada especificada en el párrafo 83, determinados al comienzo del periodo anual sobre el que se**

informa, teniendo en cuenta los cambios en el pasivo (activo) por beneficios definidos neto durante el periodo como consecuencia de los pagos de las aportaciones y beneficios.

- 124 El interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto puede verse como que comprende el ingreso por intereses por los activos del plan, costos por intereses por la obligación por beneficios definidos e intereses por el efecto del techo del activo mencionado en el párrafo 64.
- 125 El ingreso por intereses por los activos del plan es un componente del rendimiento de los activos del plan y se determina multiplicando el valor razonable de los activos del plan por la tasa de descuento especificada en el párrafo 83, determinados al comienzo del periodo anual sobre el que se informa, teniendo en cuenta los cambios en los activos del plan durante el periodo como consecuencia de los pagos por las aportaciones y beneficios. La diferencia entre el ingreso por intereses de los activos del plan y el rendimiento de los activos del plan está incluida en la nueva medición del pasivo (activo) por beneficios definidos netos.
- 126 Los intereses por el efecto del techo del activo es parte del cambio total en el efecto del techo del activo, y se determina multiplicando el efecto del techo del activo por la tasa de descuento especificada en el párrafo 83, determinados al comienzo del periodo anual sobre el que se informa. La diferencia entre ese importe y el cambio total en el efecto del techo del activo se incluye en la nueva medición del pasivo (activo) por beneficios definidos neto.

Nuevas mediciones del pasivo (activo) de beneficios definidos neto

- 127 Las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto comprenden:
- (a) las ganancias y pérdidas actuariales (véanse los párrafos 128 y 129);
 - (b) el rendimiento de los activos del plan (véase el párrafo 130), excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) de beneficios definidos neto (véase el párrafo 125); y
 - (c) los cambios en el efecto del techo del activo, excluyendo los importes incluidos en el interés neto sobre el pasivo (activo) de beneficios definidos neto (véase el párrafo 126).
- 128 Las ganancias y pérdidas actuariales procedentes de incrementos o disminuciones en el valor presente de la obligación por beneficios definidos debidas a cambios en las suposiciones actuariales y ajustes por experiencia. Las causas de las ganancias o pérdidas incluyen las siguientes:
- (a) tasas de rotación, de mortalidad, de retiros anticipados o de incremento de salarios inesperadamente altas o bajas para los empleados, así como variaciones en los beneficios (si las condiciones formales o implícitas contemplan incrementos cuando haya inflación) o en los costos de atención médica;
 - (b) el efecto de cambios en las suposiciones con respecto a las opciones de pago de los beneficios;

NIC 19

- (c) el efecto de los cambios en las estimaciones de las tasas futuras de rotación, de mortalidad, de retiros anticipados o de incremento de salarios de los empleados, así como el efecto de las variaciones en los beneficios (si las condiciones formales o asumidas contemplan incrementos cuando haya inflación) o en los costos de atención médica cubiertos por el plan; y
 - (d) el efecto de las variaciones en la tasa de descuento;
- 129 Las ganancias y pérdidas actuariales no incluyen cambios en el valor presente de la obligación por beneficios definidos debidas a la introducción de modificaciones, reducciones o liquidación del plan de beneficios definidos, o cambios en los beneficios por pagar por un plan de beneficios definidos. Estos cambios dan lugar a un costo por servicios pasados o ganancias o pérdidas en el momento de la liquidación.
- 130 Al determinar el rendimiento de los activos del plan, una entidad deducirá los costos de gestión de los activos del plan y cualquier impuesto por pagar por el plan en sí mismo, distinto de los impuestos incluidos en los supuestos actuariales utilizados para medir la obligación por beneficios definidos (párrafo 76). Otros costos de administración no se deducirán del rendimiento de los activos del plan.

Presentación

Compensación

- 131 **Una entidad procederá a compensar un activo correspondiente a un plan con un pasivo perteneciente a otro plan cuando, y sólo cuando:**
- (a) **tiene el derecho, exigible legalmente, de utilizar los superávit de un plan para cancelar las obligaciones del otro plan; y**
 - (b) **pretende, o bien cancelar las obligaciones según su valor neto, o bien realizar el superávit en el primero de los planes y, de forma simultánea, cancelar su obligación en el otro plan.**
- 132 Este criterio de compensación es similar al establecido para el caso de los instrumentos financieros, en la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*.

Distinción entre partidas corrientes y no corrientes

- 133 Algunas entidades separan, en sus estados financieros, los activos y pasivos corrientes de los activos y pasivos no corrientes. Esta Norma no especifica si una entidad debería distinguir las partes corrientes y no corrientes de los activos y pasivos que surgen de los beneficios post-empleo.

Componentes del costo de los beneficios definidos

- 134 El párrafo 120 requiere que una entidad reconozca los costos por servicios y el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto en el resultado del periodo. Esta Norma no especifica la forma en que una entidad debería presentar el costo del servicio y el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto. Una entidad presentará esos componentes de acuerdo con la NIC 1.

Información a revelar

- 135** Una entidad revelará información que:
- (a) explique las características de sus planes de beneficios definidos y los riesgos asociados con ellos (véase el párrafo 139);
 - (b) identifique y explique los importes en sus estados financieros que surgen de sus planes de beneficios definidos (véanse los párrafos 140 a 144); y
 - (c) describa la forma en que sus planes de beneficios definidos pueden afectar al importe, calendario e incertidumbre de los flujos de efectivo futuros de la entidad (véanse los párrafos 145 a 147).
- 136** Para cumplir el objetivo del párrafo 135, una entidad considerará todos los elementos siguientes:
- (a) el nivel de detalle necesario para satisfacer los requerimientos de información a revelar;
 - (b) cuánto énfasis poner en cada uno de los distintos requerimientos;
 - (c) cuánta acumulación o desglose realizar; y
 - (d) si los usuarios de los estados financieros necesitan información adicional para evaluar la información cuantitativa revelada.
- 137** Si la información a revelar proporcionada de acuerdo con los requerimientos de esta Norma y otras NIIF es insuficiente para alcanzar los objetivos del párrafo 135, una entidad revelará la información adicional necesaria para cumplir con esos objetivos. Por ejemplo, una entidad puede presentar un análisis del valor presente de la obligación por beneficios definidos que distingan la naturaleza, características y riesgos de la obligación. Esta información a revelar podría distinguir:
- (a) Entre los importes adeudados a los miembros activos, diferidos a éstos y pensionistas.
 - (b) Entre los beneficios irrevocables y acumulados (devengados) pero no irrevocables.
 - (c) Entre beneficios condicionados, importes atribuibles a incrementos de salarios futuros y otros beneficios.
- 138** Una entidad evaluará si toda o parte de la información a revelar debe desagregarse para distinguir planes o grupos de planes con riesgos diferentes de forma significativa. Por ejemplo, una entidad puede desagregar información a revelar sobre planes mostrando una o más de las siguientes características:
- (a) Localizaciones geográficas diferentes.
 - (b) Características diferentes tales como planes de pensiones de cuantía fija, planes de pensiones calculados según el salario final o planes de atención médica post-empleo.
 - (c) Entornos de regulación diferentes.
 - (d) Diferentes segmentos de información.

NIC 19

- (e) Diferentes acuerdo de financiación (por ejemplo, no financiados totalmente, totalmente o parcialmente financiados).

Características de los planes de beneficios definidos y riesgos asociados con los mismos

139 Una entidad revelará:

- (a) Información sobre las características de sus planes de beneficios definidos, incluyendo:
 - (i) La naturaleza de los beneficios proporcionados por el plan (por ejemplo, los planes de beneficios definidos sobre el salario final o planes basados en aportaciones con garantía).
 - (ii) Una descripción del marco de regulación en el que opera el plan, por ejemplo, el nivel de los requerimientos de financiación mínimos, y el efecto del marco de regulación sobre el plan, tales como el techo del activo (véase el párrafo 64).
 - (iii) Una descripción de cualesquiera otras responsabilidades de la entidad para el gobierno del plan, por ejemplo, responsabilidades de fiduciarios o miembros del consejo del plan.
- (b) Una descripción de los riesgos a los que expone el plan a la entidad, centrados en los riesgos inusuales, específicos de la entidad y específicos del plan y cualquier concentración de riesgo significativa. Por ejemplo, si los activos del plan están invertidos principalmente en una clase de inversiones, por ejemplo, propiedades, el plan puede exponer a la entidad a una concentración del riesgo de mercado de la propiedad.
- (c) Una descripción de las modificaciones del plan, reducciones y liquidaciones.

Explicación de los importes en los estados financieros

140 Una entidad proporcionará una conciliación del saldo de apertura con el de cierre para cada uno de los siguientes elementos, si procede:

- (a) El pasivo (activo) por beneficios definidos neto, mostrando por separado conciliaciones sobre:
 - (i) Activos del plan.
 - (ii) El valor presente de la obligación por beneficios definidos.
 - (iii) El efecto del techo del activo.
- (b) Los derechos de reembolso. Una entidad también describirá la relación entre los derechos de reembolso y la obligación relacionada.

141 Cada conciliación enumerada en el párrafo 140 mostrará cada uno de los siguientes elementos, si procede:

- (a) Costo del servicio presente.
- (b) ingresos o gastos por intereses.
- (c) Nuevas mediciones del pasivo (activo) de beneficios definidos neto mostrando por separado:

NIC 19

- (i) El rendimiento de los activos del plan, excluyendo los importes incluidos en los intereses en (b).
 - (ii) Las ganancias y pérdidas actuariales que surgen de cambios en las suposiciones demográficas [véase el párrafo 76 (a)].
 - (iii) Las ganancias y pérdidas actuariales que surgen de cambios en las suposiciones financieras [véase el párrafo 76 (b)].
 - (iv) Los cambios en el efecto de limitar un activo por beneficios definidos neto al techo del activo, excluyendo los importes incluidos en los intereses en (b). Una entidad también revelará la forma en que se determina el beneficio económico máximo disponible, es decir, si esos beneficios serían en forma de reembolsos, reducciones en aportaciones futuras o una combinación de ambos.
 - (d) Costo de servicios pasados y ganancias y pérdidas que surgen de liquidaciones. Tal como permite el párrafo 100, el costo de servicios pasados y las ganancias y pérdidas que surgen de liquidaciones no necesitan distinguirse si tienen lugar simultáneamente.
 - (e) efectos de las variaciones en las tasas de cambio de la moneda extranjera.
 - (f) aportaciones al plan, mostrando por separado las del empleador y las de los participantes del plan.
 - (g) pagos procedentes del plan, mostrando por separado el importe pagado con respecto a las liquidaciones.
 - (h) efectos de las combinaciones de negocios y disposiciones.
- 142 Una entidad desagregará el valor razonable de los activos del plan en clases que distingan la naturaleza y riesgos de esos activos, subdividiendo cada clase de activo del plan entre las que tienen un precio de mercado cotizado en un mercado activo (según se define en la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*) y las que no lo tienen. Por ejemplo, considerando el nivel de información a revelar comentado en el párrafo 136, una entidad podría distinguir entre:
- (a) efectivo y equivalentes al efectivo;
 - (b) instrumentos de patrimonio (segregado por tipo de sector industrial, tamaño de la empresa, geografía, etc);
 - (c) instrumentos de deuda (segregados por tipo de emisor, calidad crediticia, geografía, etc);
 - (d) propiedad inmobiliaria (segregada por geografía, etc);
 - (e) derivados (segregados por tipo de riesgo subyacente en el contrato, por ejemplo, contratos de tasa de interés, contratos de cambio de moneda extranjera, contratos de patrimonio, contratos de crédito, permutas financieras de larga duración, etc);
 - (f) fondos de inversión (segregados por tipo de fondo);
 - (g) títulos valores garantizados por activos; y
 - (h) deuda estructurada.

NIC 19

143 Una entidad revelará el valor razonable de los instrumentos financieros transferibles propios de la entidad mantenidos como activos del plan, y el valor razonable de los activos del plan que son propiedades ocupadas por la entidad, u otros activos utilizados por ésta.

144 Una entidad revelará las suposiciones actuariales significativas utilizadas para determinar el valor presente de la obligación por beneficios definidos (véase el párrafo 76). Esta información a revelar será en términos absolutos (por ejemplo, un porcentaje absoluto, y no solo como un margen entre porcentajes diferentes y otras variables). Cuando una entidad proporcione información a revelar en total para una agrupación de planes, proporcionará esta información a revelar en forma de promedios ponderados o rangos de valores relativamente pequeños.

Importe, calendario e incertidumbre de flujos de efectivo futuros

145 Una entidad revelará:

- (a) Un análisis de sensibilidad para cada supuesto actuarial significativo (como los revelados según el párrafo 144) al final del periodo sobre el que se informa, mostrando la forma en que la obligación por beneficios definidos habría sido afectada por los cambios en la suposición actuarial relevante que era razonablemente posible en esa fecha.
- (b) Los métodos y suposiciones utilizados para preparar los análisis de sensibilidad requeridos por (a) y las limitaciones de esos métodos.
- (c) Los cambios habidos desde el período anterior en los métodos y suposiciones utilizados para preparar los análisis de sensibilidad, y las razones de estos cambios.

146 Una entidad revelará una descripción de las estrategias para equiparar activos y pasivos utilizadas por el plan o la entidad, incluyendo el uso de rentas vitalicias y otras técnicas, tales como permutas financieras de larga duración, para gestionar el riesgo.

147 Para proporcionar un indicador del efecto del plan de beneficios definidos sobre los flujos de efectivo futuros de la entidad, ésta revelará:

- (a) Una descripción de los acuerdos de financiación y política de financiación que afecte a las aportaciones futuras.
- (b) Las aportaciones esperadas al plan para el próximo periodo anual sobre el que se informa.
- (c) Información sobre el perfil de vencimientos de la obligación por beneficios definidos. Este incluirá el promedio ponderado de la duración de la obligación por beneficios definidos y puede incluir otra información sobre la distribución del calendario de los pagos por beneficios, tales como un análisis de vencimientos de los pagos por beneficios.

Planes multi-patronales

148 Si una entidad participa en un plan de beneficios definidos multi-patronal, revelará:

NIC 19

- (a) Una descripción de los acuerdos de financiación, incluyendo el método utilizado para determinar la tasa de la entidad de aportaciones y los requerimientos de financiación mínimos.
- (b) Una descripción de la medida en que la entidad puede ser responsable del plan por otras obligaciones de entidades según las cláusulas y condiciones del plan multi-patronal.
- (c) Una descripción de la distribución acordada de un déficit o superávit sobre:
 - (i) la liquidación del plan; o
 - (ii) la retirada de la entidad del plan.
- (d) Si la entidad contabiliza ese plan como si fuera un plan de aportaciones definidas de acuerdo con el párrafo 34, revelará la siguiente información, además de la información requerida por (a) a (c) y en lugar de la información requerida por los párrafos 139 a 147:
 - (i) El hecho de que el plan es de beneficios definidos.
 - (ii) Las razones por las cuales no está disponible la información suficiente para permitir a la entidad contabilizarlo como un plan de beneficios definidos.
 - (iii) Las aportaciones esperadas al plan para el próximo periodo anual sobre el que se informa.
 - (iv) Información sobre cualquier déficit o superávit del plan que puede afectar el importe de aportaciones futuras, incluyendo la base utilizada para determinar ese déficit o superávit y las implicaciones, si las hubiera, para la entidad.
 - (v) Una indicación del nivel de participación de la entidad en el plan comparado con otras entidades participantes. Ejemplos de medidas que pueden proporcionar esta indicación incluyen la proporción de la entidad en las aportaciones totales al plan o la proporción de la entidad en el número total de miembros activos, miembros retirados y miembros antiguos con derecho a beneficios, si esa información se encuentra disponible.

Planes de beneficios definidos que comparten riesgos entre entidades bajo control común

- 149 Si una entidad participa en un plan de beneficios definidos que comparte riesgos entre entidades bajo control común, revelará:
- (a) El acuerdo contractual o la política establecida para cargar el costo por el beneficio definido neto, o bien el hecho de que no existe esa política.
 - (b) La política para determinar la aportación a pagar por la entidad.
 - (c) Si la entidad contabilizase la distribución del costo por el beneficio definido neto de acuerdo con el párrafo 41, toda la información sobre el plan en su conjunto, requerida por los párrafos 135 a 147.

NIC 19

- (d) Si la entidad contabiliza la aportación por pagar para el periodo tal como se señala en el párrafo 41, la información sobre el plan en su conjunto requerida por los párrafos 135 a 137, 139, 142 a 144 y 147(a) y (b).
- 150 La información requerida por el párrafo 149(c) y (d) puede revelarse por referencia a la información a revelar en otros estados financieros de otra entidad del grupo si:
- (a) esos estados financieros de la entidad del grupo identifican por separado y revelan la información requerida sobre el plan; y
 - (b) esos estados financieros de la entidad del grupo están disponibles para los usuarios de los estados financieros en las mismas condiciones y al mismo tiempo, o antes, que los estados financieros de la entidad.

Requerimientos de información a revelar en otras NIIF

- 151 En el caso de que fuera obligatorio según la NIC 24, la entidad suministrará información sobre:
- (a) transacciones entre partes relacionadas con planes de beneficios post-empleo ; y
 - (b) beneficios post-empleo para el personal clave de la gerencia.
- 152 En caso de que fuera obligatorio según la NIC 37, una entidad revelará información sobre los pasivos contingentes que surgen de las obligaciones por beneficios post-empleo.

Otros beneficios a los empleados a largo plazo

- 153 Otros beneficios a los empleados a largo plazo incluyen partidas tales como las siguientes, si no se esperan liquidar totalmente antes de doce meses después del final del periodo anual sobre el que se informa en el que los empleados presten los servicios relacionados:
- (a) las ausencias retribuidas a largo plazo, tales como vacaciones tras largos periodos de servicio o años sabáticos;
 - (b) los premios de antigüedad u otros beneficios por largo tiempo de servicio;
 - (c) los beneficios por invalidez permanente;
 - (d) participación en ganancias e incentivos; y
 - (e) retribuciones diferidas.
- 154 La medición de los otros beneficios a largo plazo a los empleados no está sujeta, normalmente, al mismo grado de incertidumbre que afecta a la medida de los beneficios post-empleo. Por esta razón, esta Norma requiere un método simplificado de contabilización de otros beneficios a largo plazo a los empleados. A diferencia de la contabilidad requerida para los beneficios post-empleo, este método no reconoce nuevas mediciones en otro resultado integral.

Reconocimiento y medición

- 155 Al reconocer y medir el superávit o déficit en un plan de beneficios a los empleados a largo plazo, una entidad aplicará los párrafos 56 a 98 y 113 a 115. Una entidad aplicará los párrafos 116 a 119 al reconocer y medir cualquier derecho de reembolso.
- 156 Para otros beneficios a los empleados a largo plazo, una entidad reconocerá, en el resultado del periodo, el importe total neto de los siguientes importes, excepto en la medida en que otra NIIF requiera o permita su inclusión en el costo de un activo:
- (a) el costo del servicio (véanse los párrafos 66 a 112);
 - (b) el interés neto sobre el pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véanse los párrafos 123 a 126); y
 - (c) las nuevas mediciones del pasivo (activo) por beneficios definidos neto (véanse los párrafos 127 a 130).
- 157 Una forma de los otros beneficios a largo plazo a los empleados es el beneficio por invalidez permanente. Si el nivel del beneficio depende del periodo de servicio, surgirá una obligación cuando se preste el servicio. La medición de esta obligación reflejará la probabilidad de que el pago vaya a ser requerido y el intervalo de tiempo a lo largo del cual se espera realizar los pagos. Si el nivel de beneficio es el mismo para todos los empleados con invalidez, independientemente de los años de servicio, el costo esperado de los beneficios se reconocerá cuando se produzca el suceso que cause la invalidez de larga duración.

Información a revelar

- 158 Aunque esta Norma no requiere información a revelar específica sobre los otros beneficios a los empleados a largo plazo, otras NIIF pueden requerir información a revelar. Por ejemplo, la NIC 24 requiere información a revelar sobre los beneficios a los empleados del personal clave de la gerencia. La NIC 1 requiere información a revelar sobre el gasto por beneficios a los empleados.

Beneficios por terminación

- 159 Esta Norma trata los beneficios por terminación de forma separada del resto de los beneficios a los empleados, porque el suceso que da lugar a la obligación es la finalización del vínculo laboral, en lugar del servicio del empleado. Los beneficios por terminación del contrato proceden de la decisión de la entidad de finalizar el empleo o de la decisión de un empleado de aceptar una oferta de la entidad de beneficios a cambio de la finalización del contrato de empleo.
- 160 Los beneficios por terminación del contrato no incluyen beneficios a los empleados procedentes de la terminación de contrato de empleo a petición del empleado sin la oferta de una entidad o como consecuencia de requerimientos de retiro obligatorios, porque esos beneficios son beneficios post-empleo. Algunas entidades proporcionan un nivel menor de beneficio por terminación del contrato de empleo a petición del empleado (en esencia, un beneficio post-empleo), que si es la terminación del contrato de empleo a petición de la

NIC 19

entidad. La diferencia entre el beneficio proporcionado por terminación del contrato de empleo a petición del empleado y un beneficio mayor proporcionado a petición de la entidad es un beneficio por terminación del contrato.

161 La forma del beneficio a los empleados no determina si se proporciona a cambio del servicio o a cambio de la terminación del contrato de empleo del empleado. Los beneficios por terminación son normalmente pagos únicos, pero a veces también incluyen:

- (a) Mejoras de los beneficios post-empleo, indirectamente a través de un plan de beneficios a los empleados o directamente.
- (b) Salarios hasta el final de un periodo específico de tiempo si el empleado no presta servicios posteriores que suministren beneficios económicos a la entidad.

162 Indicadores de que se proporciona un beneficio a los empleados a cambio de servicios incluyen la siguiente información:

- (a) el beneficio está condicionado a que se proporcione el servicio futuro (incluyendo beneficios que se incrementan si se proporcionan servicios adicionales).
- (b) El beneficio se proporciona de acuerdo con las condiciones de un plan de beneficios a los empleados.

163 Algunos beneficios por terminación se proporcionan de acuerdo con las condiciones de un plan de beneficios a los empleados existente. Por ejemplo, pueden especificarse por ley, contrato de empleo o acuerdo sindical, o pueden insinuarse como consecuencia de prácticas pasadas del empleador de proporcionar beneficios similares. Como otro ejemplo, si una entidad realiza una oferta de beneficios disponible para más allá de un periodo corto, o hay más de un periodo corto entre la oferta y la fecha esperada de terminación real, la entidad considerará si ha establecido un plan de beneficios a los empleados nuevo y por tanto si los beneficios ofrecidos según ese plan son beneficios por terminación o beneficios post-empleo. Los beneficios a los empleados proporcionados de acuerdo con las condiciones de un plan de beneficios a los empleados son beneficios por terminación si proceden de una decisión de la entidad de finalizar un contrato de empleo con un empleado y no están condicionados a que se proporcionen servicios futuros.

164 Algunos beneficios a los empleados se proporcionan con independencia de las razones que hayan motivado su salida de la entidad. El pago de estos beneficios es cierto (sujeto a los requerimientos para la irrevocabilidad o periodos mínimos de servicio), pero el tiempo durante el cual se pagarán es un hecho incierto. Aunque estos beneficios sean descritos en algunas jurisdicciones como indemnizaciones por finalización de contrato o gratificaciones por finalización de contrato, son en realidad beneficios post-empleo más que beneficios por terminación, y una entidad los contabilizará como beneficios post-empleo.

Reconocimiento

165 Una entidad reconocerá un pasivo y un gasto por beneficios por terminación en la primera de las siguientes fechas:

- (a) cuando la entidad ya no pueda retirar la oferta de esos beneficios; y**
- (b) el momento en que la entidad reconozca los costos por una reestructuración que quede dentro del alcance de la NIC 37e involucre el pago de los beneficios por terminación.**

166 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; y
- (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.

167 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.
- (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.

168 Cuando una entidad reconoce beneficios por terminación, habrá de contabilizar también una modificación del plan o una reducción de otros beneficios a los empleados (véase el párrafo 103).

Medición

169 Una entidad medirá los beneficios por terminación en el reconocimiento inicial y medirá y reconocerá cambios posteriores, de acuerdo con la naturaleza del beneficio a los empleados, siempre que si los beneficios por terminación son una mejora de los beneficios post-empleo, la entidad aplicará los requerimientos de beneficios post-empleo. En otro caso:

NIC 19

- (a) Si se espera que los beneficios por terminación se liquiden completamente antes de doce meses después del periodo anual sobre el que se informa en el que el beneficio por terminación se reconozca, la entidad aplicará los requerimientos de beneficios a los empleados a corto plazo.
- (b) Si no se espera que los beneficios por terminación se liquiden completamente antes de doce meses después del periodo anual sobre el que se informa, la entidad aplicará los requerimientos de otros beneficios a los empleados a largo plazo.

170 Puesto que los beneficios por terminación no se proporcionan a cambio de servicios, los párrafos 70 a 74 relacionados con la atribución del beneficio a periodos de servicio no son aplicables.

Ejemplo ilustrativo de los párrafos 159 a 170

Antecedentes

Como consecuencia de una adquisición reciente, una entidad prevé cerrar una fábrica dentro de diez meses y, en ese momento, finalizar los contratos de los empleados que permanezcan en la fábrica. Puesto que la entidad necesita la experiencia de los empleados en la fábrica para completar algunos contratos, anuncia un plan de terminación de contratos de la forma siguiente:

Cada empleado que permanezca y preste servicio hasta el cierre de la fábrica recibirá en la fecha de terminación un pago de 30.000 u.m. Los empleados que dejen la fábrica antes del cierre recibirán 10.000 u.m.

En la fábrica hay 120 empleados. En el momento del anuncio del plan, la entidad espera que 20 de ellos abandonen antes del cierre. Por ello, los flujos de salida de efectivo totales esperados según el plan son 3.200.000 (es decir, $20 \times 10.000 \text{ u.m.} + 100 \times 30.000 \text{ u.m.}$). Como requería el párrafo 160, la entidad contabilizará beneficios proporcionados a cambio de la terminación de los contratos de empleo como beneficios por terminación y contabilizará los beneficios proporcionados a cambio de servicios como beneficios a los empleados a corto plazo.

continúa...

...continuación

Ejemplo ilustrativo de los párrafos 159 a 170

Beneficios por terminación

El beneficio proporcionado a cambio de la finalización del contrato de empleo es de 10.000 u.m. Este es el importe que una entidad tendría que pagar para terminar el contrato de empleo independientemente de si los empleados permanecen y prestan servicios hasta el cierre de la fábrica o abandonan antes de dicho cierre. Aun cuando los empleados puedan abandonar antes del cierre, la terminación del contrato de empleo de todos los empleados es una consecuencia de la decisión de la entidad de cerrar la fábrica y rescindir sus contratos de empleo (es decir, todos los empleados dejarán el empleo cuando la fábrica cierre). Por ello, la entidad reconocerá un pasivo de 1.200.000 u.m. (es decir, 120×10.000 u.m.) en concepto de beneficios por terminación proporcionados de acuerdo el plan de beneficios a los empleados en la primera de las dos fechas siguientes, cuando el plan de terminación se anuncie y cuando la entidad reconozca los costos de reestructuración asociados con el cierre de la fábrica.

Beneficios proporcionados a cambio de servicios

El incremento de beneficios que los empleados recibirán si proporcionan servicios para el periodo completo de diez meses es a cambio de servicios proporcionados a lo largo de ese periodo. La entidad los contabilizará como beneficios a los empleados a corto plazo porque la entidad espera liquidarlos antes de doce meses después del final del periodo anual sobre el que se informa. En este ejemplo, no se requiere descontar, de forma que un gasto de 200.000 u.m. (es decir, $2.000.000 \div 10$) se reconocerá en cada mes durante el periodo de servicio de diez meses, con un incremento correspondientes en el importe del pasivo.

Información a revelar

- 171 Aunque esta Norma no requiere información a revelar específica sobre los beneficios por terminación, otras NIIF pueden hacerlo. Por ejemplo, la NIC 24 requiere información a revelar sobre los beneficios a los empleados del personal clave de la gerencia. La NIC 1 requiere información a revelar sobre el gasto por beneficios a los empleados.

Transición y fecha de vigencia

- 172 Una entidad aplicará esta Norma para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma a periodos anteriores revelará este hecho.
- 173 Una entidad aplicará esta Norma de forma retroactiva, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* excepto cuando:

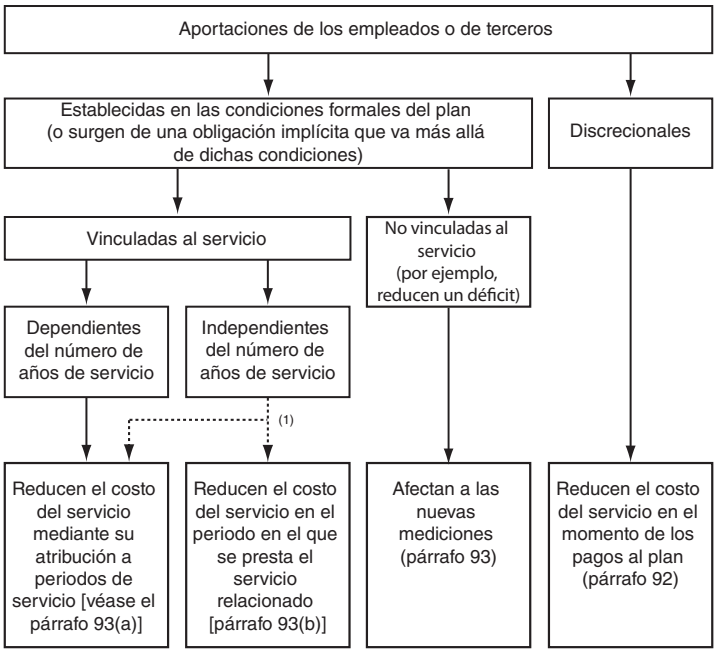
NIC 19

- (a) Una entidad no necesita ajustar el importe en libros de activos que queden fuera del alcance de esta norma para cambios en los costos de beneficios a los empleados que estaban incluidos en el importe en libros anterior a la fecha de aplicación inicial. La fecha de aplicación inicial es el comienzo del primer periodo anterior presentado en los primeros estados financieros en los que la entidad adopta esta Norma.
 - (b) En los estados financieros para periodos que comiencen antes del 1 de enero de 2014, una entidad no necesita presentar información comparativa para la información a revelar requerida por el párrafo 145 sobre la sensibilidad de la obligación por beneficios definidos.
- 174 La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, modificó la definición de valor razonable del párrafo 8 y modificó el párrafo 113. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 13.
- 175 El documento *Planes de Beneficios Definidos: Aportaciones de los Empleados* (Modificaciones a la NIC 19) se emitió en noviembre de 2013, y modificó los párrafos 93 y 94. Una entidad aplicará esas modificaciones a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2014 de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.
- 176 *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2012-2014*, emitida en septiembre de 2014, modificó el párrafo 83 y añadió el párrafo 177. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad utilizase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.
- 177 Una entidad aplicará la modificación del párrafo 176 desde el comienzo del periodo comparativo más antiguo presentado en los primeros estados financieros en los que la entidad aplica la modificación. Cualquier ajuste que surja de la aplicación de la modificación se reconocerá en las ganancias acumuladas al comienzo de ese periodo.

Apéndice A
Guía de Aplicación

Este Apéndice forma parte integrante de la NIIF. Describe la aplicación de los párrafos 92 y 93 y tiene el mismo valor normativo que las otras partes de la NIIF.

A1 Los requerimientos de contabilización de las aportaciones de los empleados o de terceros se ilustran en el siguiente diagrama.



(1) Esta flecha discontinua significa que se permite que una entidad opte por una contabilización u otra.

NIC 19

Apéndice B

Modificaciones a otras NIIF

Este apéndice establece las modificaciones a otras NIIF que son consecuencia de la emisión por el Consejo de la NIC 19 en junio de 2011. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIC 19 modificada. En los párrafos modificados, el texto nuevo está subrayado y el texto eliminado se ha tachado.

* * * * *

Las modificaciones contenidas en este apéndice cuando se emitió la Norma en 2011 se han incorporado a las NIIF pertinentes publicadas en este volumen.

NIC 21

Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera

En abril de 2001 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (el Consejo) adoptó la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*, que había sido originalmente emitida por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad en diciembre de 1983. La NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* sustituyó a la NIC 21 *Contabilidad de los Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* (emitida en julio de 1983).

En diciembre de 2003 el Consejo emitió una NIC 21 revisada como parte de su agenda inicial de proyectos técnicos. La NIC 21 revisada también incorporó las guías contenidas en tres Interpretaciones relacionadas (SIC-11 *Variaciones de Cambio en Moneda Extranjera—Capitalización de Pérdidas Derivadas de Devaluaciones Muy Importantes*, SIC-19 *Moneda de los Estados Financieros—Medición y Presentación de los Estados Financieros según las NIC 21 y 29*, y SIC-30 *Moneda en la que se Informa—Conversión de la Moneda de Medición a la Moneda de Presentación*). El Consejo también modificó la SIC-7 *Introducción al Euro*.

El Consejo modificó la NIC 21 en diciembre de 2005 para requerir que algunos tipos de diferencias de cambio que surgen de partidas monetarias deban reconocerse por separado como patrimonio.

Otras Normas han realizado modificaciones consiguientes de menor importancia a la NIC 21. Estas incluyen la *Mejoras a las NIIF* (emitido en mayo de 2010), la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados* (emitida en mayo de 2011), la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos* (emitida en mayo de 2011), la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable* (emitida en mayo de 2011), *Presentación de Partidas de Otro Resultado Integral* (Modificaciones a la NIC 1) (emitido en junio de 2011), la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (Contabilidad de Coberturas y modificaciones a las NIIF 9, NIIF 7 y NIC 39) (emitida en noviembre de 2013), NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (emitida en julio de 2014) y NIIF 16 *Arrendamientos* (emitida en enero de 2016).

NIC 21

ÍNDICE

desde el párrafo

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 21 EFECTOS DE LAS VARIACIONES EN LAS TASAS DE CAMBIO DE LA MONEDA EXTRANJERA

OBJETIVO	1
ALCANCE	3
DEFINICIONES	8
Desarrollo de las definiciones	9
RESUMEN DEL ENFOQUE REQUERIDO POR ESTA NORMA	17
INFORMACIÓN SOBRE LAS TRANSACCIONES EN MONEDA EXTRANJERA EN MONEDA FUNCIONAL	20
Reconocimiento inicial	20
Información al final de los periodos posteriores sobre los que se informa	23
Reconocimiento de las diferencias de cambio	27
Cambio de moneda funcional	35
UTILIZACIÓN DE UNA MONEDA DE PRESENTACIÓN DISTINTA DE LA MONEDA FUNCIONAL	38
Conversión a la moneda de presentación	38
Conversión de un negocio en el extranjero	44
Disposición total o parcial de un negocio en el extranjero	48
EFFECTOS IMPOSITIVOS DE TODAS LAS DIFERENCIAS DE CAMBIO	50
INFORMACIÓN A REVELAR	51
FECHA DE VIGENCIA Y TRANSICIÓN	58
DEROGACIÓN DE OTROS PRONUNCIAMIENTOS	61
APÉNDICE	
Modificaciones a otros pronunciamientos	

**CON RESPECTO A LOS DOCUMENTOS COMPLEMENTARIOS ENUMERADOS A
CONTINUACIÓN, VÉASE LA PARTE B DE ESTA EDICIÓN**

**APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE LA NIC 21 EMITIDA EN DICIEMBRE
DE 2003**

**APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE *INVERSIÓN NETA EN UN NEGOCIO EN
EL EXTRANJERO* (MODIFICACIONES A LA NIC 21) EMITIDA EN DICIEMBRE
DE 2005**

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES

NIC 21

La Norma Internacional de Contabilidad 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera* (NIC 21) comprende los párrafos 1 a 62 y el Apéndice. Aunque la Norma conserva el formato IASC que tenía cuando fue adoptada por el IASB, todos los párrafos tienen igual valor normativo. La NIC 21 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y de los Fundamentos de las Conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera*. La NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* proporciona una base para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías explícitas.

NIC 21

Norma Internacional de Contabilidad 21 ***Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera***

Objetivo

- 1 Una entidad puede llevar a cabo actividades en el extranjero de dos maneras diferentes. Puede realizar transacciones en moneda extranjera o bien puede tener negocios en el extranjero. Además, una entidad puede presentar sus estados financieros en una moneda extranjera. El objetivo de esta Norma es prescribir cómo se incorporan, en los estados financieros de una entidad, las transacciones en moneda extranjera y los negocios en el extranjero, y cómo convertir los estados financieros a la moneda de presentación elegida.
- 2 Los principales problemas que se presentan son la tasa o tasas de cambio a utilizar, así como la manera de informar sobre los efectos de las variaciones en las tasas de cambio dentro de los estados financieros.

Alcance

- 3 **Esta Norma se aplicará¹:**
 - (a) **al contabilizar las transacciones y saldos en moneda extranjera, excepto las transacciones y saldos con derivados que estén dentro del alcance de la NIIF 9 Instrumentos Financieros;**
 - (b) **al convertir los resultados y la situación financiera de los negocios en el extranjero que se incluyan en los estados financieros de la entidad, ya sea por consolidación o por el método de la participación; y**
 - (c) **al convertir los resultados y la situación financiera de la entidad en una moneda de presentación.**
- 4 La NIIF 9 se aplica a muchos derivados en moneda extranjera y, por tanto, éstos quedan excluidos del alcance de esta Norma. No obstante, aquellos derivados en moneda extranjera que no están dentro del alcance de la NIIF 9 (por ejemplo, ciertos derivados en moneda extranjera implícitos en otros contratos), entran dentro del alcance de esta Norma. Además, esta Norma se aplica cuando la entidad convierte los importes relacionados con derivados desde su moneda funcional a la moneda de presentación.
- 5 Esta Norma no es aplicable a la contabilidad de coberturas para partidas en moneda extranjera, incluyendo la cobertura de una inversión neta en un negocio en el extranjero. La NIIF 9 es aplicable a la contabilidad de coberturas.
- 6 Esta Norma se aplica a la presentación de los estados financieros de una entidad en una moneda extranjera, y establece los requisitos para que los estados financieros resultantes puedan ser calificados como conformes con las Normas

1 Véase también la SIC-7 *Introducción al Euro*

Internacionales de Información Financiera (NIIF). También se especifica la información a revelar, en el caso de conversión de información financiera a una moneda extranjera que no cumpla los anteriores requerimientos.

- 7 Esta Norma no se aplicará a la presentación, dentro del estado de flujos de efectivo, de los flujos de efectivo que se deriven de transacciones en moneda extranjera, ni de la conversión de los flujos de efectivo de los negocios en el extranjero (véase la NIC 7 *Estado de Flujos de Efectivo*).

Definiciones

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

Diferencia de cambio es la que surge al convertir un determinado número de unidades de una moneda a otra moneda, utilizando tasas de cambio diferentes.

Un grupo es una controladora y todas sus subsidiarias.

Inversión neta en un negocio en el extranjero es el importe que corresponde a la participación de la entidad que presenta sus estados financieros, en los activos netos del citado negocio.

Moneda de presentación es la moneda en que se presentan los estados financieros.

Moneda extranjera (o divisa) es cualquier otra distinta de la moneda funcional de la entidad.

Moneda funcional es la moneda del entorno económico principal en el que opera la entidad.

Negocio en el extranjero es toda entidad subsidiaria, asociada, acuerdo conjunto o sucursal de la entidad que informa, cuyas actividades están basadas o se llevan a cabo en un país o moneda distintos a los de la entidad que informa.

Partidas monetarias son 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.

Tasa de cambio es la relación de cambio entre dos monedas.

Tasa de cambio de cierre es la tasa de cambio de contado existente al final del periodo sobre el que se informa.

Tasa de cambio de contado es la tasa de cambio utilizado en las transacciones con entrega inmediata.

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. (Véase la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*).

NIC 21

Desarrollo de las definiciones

Moneda funcional

- 9 El entorno económico principal en el que opera la entidad es, normalmente, aquél en el que ésta genera y emplea el efectivo. Para determinar su moneda funcional, la entidad considerará los siguientes factores:
- (a) La moneda:
 - (i) que influya fundamentalmente en los precios de venta de los bienes y servicios (con frecuencia será la moneda en la cual se denominen y liquiden los precios de venta de sus bienes y servicios); y
 - (ii) del país cuyas fuerzas competitivas y regulaciones determinen fundamentalmente los precios de venta de sus bienes y servicios.
 - (b) La moneda que influya fundamentalmente en los costos de la mano de obra, de los materiales y de otros costos de producir los bienes o suministrar los servicios (con frecuencia será la moneda en la cual se denominen y liquiden tales costos).
- 10 Los siguientes factores también pueden suministrar evidencia acerca de la moneda funcional de una entidad:
- (a) la moneda en la cual se generan los fondos de las actividades de financiación (esto es, la que corresponde a los instrumentos de deuda y patrimonio emitidos).
 - (b) la moneda en que se mantienen los importes cobrados por las actividades de operación.
- 11 Se considerarán, además, los siguientes factores al determinar la moneda funcional de un negocio en el extranjero, así como al decidir si esta moneda funcional es la misma que la correspondiente a la entidad que informa (en este contexto, la entidad que informa es la que tiene al negocio en el extranjero como subsidiaria, sucursal, asociada o acuerdo conjunto):
- (a) Si las actividades del negocio en el extranjero se llevan a cabo como una extensión de la entidad que informa, en lugar de hacerlo con un grado significativo de autonomía. Un ejemplo de la primera situación descrita es cuando el negocio en el extranjero sólo vende bienes importados de la entidad que informa, y remite a la misma los importes obtenidos. Un ejemplo de la segunda situación descrita se produce cuando el negocio acumula efectivo y otras partidas monetarias, incurre en gastos, genera ingresos y toma préstamos utilizando, sustancialmente, su moneda local.
 - (b) Si las transacciones con la entidad que informa constituyen una proporción alta o baja de las actividades del negocio en el extranjero.
 - (c) Si los flujos de efectivo de las actividades del negocio en el extranjero afectan directamente a los flujos de efectivo de la entidad que informa, y están disponibles para ser remitidos a la misma.

NIC 21

- (d) Si los flujos de efectivo de las actividades del negocio en el extranjero son suficientes para atender las obligaciones por deudas actuales y esperadas, en el curso normal de la actividad, sin que la entidad que informa deba poner fondos a su disposición.
- 12 Cuando los indicadores descritos arriba sean contradictorios, y no resulte obvio cuál es la moneda funcional, la gerencia empleará su juicio para determinar la moneda funcional que más fielmente represente los efectos económicos de las transacciones, sucesos y condiciones subyacentes. Como parte de este proceso, la gerencia concederá prioridad a los indicadores fundamentales del párrafo 9, antes de tomar en consideración los indicadores de los párrafos 10 y 11, que han sido diseñados para suministrar evidencia adicional que apoye la determinación de la moneda funcional de la entidad.
- 13 La moneda funcional de la entidad reflejará las transacciones, sucesos y condiciones que subyacen y son relevantes para la misma. Por consiguiente, una vez escogida la moneda funcional, no se cambiará a menos que se produzca un cambio en tales transacciones, sucesos o condiciones.
- 14 Si la moneda funcional es la moneda de una economía hiperinflacionaria, los estados financieros de la entidad serán reexpresados de acuerdo con la NIC 29 *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*. La entidad no podrá evitar la reexpresión de acuerdo con la NIC 29, por ejemplo, adoptando como moneda funcional una moneda diferente de la que hubiera determinado aplicando esta Norma (tal como la moneda funcional de su controladora).

Inversión neta en un negocio en el extranjero

- 15 Una entidad puede tener una partida monetaria que ha de cobrar o pagar al negocio en el extranjero. Si la liquidación de esa partida no está contemplada, ni es probable que se produzca, en un futuro previsible, la partida es, en esencia, una parte de la inversión neta de la entidad en ese negocio en el extranjero, y se contabilizará de acuerdo con los párrafos 32 y 33. Entre estas partidas monetarias pueden estar incluidos préstamos o partidas a cobrar a largo plazo. No se incluyen las cuentas de deudores o acreedores comerciales.
- 15A Una entidad que tiene una partida monetaria por cobrar o por pagar a un negocio en el extranjero descrito en el párrafo 15 puede ser cualquier subsidiaria del grupo. Por ejemplo, una entidad tiene dos subsidiarias, A y B. La Subsidiaria B es un negocio en el extranjero. La Subsidiaria A concede un préstamo a la Subsidiaria B. El préstamo por cobrar por A de la Subsidiaria B sería parte de la inversión neta de la entidad en la Subsidiaria B si el pago del préstamo no estuviera planeado ni fuese probable que ocurriera en el futuro previsible. Esto también sería cierto si la Subsidiaria A fuera en sí misma un negocio en el extranjero.

Partidas monetarias

- 16 La característica esencial de una partida monetaria es el derecho a recibir (o la obligación de entregar) una cantidad fija o determinable de unidades monetarias. Entre los ejemplos se incluyen: pensiones y otros beneficios a empleados que se pagan en efectivo; suministros que se liquidan en efectivo pasivos por arrendamiento; y dividendos en efectivo que se hayan reconocido

NIC 21

como pasivos. Asimismo, serán partidas monetarias los contratos para recibir (o entregar) un número variable de instrumentos de patrimonio propios de la entidad o una cantidad variable de activos, en los cuales el valor razonable a recibir (o entregar) por ese contrato sea igual a una suma fija o determinable de unidades monetarias. Por el contrario, la característica esencial de una partida no monetaria es la ausencia de un derecho a recibir (o una obligación de entregar) una cantidad fija o determinable de unidades monetarias. Entre los ejemplos se incluyen: importes pagados por anticipado de bienes y servicios; la plusvalía; activos intangibles; inventarios; propiedades, planta y equipo; activos por derecho de uso; así como los suministros que se liquidan mediante la entrega de un activo no monetario.

Resumen del enfoque requerido por esta Norma

- 17 Al preparar los estados financieros, cada entidad—ya sea una entidad aislada, una entidad con negocios en el extranjero (tal como una controladora) o un negocio en el extranjero (tal como una subsidiaria o sucursal)—determinará su moneda funcional de acuerdo con los párrafos 9 a 14. La entidad convertirá las partidas en moneda extranjera a la moneda funcional, e informará de los efectos de esta conversión, de acuerdo con los párrafos 20 a 37 y 50.
- 18 Muchas entidades que presentan estados financieros están compuestas por varias entidades individuales (por ejemplo, un grupo está formado por una controladora y una o más subsidiarias). Algunos tipos de entidades, sean o no miembros de un grupo, pueden tener inversiones en asociadas o acuerdos conjuntos. También pueden tener sucursales. Es necesario que los resultados y la situación financiera de cada entidad individual, incluida en la entidad que informa, se conviertan a la moneda en la que esta entidad presenta sus estados financieros. Esta Norma permite a la entidad que informa utilizar cualquier moneda (o monedas) para presentar sus estados financieros. Los resultados y la situación financiera de cada entidad individual que forme parte de la entidad que informa, pero cuya moneda funcional sea diferente de la moneda de presentación, se convertirán de acuerdo con los párrafos 38 a 50.
- 19 Esta Norma permite asimismo, a una entidad aislada que prepare estados financieros, o bien a una entidad que prepare estados financieros separados de acuerdo con la NIC 27 *Estados Financieros Separados*, utilizar cualquier moneda (o monedas) para presentar sus estados financieros. Si la moneda de presentación utilizada por la entidad es distinta de su moneda funcional, sus resultados y su situación financiera se convertirán a la moneda de presentación de acuerdo con los párrafos 38 a 50.

Información sobre las transacciones en moneda extranjera en moneda funcional

Reconocimiento inicial

- 20 Una transacción en moneda extranjera es toda transacción cuyo importe se denomina, o exige su liquidación, en una moneda extranjera, entre las que se incluyen aquellas en que la entidad:

NIC 21

- (a) compra o vende bienes o servicios cuyo precio se denomina en una moneda extranjera;
- (b) presta o toma prestados fondos, si los importes correspondientes se establecen a cobrar o pagar en una moneda extranjera; o
- (c) adquiere o dispone de activos, o bien incurre o liquida pasivos, siempre que estas operaciones se hayan denominado en moneda extranjera.

21 Toda transacción en moneda extranjera se registrará, en el momento de su reconocimiento inicial, utilizando la moneda funcional, mediante la aplicación al importe en moneda extranjera, de la tasa de cambio de contado a la fecha de la transacción entre la moneda funcional y la moneda extranjera.

22 La fecha de una transacción es la fecha en la cual dicha transacción cumple las condiciones para su reconocimiento, de acuerdo con las NIIF. Por razones de orden práctico, se utiliza a menudo un tasa de cambio aproximado al existente en el momento de realizar la transacción, por ejemplo, puede utilizarse el correspondiente tipo promedio semanal o mensual, para todas las transacciones que tengan lugar en ese intervalo de tiempo, en cada una de las clases de moneda extranjera usadas por la entidad. Sin embargo, cuando las tasas de cambio varían de forma significativa, resultará inadecuado el uso de la tasa promedio del periodo.

Información al final de los periodos posteriores sobre los que se informa

23 Al final de cada periodo sobre el que se informa:

- (a) las partidas monetarias en moneda extranjera se convertirán utilizando la tasa de cambio de cierre;
- (b) las partidas no monetarias en moneda extranjera, que se midan en términos de costo histórico, se convertirán utilizando la tasa de cambio en la fecha de la transacción; y
- (c) las partidas no monetarias que se midan al valor razonable en una moneda extranjera, se convertirán utilizando las tasas de cambio de la fecha en que se mide este valor razonable.

24 Para determinar el importe en libros de una partida se tendrán en cuenta además, las otras Normas que sean de aplicación. Por ejemplo, las propiedades, planta y equipo pueden ser medidas en términos de valor razonable o costo histórico, de acuerdo con la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*. Con independencia de si se ha determinado el importe en libros utilizando el costo histórico o el valor razonable, siempre que dicho importe se haya establecido en moneda extranjera, se convertirá a la moneda funcional utilizando las reglas establecidas en la presente Norma.

25 El importe en libros de algunas partidas se determina comparando dos o más importes distintos. Por ejemplo, el importe en libros de los inventarios es el menor entre el costo y el valor neto realizable de acuerdo con la NIC 2 *Inventarios*. De forma similar, y de acuerdo con la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*, el importe en libros de un activo, para el que exista un indicio de deterioros el

NIC 21

menor entre su importe en libros, anterior a la consideración de las posibles pérdidas por ese deterioro, y su importe recuperable. Cuando la partida en cuestión sea un activo no monetario, medido en una moneda extranjera, el importe en libros se determinará comparando:

- (a) el costo o importe en libros, según lo que resulte apropiado, convertidos a la tasa de cambio en la fecha de determinación de ese importe (por ejemplo, a la tasa de cambio a la fecha de la transacción para una partida que se mida en términos de costo histórico), y
- (b) el valor neto realizable o el importe recuperable, según lo que resulte apropiado, convertido a la tasa de cambio en la fecha de determinación de ese valor (por ejemplo, a la tasa de cambio de cierre al final del periodo sobre el que se informa).

El efecto de esta comparación puede dar lugar al reconocimiento de una pérdida por deterioro en la moneda funcional, que podría no ser objeto de reconocimiento en la moneda extranjera, o viceversa.

- 26 Cuando se disponga de varios tipos de cambio, se utilizará aquél en el que pudieran ser liquidados los flujos futuros de efectivo representados por la transacción o el saldo considerado, si tales flujos hubieran ocurrido en la fecha de la medición. Cuando se haya perdido temporalmente la posibilidad de negociar dos monedas en condiciones de mercado, la tasa a utilizar será la primera que se fije en una fecha posterior, en la que se puedan negociar las divisas en las condiciones citadas.

Reconocimiento de las diferencias de cambio

- 27 Como se ha señalado en los párrafos 3(a) y 5, la NIIF 9 es aplicable a la contabilización de coberturas para partidas en moneda extranjera. La aplicación de la contabilidad de coberturas requiere que la entidad contabilice algunas diferencias de cambio de una manera diferente al tratamiento para diferencias de cambio establecido en esta Norma. Por ejemplo, la NIIF 9 requiere que las diferencias de cambio de partidas monetarias que cumplan los requisitos para ser instrumentos de cobertura en una cobertura de flujos de efectivo, se reconozcan inicialmente en otro resultado integral, en la medida en que esta cobertura sea efectiva.
- 28 **Las diferencias de cambio que surjan al liquidar las partidas monetarias, o al convertir las partidas monetarias a tipos diferentes de los que se utilizaron para su reconocimiento inicial, ya se hayan producido durante el periodo o en estados financieros previos, se reconocerán en los resultados del periodo en el que aparezcan, con las excepciones descritas en el párrafo 32.**
- 29 Aparecerá una diferencia de cambio cuando se tengan partidas monetarias como consecuencia de una transacción en moneda extranjera, y se haya producido una variación en la tasa de cambio entre la fecha de la transacción y la fecha de liquidación. Cuando la transacción se liquide en el mismo periodo contable en el que haya ocurrido, toda la diferencia de cambio se reconocerá en ese periodo. No obstante, cuando la transacción se liquide en un periodo contable posterior,

la diferencia de cambio reconocida en cada uno de los periodos, hasta la fecha de liquidación, se determinará a partir de la variación que se haya producido en las tasas de cambio durante cada periodo.

30 Cuando se reconozca en otro resultado integral una pérdida o ganancia derivada de una partida no monetaria, cualquier diferencia de cambio, incluida en esa pérdida o ganancia, también se reconocerá en otro resultado integral. Por el contrario, cuando la pérdida o ganancia, derivada de una partida no monetaria, sea reconocida en los resultados del periodo, cualquier diferencia de cambio, incluida en esta pérdida o ganancia, también se reconocerá en los resultados del periodo.

31 Otras NIIF requieren el reconocimiento de algunas pérdidas o ganancias en otro resultado integral. Por ejemplo, la NIC 16 requiere el reconocimiento en otro resultado integral de algunas pérdidas o ganancias surgidas por la revaluación de las propiedades, planta y equipo. Cuando estos activos se midan en moneda extranjera, el apartado (c) del párrafo 23 de esta Norma requiere que el importe revaluado sea convertido utilizando la tasa a la fecha en que se determine el nuevo valor, lo que producirá una diferencia de cambio a reconocer también en otro resultado integral.

32 Las diferencias de cambio surgidas en una partida monetaria que forme parte de la inversión neta en un negocio extranjero de la entidad que informa (véase el párrafo 15), se reconocerán en los resultados de los estados financieros separados de la entidad que informa, o bien 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 si el negocio en el extranjero es una subsidiaria), estas diferencias de cambio se reconocerán inicialmente en otro resultado integral, y reclasificadas de patrimonio a resultados cuando se realice la disposición del negocio en el extranjero, de acuerdo con el párrafo 48.

33 Cuando una partida monetaria forme parte de la inversión neta realizada por la entidad que informa en un negocio en el extranjero, y esté denominada en la moneda funcional de la entidad que informa, puede aparecer una diferencia de cambio en los estados financieros individuales del negocio en el extranjero, en función de la situación descrita en el párrafo 28. Si esta partida estuviese denominada en la moneda funcional del negocio en el extranjero, la diferencia de cambio, por la situación descrita en el citado párrafo 28, aparecería en los estados financieros separados de la entidad que informa. Si tal partida está denominada en una moneda diferente a la moneda funcional de la entidad que informa o del negocio en el extranjero, de acuerdo con el párrafo 28 surge una diferencia de cambio en los estados financieros separados de la entidad que informa y en los estados financieros individuales del negocio en el extranjero. Estas diferencias de cambio serán reconocidas en otro resultado integral, en los estados financieros que contienen al negocio en el extranjero y a la entidad que informa (es decir, en los estados financieros donde el negocio en el extranjero se encuentre consolidado o contabilizado según el método de la participación).

NIC 21

- 34 Cuando la entidad lleve sus registros y libros contables en una moneda diferente de su moneda funcional, y proceda a elaborar sus estados financieros, convertirá todos los importes a la moneda funcional, de acuerdo con lo establecido en los párrafos 20 a 26. Como resultado de lo anterior, se obtendrán los mismos importes, en términos de moneda funcional, que se hubieran obtenido si las partidas se hubieran registrado originalmente en dicha moneda funcional. Por ejemplo, las partidas monetarias se convertirán a la moneda funcional utilizando las tasas de cambio de cierre, y las partidas no monetarias, que se midan al costo histórico, se convertirán utilizando la tasa de cambio correspondiente a la fecha de la transacción que originó su reconocimiento.

Cambio de moneda funcional

- 35 **Cuando se produzca un cambio de moneda funcional en la entidad, ésta aplicará los procedimientos de conversión que sean aplicables a la nueva moneda funcional de forma prospectiva, desde la fecha del cambio.**
- 36 Como se ha señalado en el párrafo 13, la moneda funcional de la entidad ha de reflejar las transacciones, sucesos y condiciones que subyacen y son relevantes para la misma. Por consiguiente, una vez que se haya determinado la moneda funcional, sólo podrá cambiarse si se modifican las mismas. Por ejemplo, un cambio en la moneda, que influya de forma determinante en los precios de venta de los bienes y servicios, podría inducir un cambio en la moneda funcional de la entidad.
- 37 El efecto de un cambio de moneda funcional se contabilizará de forma prospectiva. En otras palabras, la entidad convertirá todas las partidas a la nueva moneda funcional utilizando la tasa de cambio a la fecha en que se produzca aquél. Los importes resultantes ya convertidos, en el caso de partidas no monetarias, se considerarán como sus correspondientes costos históricos. Las diferencias de cambio procedentes de la conversión de un negocio en el extranjero, que se hubieran clasificado anteriormente en otro resultado global de acuerdo con los párrafos 32 y 39(c), no se reclasificarán de patrimonio al resultado hasta la disposición del negocio en el extranjero.

Utilización de una moneda de presentación distinta de la moneda funcional

Conversión a la moneda de presentación

- 38 La entidad puede presentar sus estados financieros en cualquier moneda (o monedas). Si la moneda de presentación difiere de la moneda funcional de la entidad, ésta deberá convertir sus resultados y situación financiera a la moneda de presentación elegida. Por ejemplo, cuando un grupo está formado por entidades individuales con monedas funcionales diferentes, habrá de expresar los resultados y la situación financiera de cada entidad en una moneda común, a fin de presentar estados financieros consolidados.
- 39 **Los resultados y la situación financiera de una entidad, cuya moneda funcional no es la correspondiente a una economía**

hiperinflacionaria, serán convertidos a la moneda de presentación, en caso de que ésta fuese diferente, utilizando los siguientes procedimientos:

- (a) los activos y pasivos de cada uno de los estados de situación financiera presentados (es decir, incluyendo las cifras comparativas), se convertirán a la tasa de cambio de cierre en la fecha del correspondiente estado de situación financiera;**
- (b) los ingresos y gastos para cada estado que presente el resultado del periodo y otro resultado integral (es decir, incluyendo las cifras comparativas), se convertirán a las tasas de cambio de la fecha de las transacciones; y**
- (c) todas las diferencias de cambio resultantes se reconocerán en otro resultado integral.**

40 Con frecuencia, para la conversión de las partidas de ingresos y gastos, se utiliza por razones prácticas un tipo aproximado, representativo de los cambios existentes en las fechas de las transacciones, como puede ser la tasa de cambio promedio del periodo. Sin embargo, cuando las tasas de cambio varían de forma significativa, resultará inadecuado el uso de la tasa promedio del periodo.

41 Las diferencias de cambio a las que se refiere el párrafo 39(c) proceden de:

- (a) La conversión de los gastos e ingresos a las tasas de cambio de las fechas de las transacciones, y la de los activos y pasivos a la tasa de cambio de cierre.
- (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.

Estas diferencias de cambio no se reconocen en el resultado porque las variaciones de las tasas de cambio tienen un efecto directo pequeño o nulo en los flujos de efectivo presentes y futuros derivados de las actividades. El importe acumulado de las diferencias de cambio se presenta en un componente separado del patrimonio hasta la disposición del negocio en el extranjero. Cuando las citadas diferencias de cambio se refieren a un negocio en el extranjero que se consolida, pero no está participado en su totalidad, las diferencias de cambio acumuladas, surgidas de la conversión que sean atribuibles a las participaciones no controladoras, se atribuyen a la misma y se reconocen como parte de las participaciones no controladoras en el estado consolidado de situación financiera.

42 **Los resultados y la situación financiera de una entidad, cuya moneda funcional es la correspondiente a una economía hiperinflacionaria, serán convertidos a la moneda de presentación, en caso de que ésta fuese diferente, utilizando los siguientes procedimientos:**

- (a) todos los importes (es decir, activos, pasivos, partidas del patrimonio, gastos e ingresos, incluyendo también las cifras comparativas correspondientes) se convertirán a la tasa de cambio de cierre correspondiente a la fecha de cierre del estado de situación financiera más reciente, excepto cuando**

NIC 21

- (b) los importes sean convertidos a la moneda de una economía no hiperinflacionaria, en cuyo caso las cifras comparativas serán las que fueron presentadas como importes corrientes del año en cuestión, dentro de los estados financieros del periodo precedente (es decir, estos importes no se ajustarán por las variaciones posteriores que se hayan producido en el nivel de precios o en las tasas de cambio).

43 Cuando la moneda funcional de la entidad se corresponda con la de una economía hiperinflacionaria, reexpresará sus estados financieros antes de aplicar el método de conversión establecido en el párrafo 42, de acuerdo con la NIC 29, excepto las cifras comparativas en el caso de conversión a la moneda de una economía no hiperinflacionaria [véase el apartado (b) del párrafo 42]. Cuando la economía en cuestión deje de ser hiperinflacionaria, y la entidad deje de reexpresar sus estados financieros de acuerdo con la NIC 29, utilizará como costos históricos, para convertirlos a la moneda de presentación, los importes reexpresados según el nivel de precios a la fecha en que la entidad deje de hacer la citada reexpresión.

Conversión de un negocio en el extranjero

- 44 Al convertir a una moneda de presentación los resultados y la situación financiera de un negocio en el extranjero, como paso previo a su inclusión en los estados financieros de la entidad que informa, ya sea mediante consolidación o utilizando el método de la participación, se aplicarán los párrafos 45 a 47, además de lo establecido en los párrafos 38 a 43.
- 45 La incorporación de los resultados y la situación financiera de un negocio en el extranjero a los de la entidad que informa, seguirá los procedimientos normales de consolidación, como por ejemplo, la eliminación de los saldos y transacciones intragrupo de una subsidiaria (véase la NIIF 10 *Consolidación de Estados Financieros*). No obstante, un activo (o pasivo) monetario intragrupo, ya sea a corto o a largo plazo, no puede ser eliminado contra el correspondiente pasivo (o activo) intragrupo, sin mostrar los resultados de las variaciones en las tasas de cambio dentro de los estados financieros consolidados. Esto es así porque la partida monetaria representa un compromiso de convertir una moneda en otra, lo que expone a la entidad que informa a una pérdida o ganancia por las fluctuaciones del cambio entre las monedas. Por consiguiente, en los estados financieros consolidados de la entidad que informa, esta diferencia de cambio se reconocerá en el resultado, o si se deriva de las circunstancias descritas en el párrafo 32, se reconocerá en otro resultado integral y se acumulará en un componente separado del patrimonio hasta la disposición del negocio en el extranjero.
- 46 Cuando los estados financieros del negocio en el extranjero y de la entidad que informa son de fechas diferentes, es frecuente que aquél prepare estados financieros adicionales con la misma fecha que ésta. Cuando no sea así, la NIIF 10 permite la utilización de fechas de presentación diferentes, siempre que la diferencia no sea mayor de tres meses, y que se realicen los ajustes pertinentes para reflejar los efectos de las transacciones y otros sucesos significativos ocurridos entre las fechas de referencia. En tal caso, los activos y pasivos del negocio en el extranjero se convertirán a la tasa de cambio de la fecha de cierre

del periodo sobre el que se informa del negocio en el extranjero. Se practicarán también los pertinentes ajustes por las variaciones significativas en las tasas de cambio hasta el final del periodo sobre el que se informa de la entidad que informa, de acuerdo con la NIIF 10. Este mismo procedimiento se utilizará al aplicar el método de la participación a las asociadas y negocios conjuntos de acuerdo con la NIC 28 (modificada en 2011).

- 47 Tanto la plusvalía surgida por la adquisición de un negocio en el extranjero, como los ajustes del valor razonable practicados al importe en libros de los activos y pasivos, a consecuencia de la adquisición de un negocio en el extranjero, se deben tratar como activos y pasivos del mismo. Esto quiere decir que se expresarán en la misma moneda funcional del negocio en el extranjero, y que se convertirán a la tasa de cambio de cierre, de acuerdo con los párrafos 39 y 42.**

Disposición total o parcial de un negocio en el extranjero

- 48 En la disposición de un negocio en el extranjero, el importe acumulado de las diferencias de cambio relacionadas con el negocio en el extranjero, reconocidas en otro resultado integral y acumuladas en un componente separado del patrimonio, deberá reclasificarse del patrimonio al resultado (como un ajuste por reclasificación) cuando se reconozca la ganancia o pérdida de la disposición [véase la NIC 1 Presentación de Estados Financieros (revisada en 2007)].**
- 48A Además de la disposición de toda la participación de una entidad en un negocio en el extranjero, lo siguiente se contabilizará como disposición:
- (a) cuando la disposición parcial involucra la pérdida del control de una subsidiaria que incluye un negocio en el extranjero, independientemente de si la entidad conserva una participación no controladora en su antigua subsidiaria después de la disposición parcial; y
 - (b) cuando la participación conservada después de la disposición parcial de una participación en un acuerdo conjunto o una disposición parcial de una participación en una asociada que incluye un negocio en el extranjero es un activo financiero que incluye un negocio en el extranjero.
- 48B En la disposición de una subsidiaria que incluye un negocio en el extranjero, el importe acumulado de diferencias de cambio relacionadas con ese negocio en el extranjero que haya sido atribuido a las participaciones no controladoras deberá darse de baja en cuentas, pero no deberán reclasificarse a resultados.
- 48C En la disposición parcial de una subsidiaria que incluye un negocio en el extranjero, la entidad volverá a atribuir la parte proporcional del importe acumulado de las diferencias de cambio reconocidas en otro resultado integral a las participaciones no controladoras en ese negocio en el extranjero. En cualquier otra disposición parcial de un negocio en el extranjero la entidad reclasificará a resultados solamente la parte proporcional del importe acumulado de las diferencias de cambio reconocidas en otro resultado integral.**

NIC 21

- 48D Una disposición parcial de la participación de una entidad en un negocio en el extranjero es cualquier reducción de la participación de una entidad como propietaria en un negocio en el extranjero, excepto aquellas reducciones incluidas en el párrafo 48A que se contabilizan como disposiciones.
- 49 Una entidad puede disponer de la totalidad o parte de su participación en un negocio en el extranjero mediante su venta, liquidación, devolución del capital aportado o abandono total de la entidad o de parte de la misma. Una rebaja del importe en libros de un negocio en el extranjero, debido a sus propias pérdidas o a un deterioro de valor reconocido por el inversor, no constituye una disposición parcial. Por consiguiente, en el momento de una rebaja de valor no se reclasificará en resultados parte alguna de las ganancias o pérdidas por cambio en moneda extranjera reconocidas en otro resultado integral.

Efectos impositivos de todas las diferencias de cambio

- 50 Las ganancias y pérdidas por diferencias de cambio en las transacciones realizadas en moneda extranjera, así como las diferencias por conversión de los resultados y la situación financiera de una entidad (incluyendo también un negocio en el extranjero) a una moneda diferente, pueden tener efectos impositivos. Para contabilizar estos efectos impositivos se aplicará la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*.

Información a revelar

- 51 En los párrafos 53 y 55 a 57, las referencias a la “moneda funcional” se entienden realizadas, en el caso de un grupo, a la moneda funcional de la controladora.
- 52 Una entidad revelará:
- (a) el importe de las diferencias de cambio reconocidas en el resultado del periodo, con excepción de las procedentes de los instrumentos financieros medidos al valor razonable con cambios en resultados, de acuerdo con la NIIF 9; y
 - (b) las diferencias de cambio netas reconocidas en otro resultado integral y acumuladas en un componente separado del patrimonio, así como una conciliación entre los importes de estas diferencias al principio y al final del periodo.
- 53 Cuando la moneda de presentación sea diferente de la moneda funcional, este hecho será puesto de manifiesto, revelando además la identidad de la moneda funcional, así como la razón de utilizar una moneda de presentación diferente.
- 54 Cuando se haya producido un cambio en la moneda funcional, ya sea de la entidad que informa o de algún negocio significativo en el extranjero, se revelará este hecho, así como la razón de dicho cambio.
- 55 Cuando una entidad presente sus estados financieros en una moneda que sea diferente de su moneda funcional, señalará que sus estados financieros son conformes con las NIIF, solo si cumplen con todos los

requerimientos de las NIIF, incluyendo las que se refieren al método de conversión establecido en los párrafos 39 y 42.

- 56 En ocasiones, las entidades presentan sus estados financieros u otra información financiera en una moneda que no es su moneda funcional, sin respetar los requerimientos del párrafo 55. Por ejemplo, la entidad puede convertir a la otra moneda sólo determinadas partidas de sus estados financieros. Otro ejemplo se da cuando una entidad, cuya moneda funcional no es la de una economía hiperinflacionaria, convierte los estados financieros a la otra moneda utilizando para todas las partidas la tasa de cambio de cierre más reciente. Tales conversiones no están hechas de acuerdo con las NIIF, por lo que será obligatorio revelar la información establecida en el párrafo 57.
- 57 **Cuando una entidad presente sus estados financieros, u otra información financiera, en una moneda diferente de su moneda funcional y de su moneda de presentación, y no cumple los requerimientos del párrafo 55:**
- (a) **identificará claramente esta información como complementaria, al objeto de distinguirla de la información que cumple con las NIIF;**
 - (b) **revelará la moneda en que se presenta esta información complementaria; y**
 - (c) **revelará la moneda funcional de la entidad, así como el método de conversión utilizado para confeccionar la información complementaria.**

Fecha de vigencia y transición

- 58 Una entidad aplicará esta Norma para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase esta Norma en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2005, revelará este hecho.
- 58A *Inversión Neta en un Negocio en el Extranjero* (Modificación a la NIC 21), emitida en diciembre de 2005, añadió el párrafo 15A y modificó el párrafo 33. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2006. Se aconseja su aplicación anticipada.
- 59 Una entidad aplicará de forma prospectiva el párrafo 47 a todas las adquisiciones ocurridas después del comienzo del periodo contable en que esta Norma se adopte por primera vez. Se permite la aplicación retroactiva del párrafo 47 a las adquisiciones anteriores a esa fecha. Para las adquisiciones de negocios en el extranjero que se traten de forma prospectiva, pero que hayan ocurrido antes de la fecha de primera aplicación de esta Norma, la entidad no deberá reexpresar los periodos anteriores y, en consecuencia, en tal caso, podrá considerar la plusvalía y los ajustes por aplicación del valor razonable derivados de la adquisición, como activos y pasivos de la entidad, y no del negocio en el extranjero. Por lo tanto, en este último caso, la plusvalía y los ajustes por aplicación del valor razonable, o bien se encuentran ya expresados en la moneda

NIC 21

funcional de la entidad, o bien serán partidas no monetarias en moneda extranjera, que se presentan utilizando la tasa de cambio de la fecha de adquisición.

- 60 Todos los demás cambios contables producidos por la aplicación de esta Norma se contabilizarán de acuerdo con los requerimientos de la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.
- 60A La NIC 1 (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además, modificó los párrafos 27, 30 a 33, 37, 39, 41, 45, 48 y 52. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad utiliza la NIC 1 (revisada en 2007) en un periodo anterior, aplicará las modificaciones a dicho periodo.
- 60B La NIC 27 (modificada en 2008) añadió los párrafos 48A a 48D y modificó el párrafo 49. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Si la entidad aplicase la NIC 27 (modificada en 2008) a periodos anteriores, las modificaciones deberán aplicarse también a esos periodos.
- 60C [Eliminado]
- 60D El párrafo 60B fue modificado por el documento de *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2010. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2010. Se permite su aplicación anticipada.
- 60E [Eliminado]
- 60F La NIIF 10 y NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*, emitidas en mayo de 2011, modificaron los párrafos 3(b), 8, 11, 18, 19, 33, 44 a 46 y 48A. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique las NIIF 10 y NIIF 11.
- 60G La NIIF 13, emitida en mayo de 2011 modificó la definición de valor razonable del párrafo 8 y modificó el párrafo 23. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 13.
- 60H *Presentación de Partidas de Otro Resultado Integral* (Modificaciones a la NIC 1) emitido en junio de 2011, modificó el párrafo 39. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIC 1 modificada en junio de 2011.
- 60I [Eliminado]
- 60J La NIIF 9, emitida en julio de 2014, modificó los párrafos 3, 4, 5, 27 y 52 y eliminó los párrafos 60C, 60E y 60I. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9.
- 60K La NIIF 16 *Arrendamientos*, emitida en enero de 2016, modificó el párrafo 16. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 16.

Derogación de otros pronunciamientos

- 61 Esta Norma deroga la NIC 21 *Efectos de las Variaciones de las Tasas de Cambio en Moneda Extranjera* (revisada en 1993).
- 62 Esta Norma sustituye a las siguientes Interpretaciones:

NIC 21

- (a) SIC-11 *Variaciones de Cambio en Moneda Extranjera—Capitalización de Pérdidas Debidas a Devaluaciones Muy Importantes;*
- (b) SIC-19 *Moneda de los Estados Financieros—Medición y Presentación de los Estados Financieros según las NIC 21 y 29; y*
- (c) SIC-30 *Moneda de los Estados Financieros—Conversión desde la Moneda de Medición a la Moneda de Presentación.*

NIC 21

Apéndice

Modificaciones a otros pronunciamientos

Las modificaciones de este apéndice se aplicarán en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Si una entidad aplica esta Norma a periodos anteriores, estas modificaciones se aplicarán también a esos periodos.

* * * * *

Las modificaciones contenidas en este apéndice cuando se emitió la Norma en 2003 se han incorporado a los pronunciamientos publicados en este volumen.

NIC 23

NIC 23

Costos por Préstamos

En abril de 2001 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (el Consejo) adoptó la NIC 23 *Costos por Préstamos*, que había sido originalmente emitida por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad en diciembre de 1993. La NIC 23 *Costos por Préstamos* sustituyó a la NIC 23 *Capitalización de Costos por Préstamos* (emitida en marzo de 1984).

En marzo de 2007 el Consejo emitió una NIC 23 revisada que eliminó la opción de reconocimiento inmediato de los costos por préstamos como un gasto.

Otras Normas han realizado modificaciones de menor importancia en la NIC 23. Estas incluyen la *Agricultura: Plantas Productoras* (Modificaciones a la NIC 16 y a la NIC 41) (emitida en junio de 2014) y la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (emitida en julio de 2014) y NIIF 16 *Arrendamientos* (emitida en enero de 2016).

NIC 23

ÍNDICE

desde el párrafo

**NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 23
COSTOS POR PRÉSTAMOS**

PRINCIPIO BÁSICO	1
ALCANCE	2
DEFINICIONES	5
RECONOCIMIENTO	8
Costos por préstamos susceptibles de capitalización	10
Exceso del importe en libros del activo apto sobre el importe recuperable	16
Inicio de la capitalización	17
Suspensión de la capitalización	20
Fin de la capitalización	22
INFORMACIÓN A REVELAR	26
DISPOSICIONES TRANSITORIAS	27
FECHA DE VIGENCIA	29
DEROGACIÓN DE LA NIC 23 (REVISADA EN 1993)	30
APÉNDICE	
Modificaciones a otros pronunciamientos	

CON RESPECTO A LOS DOCUMENTOS COMPLEMENTARIOS ENUMERADOS A
CONTINUACIÓN, VÉASE LA PARTE B DE ESTA EDICIÓN

**APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE LA NIC 23 EMITIDA EN MARZO DE
2007**

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES

APÉNDICE
Modificaciones de los Fundamentos de las Conclusiones de otros
pronunciamientos

OPINIONES EN CONTRARIO

MODIFICACIONES A LAS GUÍAS DE OTROS PRONUNCIAMIENTOS

TABLA DE CONCORDANCIAS

NIC 23

La Norma Internacional de Contabilidad 23 *Costos por Préstamos* (NIC 23) está contenida en los párrafos 1 a 30 y en el Apéndice. Todos los párrafos tienen igual valor normativo, sin embargo se conserva el formato IASC que tenía cuando fue adoptada por el IASB. La NIC 23 debe ser entendida en el contexto de su principio básico y de los Fundamentos de las Conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera*. La NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* proporciona una base para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías explícitas.

NIC 23

Norma Internacional de Contabilidad 23 ***Costos por Préstamos***

Principio básico

- 1** Los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto forman parte del costo de dichos activos. Los demás costos por préstamos se reconocen como gastos.

Alcance

- 2** Esta Norma se aplicará por una entidad en la contabilización de los costos por préstamos.
- 3** Esta Norma no se ocupa del costo, efectivo o imputado, del patrimonio incluido el capital preferente no clasificado como pasivo.
- 4** No se requiere que una entidad aplique esta Norma a los costos por préstamos directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de:
- (a) un activo apto medido al valor razonable, por ejemplo un activo biológico dentro del alcance de la NIC 41 *Agricultura*; o
 - (b) inventarios que sean manufacturados, o producidos de cualquier otra forma, en grandes cantidades de forma repetitiva.

Definiciones

- 5** Esta Norma utiliza los siguientes términos con un significado que a continuación se especifica:
- Son costos por préstamos los intereses y otros costos en los que la entidad incurre, que están relacionados con los fondos que ha tomado prestados.**
- Un activo apto es aquel que requiere necesariamente, de un periodo sustancial antes de estar listo para el uso al que está destinado o para la venta.**
- 6** Los costos por préstamos pueden incluir:
- (a) gastos por intereses calculados utilizando el método del interés efectivo, tal como se describe la NIIF 9;
 - (b) [eliminado]
 - (c) [eliminado]
 - (d) intereses relativos a pasivos por arrendamiento reconocidos de acuerdo con la NIIF 16 *Arrendamientos*; y
 - (e) las diferencias de cambio procedentes de préstamos en moneda extranjera en la medida en que se consideren como ajustes de los costos por intereses.

NIC 23

7 Dependiendo de las circunstancias, cualquiera de los siguientes podrían ser activos aptos:

- (a) inventarios
- (b) fábricas de manufactura
- (c) instalaciones de producción eléctrica
- (d) activos intangibles
- (e) propiedades de inversión
- (f) plantas productoras.

Los activos financieros, y los inventarios que son manufacturados, o producidos de cualquier otra forma en periodos cortos. Los activos que ya están listos para el uso al que se les destina o para su venta no son activos aptos.

Reconocimiento

8 **Una entidad capitalizará los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de activos aptos, como parte del costo de dichos activos. Una entidad deberá reconocer otros costos por préstamos como un gasto en el periodo en que se haya incurrido en ellos.**

9 Los costos por préstamos que sean directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto, se incluyen en el costo de dichos activos. Estos costos por préstamos se capitalizan, como parte del costo del activo, siempre que sea probable que den lugar a beneficios económicos futuros para la entidad y puedan ser medidos con fiabilidad. Cuando una entidad aplique la NIC 29 *Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias*, reconocerá como un gasto la parte de los costos por préstamos que compensa la inflación durante el mismo periodo, de acuerdo con el párrafo 21 de dicha Norma.

Costos por préstamos susceptibles de capitalización

10 Los costos por préstamos que son directamente atribuibles a la adquisición, construcción o producción de un activo apto, son aquellos costos por préstamos que podrían haberse evitado si no se hubiera efectuado un desembolso en el activo correspondiente. Cuando una entidad toma fondos prestados que destina específicamente a la obtención de un activo apto, los costos por préstamos relacionados con éste pueden ser fácilmente identificados.

11 Puede resultar difícil identificar una relación directa entre préstamos recibidos concretos y activos aptos, para determinar qué préstamos podrían haberse evitado. Esta dificultad se pone de manifiesto, por ejemplo, cuando la actividad financiera de la entidad está centralizada. También aparecen dificultades cuando un grupo de entidades utiliza una gama variada de instrumentos de deuda para obtener financiación a diferentes tasas de interés, y presta luego esos fondos, con diferentes criterios, a otras entidades del grupo. También pueden surgir dificultades cuando se usan préstamos expresados o referenciados a una moneda extranjera, cuando el grupo opera en economías altamente inflacionarias, y cuando se producen fluctuaciones en las tasas de cambio. Como

NIC 23

resultado de lo anterior, la determinación del importe de los costos por préstamos que son directamente atribuibles a la adquisición de un activo apto puede resultar difícil, y se requiere la utilización del juicio profesional para realizarla.

- 12 En la medida en que los fondos se hayan tomado prestados específicamente con el propósito de obtener un activo apto, la entidad determinará el importe de los mismos susceptibles de capitalización como los costos por préstamos reales en los que haya incurrido por tales préstamos durante el periodo, menos los rendimientos conseguidos por la inversión temporal de tales fondos.**

- 13 Según los acuerdos financieros relativos a los activos aptos, podría suceder que la entidad obtenga los fondos, e incurra en los correspondientes costos por préstamos, antes de que los mismos sean usados total o parcialmente para hacer desembolsos en el activo en cuestión. En estas circunstancias, la totalidad o una parte de los fondos a menudo se invierten temporalmente a la espera de efectuar los desembolsos correspondientes en el citado activo apto. Para determinar la cuantía de los costos por préstamos susceptibles de ser capitalizados durante un periodo, se deducirá de los costos por préstamos incurridos cualquier rendimiento obtenido por tales fondos.

- 14 En la medida en que los fondos de una entidad procedan de préstamos genéricos y los utilice para obtener un activo apto, la misma determinará el importe de los costos susceptibles de capitalización aplicando una tasa de capitalización a los desembolsos efectuados en dicho activo. La tasa de capitalización será el promedio ponderado de los costos por préstamos aplicables a los préstamos recibidos por la entidad, que han estado vigentes en el periodo, y son diferentes de los específicamente acordados para financiar un activo apto. El importe de los costos por préstamos que una entidad capitaliza durante el periodo, no excederá del total de costos por préstamos en que se ha incurrido durante ese mismo periodo.**

- 15 En algunas circunstancias, podría ser adecuado incluir todos los préstamos recibidos por la controladora y sus subsidiarias al calcular el promedio ponderado de los costos por préstamos; en otros casos, sin embargo, será adecuado utilizar, para cada subsidiaria, un promedio ponderado de los costos por préstamos atribuibles a sus propios préstamos.

Exceso del importe en libros del activo apto sobre el importe recuperable

- 16 Cuando el importe en libros o el costo final del activo apto exceda a su importe recuperable o a su valor neto realizable, el importe en libros se reducirá o se dará de baja de acuerdo con las exigencias de otras Normas. En ciertos casos, el importe reducido o dado de baja se recupera y se puede reponer, de acuerdo con las citadas Normas.

Inicio de la capitalización

- 17 Una entidad comenzará la capitalización de los costos por préstamos como parte de los costos de un activo apto en la fecha de inicio. La fecha**

de inicio para la capitalización es aquella en que la entidad cumple por primera vez todas y cada una de las siguientes condiciones:

- (a) incurre en desembolsos en relación con el activo;**
- (b) incurre en costos por préstamos; y**
- (c) lleva a cabo las actividades necesarias para preparar al activo para el uso al que está destinado o para su venta.**

18 Los desembolsos relativos a un activo apto incluyen únicamente los desembolsos que hayan dado lugar a pagos en efectivo, a transferencias de otros activos o cuando se asuman pasivos que devenguen intereses. El importe de los desembolsos se reducirá por la cuantía de los anticipos y ayudas recibidos en relación con el activo (véase la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*). El importe en libros promedio del activo durante un periodo, incluyendo los costos por préstamos capitalizados anteriormente, constituye por lo general una aproximación razonable de los desembolsos a los que se debe aplicar la tasa de capitalización en ese periodo.

19 Las actividades necesarias para preparar el activo para el uso al que está destinado o para su venta implican algo más que la construcción física del mismo. Incluyen también los trabajos técnicos y administrativos previos al comienzo de la construcción, propiamente dicha, tales como las actividades asociadas con la obtención de permisos previos al comienzo de la construcción. No obstante, estas actividades excluyen la mera tenencia del activo, cuando éste no es objeto de producción o desarrollo alguno que implique un cambio en su condición. Por ejemplo, los costos por préstamos en los que se incurre mientras los terrenos se están preparando se capitalizan en los periodos en que tal preparación tiene lugar. Sin embargo, los costos por préstamos en que se incurre mientras los terrenos adquiridos para construir sobre ellos se mantienen inactivos, sin realizar en ellos ninguna labor de preparación, no cumplen las condiciones para ser capitalizados.

Suspensión de la capitalización

20 **Una entidad suspenderá la capitalización de los costos por préstamos durante los periodos en los que se haya suspendido el desarrollo de actividades de un activo apto, si estos periodos se extienden en el tiempo.**

21 Una entidad puede incurrir en costos por préstamos durante un periodo extenso en el que están interrumpidas las actividades necesarias para preparar un activo para su uso deseado o para su venta. Estos costos son de tenencia de activos parcialmente terminados y no cumplen las condiciones para su capitalización. Sin embargo, una entidad no interrumpirá normalmente la capitalización de los costos por préstamos durante un periodo si se están llevando a cabo actuaciones técnicas o administrativas importantes. Tampoco suspenderá la capitalización de costos por préstamos cuando una demora temporal sea necesaria como parte del proceso de preparación de un activo disponible para su uso previsto o para su venta. Por ejemplo, la capitalización continúa durante el periodo en que el elevado nivel de las aguas retrasa la construcción de un puente, si tal nivel es normal en esa región geográfica, durante el periodo de construcción.

NIC 23

Fin de la capitalización

- 22 Una entidad cesará la capitalización de los costos por préstamos cuando se hayan completado todas o prácticamente todas las actividades necesarias para preparar al activo apto para el uso al que va destinado o para su venta.**
- 23 Normalmente, un activo estará preparado para el uso al que está destinado o para su venta, cuando se haya completado la construcción física del mismo, incluso aunque todavía deban llevarse a cabo trabajos administrativos. Si lo único que falta es llevar a cabo modificaciones menores, tales como la decoración del edificio siguiendo las especificaciones del comprador o usuario, esto es indicativo de que todas las actividades de construcción están sustancialmente acabadas.
- 24 Cuando una entidad complete la construcción de un activo apto por partes, y cada parte se pueda utilizar por separado mientras continúa la construcción de las restantes, dicha entidad cesará la capitalización de los costos por préstamos cuando estén terminadas, sustancialmente, todas las actividades necesarias para preparar esa parte para su uso al que está destinada o para su venta.**
- 25 Un parque industrial que comprenda varios edificios, cada uno de los cuales puede ser utilizado por separado, es un ejemplo de activo apto, donde cada parte es susceptible de ser utilizada mientras continúa la construcción de las demás. Un ejemplo de activo apto que necesita terminarse por completo antes de que cada una de las partes pueda utilizarse es una planta industrial en la que deben llevarse a cabo varios procesos secuenciales en las distintas partes de que consta, como es el caso de una factoría de producción de acero.

Información a revelar

- 26 Una entidad revelará:**
- (a) el importe de los costos por préstamos capitalizados durante el periodo; y
 - (b) la tasa de capitalización utilizada para determinar el importe de los costos por préstamos susceptibles de capitalización.

Disposiciones transitorias

- 27 Si la aplicación de esta Norma representa un cambio en su política contable, una entidad aplicará la Norma a los costos por préstamos relacionados con los activos aptos cuya fecha de inicio de la capitalización sea la fecha de entrada en vigor o posterior.**
- 28 Sin embargo, una entidad puede designar cualquier fecha anterior a la de su entrada en vigor y aplicar la Norma a los costos por préstamos relacionados con todos los activos aptos para los que la fecha de inicio de la capitalización sea dicha fecha u otra posterior.**

NIC 23

Fecha de vigencia

- 29 Una entidad aplicará esta Norma para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la Norma desde una fecha anterior al 1 de enero de 2009, revelará este hecho.
- 29A El párrafo 6 fue modificado mediante el documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.
- 29B La NIIF 9, emitida en julio de 2014, modificó el párrafo 6. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 9.
- 29C La NIIF 16, emitida en enero de 2016, modificó el párrafo 6. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 16.

Derogación de la NIC 23 (revisada en 1993)

- 30 Esta Norma deroga a la NIC 23 *Costos por Préstamos* revisada en 1993.

NIC 23

Apéndice

Modificaciones a otros pronunciamientos

Las modificaciones de este apéndice se aplicarán en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad aplica esta Norma a periodos anteriores, estas modificaciones se aplicarán también a esos periodos. En los párrafos modificados, el texto nuevo está subrayado y el texto eliminado se ha tachado

* * * * *

Las modificaciones contenidas en este apéndice cuando se emitió esta NIIF en 2007 se han incorporado a las NIIF pertinentes publicadas en este volumen.

NIC 24

Información a Revelar sobre Partes Relacionadas

En abril de 2001, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (el Consejo) adoptó la NIC 24 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*, que había sido originalmente emitida por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad en julio de 1984.

En diciembre de 2003 el Consejo emitió una NIC 24 revisada como parte de su agenda inicial de proyectos técnicos que incluía la modificación de la información a revelar sobre compensaciones de la gerencia e información a revelar sobre partes relacionadas en los estados financieros separados. El Consejo revisó la NIC 24 nuevamente para abordar la información a revelar en entidades relacionadas del gobierno.

En diciembre de 2009 el Consejo emitió una NIC 24 revisada para simplificar la definición de “parte relacionada” y proporcionar una exención de los requerimientos de información a revelar para algunas entidades relacionadas de gobierno.

Otras Normas han realizado modificaciones de menor importancia en la NIC 24. Estas incluyen la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados* (emitida en mayo de 2011), NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos* (emitida en mayo de 2011), NIIF 12 *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades* (emitida en mayo de 2011), NIC 19 *Beneficios a los Empleados* (emitida en junio de 2011), y los documentos *Entidades de Inversión* (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 12 y NIC 27) (emitido en octubre de 2012), y *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012* (emitido en diciembre de 2013).

NIC 24

ÍNDICE

desde el párrafo

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 24
INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE PARTES RELACIONADAS

OBJETIVO	1
ALCANCE	2
PROPÓSITO DE LA INFORMACIÓN A REVELAR SOBRE LAS PARTES RELACIONADAS	5
DEFINICIONES	9
INFORMACIÓN A REVELAR	13
Todas las entidades	13
Entidades relacionadas del gobierno	25
FECHA DE VIGENCIA Y TRANSICIÓN	28
DEROGACIÓN DE LA NIC 24 (2003)	29
APÉNDICE	
Modificación a la NIIF 8 <i>Segmentos de Operación</i>	

CON RESPECTO A LOS DOCUMENTOS COMPLEMENTARIOS ENUMERADOS A CONTINUACIÓN, VÉASE LA PARTE B DE ESTA EDICIÓN

APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE LA NIC 24 EMITIDA EN NOVIEMBRE DE 2009

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES

APÉNDICE
Modificación a los Fundamentos de las Conclusiones de la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*

OPINIÓN EN CONTRARIO

EJEMPLOS ILUSTRATIVOS

TABLA DE CONCORDANCIAS

NIC 24

La Norma Internacional de Contabilidad 24 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas* (NIC 24) está contenida en los párrafos 1 a 29 y en el Apéndice. Todos los párrafos tienen igual valor normativo, sin embargo se conserva el formato IASC que tenía cuando fue adoptada por el IASB. La NIC 24 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y de los Fundamentos de las Conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera*. La NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* proporciona una base para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías explícitas.

NIC 24

Norma Internacional de Contabilidad 24 ***Información a Revelar sobre Partes Relacionadas***

Objetivo

- 1 El objetivo de esta Norma es asegurar que los estados financieros de una entidad contengan la información a revelar necesaria para poner de manifiesto la posibilidad de que su situación financiera y resultados del periodo puedan haberse visto afectados por la existencia de partes relacionadas, así como por transacciones y saldos pendientes, incluyendo compromisos, con dichas partes.

Alcance

- 2 **Esta Norma se aplicará en:**
- (a) **la identificación de relaciones y transacciones entre partes relacionadas;**
 - (b) **la identificación de saldos pendientes, incluyendo compromisos, entre una entidad y sus partes relacionadas;**
 - (c) **la identificación de las circunstancias en las que se requiere revelar información sobre los apartados (a) y (b); y**
 - (d) **la determinación de la información a revelar sobre todas esas partidas.**
- 3 **Esta Norma requiere revelar información sobre las relaciones entre partes relacionadas, transacciones, saldos pendientes, incluyendo compromisos, en los estados financieros consolidados y separados de una controladora o inversores con control conjunto de una participada o influencia significativa sobre esta, presentados de acuerdo con la NIIF 10 Estados Financieros Consolidados o la NIC 27 Estados Financieros Separados. Esta norma también se aplicará a los estados financieros individuales.**
- 4 Las transacciones y los saldos pendientes entre partes relacionadas con otras entidades de un grupo se revelarán en los estados financieros de la entidad. Las transacciones y saldos pendientes entre partes relacionadas intragrupo se eliminarán, excepto las que ocurran entre una entidad de inversión y sus subsidiarias medidas al valor razonable con cambios en resultados, en el proceso de elaboración de los estados financieros consolidados del grupo.

Propósito de la información a revelar sobre las partes relacionadas

- 5 Las relaciones entre partes relacionadas son una característica normal del comercio y de los negocios. Por ejemplo, las entidades frecuentemente llevan a cabo parte de sus actividades a través de subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas. En esas circunstancias, la entidad tiene la capacidad de influir en las

NIC 24

políticas financieras y de operación de la entidad participada a través de la presencia de control, control conjunto o influencia significativa.

- 6 La relación entre partes relacionadas puede tener efectos sobre los resultados y la situación financiera de una entidad. Las partes relacionadas pueden realizar transacciones que otras partes, carentes de relación, no podrían. Por ejemplo, una entidad que vende bienes a su controladora al costo, podría no hacerlo en esas condiciones a otro cliente. También, las transacciones entre partes relacionadas pueden no realizarse por los mismos importes que entre partes carentes de relación.
- 7 Los resultados y la situación financiera de una entidad pueden verse afectados por una relación entre partes relacionadas, incluso si no han tenido lugar transacciones entre dichas entidades. La mera existencia de la relación puede ser suficiente para afectar a las transacciones de la entidad con otras partes. Por ejemplo, una subsidiaria puede terminar sus relaciones con otra entidad ajena al grupo, con la que mantenga lazos comerciales, en el momento de la adquisición por su controladora de otra subsidiaria que se dedique al mismo tipo de actividad que la tercera anterior ajena al grupo. De forma alternativa, una de las partes puede abstenerse de actuar debido a la influencia significativa ejercida por la otra parte -por ejemplo, una subsidiaria puede recibir instrucciones de su controladora para no llevar a cabo actividades de investigación y desarrollo.
- 8 Por estas razones, el conocimiento de las transacciones, saldos pendientes, incluyendo compromisos, y relaciones de una entidad con partes relacionadas podría afectar a la evaluación de sus operaciones por los usuarios de los estados financieros, incluyendo la evaluación de los riesgos y oportunidades a los que se enfrenta la entidad.

Definiciones

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

Una parte relacionada es una persona o entidad que está relacionada con la entidad que prepara sus estados financieros (en esta Norma denominada “la entidad que informa”).

- (a) Una persona, o un familiar cercano a esa persona, está relacionada con una entidad que informa si esa persona:
 - (i) ejerce control o control conjunto sobre la entidad que informa;
 - (ii) ejerce influencia significativa sobre la entidad que informa; o
 - (iii) es miembro del personal clave de la gerencia de la entidad que informa o de una controladora de la entidad que informa.
- (b) Una entidad está relacionada con una entidad que informa si le son aplicables cualquiera de las condiciones siguientes:

NIC 24

- (i) La entidad y la entidad que informa son miembros del mismo grupo (lo cual significa que cada una de ellas, ya sea controladora, subsidiaria u otra subsidiaria de la misma controladora, son partes relacionadas entre sí).
- (ii) Una entidad es una asociada o un negocio conjunto de la otra entidad (o una asociada o negocio conjunto de un miembro de un grupo del que la otra entidad es miembro).
- (iii) Ambas entidades son negocios conjuntos de la misma tercera parte.
- (iv) Una entidad es 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 para beneficio de los empleados de la entidad que informa o de una entidad relacionada con 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) Una persona identificada en (a)(i) 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).
- (viii) La entidad o cualquier miembro de un grupo del cual es parte proporciona servicios del personal clave de la gerencia a la entidad que informa o a la controladora de la entidad que informa.

Una transacción entre partes relacionadas es una 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.

Familiares cercanos a una persona son aquellos miembros de la familia de los que se podría esperar que influyeran en esa persona, o fueran influidos por ella, en sus relaciones con la entidad e incluyen:

- (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.

Remuneraciones incluyen todos los beneficios a los empleados (tal como se definen en la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*) incluyendo los beneficios a los empleados a los que es aplicable la NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones*. Los beneficios a los empleados comprenden todas las formas de contraprestación pagadas, por pagar o suministradas por la entidad, o en nombre de la misma, a cambio de servicios prestados a la entidad.

NIC 24

También incluyen las contraprestaciones pagadas en nombre de la controladora de la entidad con respecto a la entidad. Las remuneraciones comprenden:

- (a) los beneficios a los empleados a corto plazo, tales como sueldos, salarios y aportaciones a la seguridad social, ausencias remuneradas anuales, ausencias remuneradas por enfermedad, participación en ganancias e incentivos (si se pagan dentro de los doce meses siguientes al final del periodo), y beneficios no monetarios (tales como atención médica, vivienda, automóviles y bienes o servicios subvencionados o gratuitos) para los empleados actuales;
- (b) beneficios post-empleo, tales como pensiones y otros beneficios por retiro, seguros de vida y atención médica post-empleo;
- (c) otros beneficios a los empleados a largo plazo, incluyendo las ausencias remuneradas después de largos periodos de servicio o sabáticas, jubileos u otros beneficios después de un largo tiempo de servicio, los beneficios por incapacidad prolongada y, si no deben pagarse totalmente dentro de los doce meses siguientes al final del periodo, la participación en ganancias, incentivos y la compensación diferida;
- (d) beneficios por terminación; y
- (e) pagos basados en acciones.

Personal clave de la gerencia son aquellas personas que tienen autoridad y responsabilidad para planificar, dirigir y controlar las actividades de la entidad, directa o indirectamente, incluyendo cualquier director o administrador (sea o no ejecutivo) de esa entidad.

Gobierno se refiere al gobierno en sí, a las agencias gubernamentales y organismos similares, ya sean locales, regionales, nacionales o internacionales.

Una parte relacionada del gobierno es una entidad que está controlada, controlada conjuntamente o influida de forma significativa por un gobierno.

Los términos “control” y “entidad de inversión”, “control conjunto” e “influencia significativa” están definidos en las NIIF 10, NIIF 11 **Acuerdos Conjuntos** y NIC 28 **Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos** respectivamente y se utilizan en esta Norma con los significados especificados en dichas NIIF.

10 Al considerar cada posible relación entre partes relacionadas, se ha de prestar atención a la esencia de la relación, y no solamente a su forma legal.

11 En el contexto de esta Norma, los siguientes casos no se consideran partes relacionadas:

NIC 24

- (a) Dos entidades por el mero hecho de tener en común un director o administrador u otro miembro del personal clave de la gerencia o porque un miembro del personal clave de la gerencia de una entidad tenga influencia significativa sobre la otra entidad.
- (b) Dos participantes en un negocio conjunto, por el mero hecho de tener control conjunto sobre el negocio conjunto.
- (c)
 - (i) proveedores de financiación;
 - (ii) sindicatos;
 - (iii) entidades de servicios públicos; y
 - (iv) departamentos y agencias de un gobierno que no controla, controla conjuntamente o influye de forma significativa a la entidad que informa.

Simplemente en virtud de sus relaciones normales con la entidad (aun cuando puedan afectar la libertad de acción de una entidad o participar en su proceso de toma de decisiones).

- (d) Un cliente, proveedor, franquiciador, distribuidor o agente en exclusiva con los que una entidad realice un volumen significativo de transacciones, simplemente en virtud de la dependencia económica resultante.

- 12 En la definición de una parte relacionada, una asociada incluye subsidiarias de la asociada y un negocio conjunto incluye subsidiarias del negocio conjunto. Por ello, por ejemplo, una subsidiaria de la asociada y el inversor que tiene influencia significativa sobre la asociada están relacionados mutuamente.

Información a revelar

Todas las entidades

- 13 **Deberán revelar las relaciones entre una controladora y sus subsidiarias independientemente de si ha habido transacciones entre ellas. 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 elaborasen estados financieros consolidados disponibles para uso público, se revelará también el nombre de la siguiente controladora más alta que lo haga.**
- 14 Para permitir que los usuarios de los estados financieros se formen una opinión sobre los efectos que las relaciones entre partes relacionadas tienen sobre la entidad, resultará apropiado revelar las relaciones entre partes relacionadas cuando exista control, con independencia de que se hayan producido o no transacciones entre las partes relacionadas.
- 15 El requerimiento de revelar las relaciones entre partes relacionadas que tienen lugar entre una controladora y sus subsidiarias es adicional a los requerimientos de información a revelar contenidos en la NIC 27 y la NIIF 12 *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades*.

NIC 24

- 16 El párrafo 13 hace referencia a la siguiente controladora más alta. Esta es la primera controladora en el grupo por encima de la controladora inmediata que elabora estados financieros consolidados disponibles para uso público.
- 17 **Una entidad revelará las remuneraciones del personal clave de la gerencia en total y para cada una de las siguientes categorías:**
- (a) **beneficios a los empleados a corto plazo;**
 - (b) **beneficios post-empleo;**
 - (c) **otros beneficios a largo plazo;**
 - (d) **beneficios por terminación; y**
 - (e) **pagos basados en acciones.**
- 17A Si una entidad obtiene servicios del personal clave de la gerencia de otra entidad ("entidad de gestión"), no se le requerirá que aplique los requerimientos del párrafo 17 a la compensación pagada o por pagar por la entidad de gestión a los empleados o administradores de la entidad de gestión.
- 18 Si una entidad ha tenido transacciones con partes relacionadas durante los periodos cubiertos por los estados financieros, ésta revelará la naturaleza de la relación con la parte relacionada, así como información sobre las transacciones y saldos pendientes, incluyendo compromisos necesarios para que los usuarios comprendan el efecto potencial del parentesco sobre los estados financieros. Estos requerimientos de información a revelar son adicionales a los del párrafo 17. Como mínimo, tal información a revelar incluirá:
- (a) **el importe de las transacciones;**
 - (b) **el importe de los saldos pendientes, incluyendo compromisos, y:**
 - (i) **sus plazos y condiciones, 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) **estimaciones por deudas de dudoso cobro 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.**
- 18A Se revelarán los importes incurridos por la entidad para la provisión de servicios de personal clave de la gerencia que se presten por una entidad de gestión separada.
- 19 La información a revelar requerida por el párrafo 18 se suministrará, por separado, para cada una de las siguientes categorías:
- (a) **la controladora;**
 - (b) **entidades con control conjunto o influencia significativa sobre la entidad;**

NIC 24

- (c) **subsidiarias;**
- (d) **asociadas;**
- (e) **negocios conjuntos en los que la entidad es un participante en el negocio conjunto;**
- (f) **personal clave de la gerencia de la entidad o de su controladora; y**
- (g) **otras partes relacionadas.**

20 La clasificación de los importes de las cuentas por pagar y por cobrar de partes relacionadas, según las diferentes categorías requeridas por el párrafo 19, constituye una extensión de los requerimientos de información a revelar por la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* para la información presentada en el estado de situación financiera o en las notas. Las categorías se han ampliado con el fin de proporcionar un desglose más completo de los saldos relativos a partes relacionadas, y se aplican a las transacciones con estas.

21 Los siguientes son ejemplos de transacciones que se revelan 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;
- (i) compromisos de hacer algo si ocurre o no un suceso concreto en el futuro, incluyendo contratos por ejecutar¹ (reconocidos y sin reconocer); y
- (j) la liquidación de pasivos en nombre de la entidad, o por la entidad en nombre de esa parte relacionada.

22 La participación de una controladora o de una subsidiaria en un plan de beneficios definidos donde se comparta el riesgo entre las entidades del grupo es una transacción entre partes relacionadas [véase el párrafo 42 de la NIC 19 (modificada en 2011)].

23 Se revelará información de que las transacciones realizadas entre partes relacionadas se han llevado a cabo en condiciones de equivalencia a las de transacciones con independencia mutua entre las partes, sólo si dichas condiciones pueden ser justificadas.

¹ La NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* define los contratos por ejecutar como aquellos en los que las partes no han cumplido ninguna de sus obligaciones, o en los que ambas partes han ejecutado parcialmente sus obligaciones en igual medida.

- 24 Las partidas de naturaleza similar pueden revelarse en total, a menos que su revelación por separado sea necesaria para comprender los efectos de las transacciones entre partes relacionadas en los estados financieros de la entidad.

Entidades relacionadas del gobierno

- 25 Una entidad que informa está exenta de los requerimientos de información a revelar del párrafo 18 en relación con transacciones entre partes relacionadas y saldos pendientes, incluyendo compromisos, con:

- (a) un gobierno que tiene control, o control conjunto o influencia significativa sobre la entidad que informa; y
- (b) otra entidad que sea una parte relacionada, porque el mismo gobierno tiene control, o control conjunto o influencia significativa tanto sobre la entidad que informa como sobre la otra entidad.

- 26 Si una entidad que informa aplica la exención del párrafo 25, revelará la siguiente información sobre las transacciones y saldos pendientes relacionados a los que hace referencia el párrafo 25:

- (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 siguiente información con suficiente detalle para permitir a los usuarios de los estados financieros de la entidad entender el efecto de las transacciones entre partes relacionadas en sus estados financieros:
 - (i) la naturaleza e importe de cada transacción individualmente significativa; y
 - (ii) para otras transacciones que sean significativas de forma colectiva, pero no individual, una indicación cualitativa o cuantitativa de su alcance. Los tipos de transacciones incluyen los enumerados en el párrafo 21.

- 27 Al utilizar su juicio para determinar el nivel de detalle a revelar de acuerdo con los requerimientos del párrafo 26(b), la entidad que informa considerará la proximidad de la relación de la parte relacionada y otros factores relevantes para establecer el nivel de importancia de la transacción, tales como si:

- (a) es importante en términos de tamaño;
- (b) se llevó a cabo en condiciones distintas a las de mercado;
- (c) se realizó al margen de las operaciones diarias del negocio, tales como la compra y venta de negocios;
- (d) se reveló a las autoridades reguladoras o de supervisión;
- (e) se informó a la alta dirección;
- (f) se sometió a la aprobación de los accionistas.

NIC 24

Fecha de vigencia y transición

- 28 Una entidad aplicará esta Norma de forma retroactiva para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2011. Se permite la aplicación anticipada de la Norma completa o de la exención parcial de los párrafos 25 a 27 para las entidades relacionadas del gobierno. Si una entidad aplicase esta Norma completa o esa exención parcial para un periodo que comience antes del 1 de enero de 2011, revelará este hecho.
- 28A La NIIF 10, NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos* y NIIF 12, emitidas en mayo de 2011, modificaron los párrafos 3, 9, 11(b), 15, 19(b) y (e) y 25. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique las NIIF 10, NIIF 11 y NIIF 12.
- 28B El documento *Entidades de Inversión* (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 12 y NIC 27), emitido en octubre de 2012, modificó los párrafos 4 y 9. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2014. Se permite la aplicación anticipada del documento *Entidades de Inversión*. Si una entidad aplica esas modificaciones con anterioridad, aplicará también todas las modificaciones incluidas en *Entidades de Inversión* al mismo tiempo.
- 28C El documento *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012*, emitido en diciembre de 2013, modificó el párrafo 9 y añadió los párrafos 17A y 18A. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2014. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad utilizase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

Derogación de la NIC 24 (2003)

- 29 Esta Norma sustituye a la NIC 24 *Información sobre Partes Relacionadas* (revisada en 2003).

NIC 24

Apéndice
Modificación a la NIIF 8 Segmentos de Operación

Las modificaciones contenidas en este apéndice cuando se emitió la Norma en 2009 se han incorporado a la NIIF 8 publicada en este volumen.

NIC 27

Estados Financieros Separados

En abril de 2001 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (el Consejo) adoptó la NIC 27 *Estados Financieros Consolidados y Contabilización de Inversiones en Subsidiarias*, la cual había sido originalmente emitida por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad en abril de 1989. Esa norma sustituyó a la NIC 3 *Estados Financieros Consolidados* (emitida en junio de 1976), excepto para las partes que tratan de la contabilidad de inversiones en asociadas.

En diciembre de 2003 el Consejo emitió una NIC 27 revisada con un nuevo título: *Estados Financieros Consolidados y Separados*. Esta NIC 27 revisada formaba parte de la agenda inicial del IASB de proyectos técnicos. La NIC 27 modificada también incorporó las guías contenidas en dos Interpretaciones relacionadas (SIC-12 *Consolidación—Entidades de Cometido Específico* y SIC-33 *Consolidación y Método de la Participación—Derechos de Voto Potenciales y Distribución de Participaciones en la Propiedad*).

El Consejo modificó la NIC 27 en enero de 2008 para abordar la contabilidad de las participaciones no controladoras y la pérdida de control de una subsidiaria como parte de su proyecto de combinaciones de negocios.

En mayo de 2011 el Consejo emitió una NIC 27 revisada con un título modificado: *Estados Financieros Separados*. La NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados* aborda el principio de control y los requerimientos relativos a la preparación de estados financieros consolidados.

En octubre de 2012, la NIC 27 fue modificada por *Entidades de Inversión* (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 12 y NIC 27). Estas modificaciones introdujeron nuevos requerimientos de información a revelar para las entidades de inversión.

En agosto de 2014, la NIC 27 fue modificada por *El Método de la Participación en los Estados Financieros Separados* (Modificaciones a la NIC 27). Estas modificaciones permitían que las entidades utilicen el método de la participación en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas en sus estados financieros separados.

NIC 27

ÍNDICE

desde el párrafo

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 27
ESTADOS FINANCIEROS SEPARADOS

OBJETIVO	1
ALCANCE	2
DEFINICIONES	4
PREPARACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS SEPARADOS	9
INFORMACIÓN A REVELAR	15
FECHA DE VIGENCIA Y TRANSICIÓN	18
Referencias a la NIIF 9	19
DEROGACIÓN DE LA NIC 27 (2008)	20

**CON RESPECTO A LOS DOCUMENTOS COMPLEMENTARIOS ENUMERADOS A
CONTINUACIÓN, VÉASE LA PARTE B DE ESTA EDICIÓN**

**APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE LA NIC 27 EMITIDA EN DICIEMBRE DE
2003**

APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE LAS MODIFICACIONES A LA NIIF 27:

*Costo de una Inversión en una Subsidiaria, Entidad Controlada de Forma
Conjunta o Asociada* (Modificaciones a la NIIF 1 y NIC 27) emitido en mayo
de 2008

Entidades de Inversión (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 12 y NIC 27)
emitida en octubre de 2012

El Método de la Participación en los Estados Financieros Separados
(Modificaciones a la NIC 27) emitida en agosto de 2014

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES

OPINIONES EN CONTRARIO

TABLA DE CONCORDANCIAS

NIC 27

La Norma Internacional de Contabilidad 27 *Estados Financieros Separados* (NIC 27) está contenida en los párrafos 1 a 20. Aunque la Norma conserva el formato IASC que tenía cuando fue adoptada por el IASB, todos los párrafos tienen igual valor normativo. La NIC 27 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y de los Fundamentos de las Conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera*. La NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* proporciona una base para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías explícitas.

NIC 27

Norma Internacional de Contabilidad 27 ***Estados Financieros Separados***

Objetivo

- 1 El objetivo de esta Norma es prescribir los requerimientos de contabilización e información a revelar para inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas cuando una entidad prepara estados financieros separados.

Alcance

- 2 **Esta Norma deberá aplicarse a la contabilidad de las inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas en el caso de que una entidad opte por presentar estados financieros separados, o esté obligada a ello por las regulaciones locales.**
- 3 Esta norma no establece qué entidades elaborarán estados financieros separados. Se aplica en el caso de que una entidad elabore estados financieros separados que cumplan con las Normas Internacionales de Información Financiera.

Definiciones

- 4 **Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:**

Estados financieros consolidados son los estados financieros de un grupo en el que los activos, pasivos, patrimonio, ingresos, gastos, y flujos de efectivo de la controladora y sus subsidiarias se presentan como si se tratase de una sola entidad económica.

Estados financieros separados son los presentados por una entidad en los que dicha entidad puede optar, sujeta a los requerimientos de esta Norma, por contabilizar sus inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas, bien al costo, de acuerdo con la NIIF 9 **Instrumentos Financieros**, o utilizando el método de la participación de acuerdo con la NIC 28 **Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos**

- 5 Los siguientes términos se definen en el Apéndice A de la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*, en el Apéndice A de la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos* y en el párrafo 3 de la NIC 28:

- asociada
- controladora
- control conjunto
- control de una participada
- entidad de inversión
- grupo
- influencia significativa

- método de la participación
 - negocio conjunto
 - partícipes de un negocio conjunto
 - subsidiaria.
- 6 Los estados financieros separados son los presentados además de los estados financieros consolidados o además de los estados financieros de un inversor que no tiene inversiones en subsidiarias, pero sí tiene inversiones en asociadas o negocios conjuntos en los que la NIC 28 requiere que dichas inversiones en asociadas o negocios conjuntos se contabilicen utilizando el método de la participación, en circunstancias distintas de las establecidas en los párrafos 8 y 8A.
- 7 Los estados financieros de una entidad que no tenga una subsidiaria, una asociada o una participación de un partícipe de un negocio conjunto en un negocio conjunto no son estados financieros separados.
- 8 Una entidad que esté exenta, de acuerdo con el párrafo 4(a) de la NIIF 10, de la consolidación, o de acuerdo con el párrafo 17 de la NIC 28 (modificada en 2011), de aplicar el método de la participación, puede presentar estados financieros separados como sus únicos estados financieros.
- 8A Una entidad de inversión a la que se le requiere, a lo largo del periodo corriente y todos los periodos comparativos presentados, aplicar la excepción de consolidación para todas sus subsidiarias de acuerdo con el párrafo 31 de la NIIF 10 presentará estados financieros separados como sus únicos estados financieros.

Preparación de estados financieros separados

- 9 Los estados financieros separados se elaborarán de acuerdo con todas las NIIF aplicables, excepto por lo previsto en el párrafo 10.
- 10 Cuando una entidad elabore estados financieros separados, contabilizará las inversiones en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas:
- (a) al costo;
 - (b) de acuerdo con la NIIF 9; o
 - (c) utilizando el método de la participación tal como se describe en la NIC 28.

La entidad aplicará el mismo tratamiento contable a cada categoría de inversión. Las inversiones contabilizadas al costo o utilizando el método de la participación se contabilizarán de acuerdo con la NIIF 5 *Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas* en aquellos casos en que éstas se clasifiquen como mantenidas para la venta o para distribución (o se incluyan en un grupo de activos para su disposición que se clasifique como mantenido para la venta o para distribución). En estas circunstancias, no se modificará la medición de las inversiones contabilizadas de acuerdo con la NIIF 9.

NIC 27

- 11 Si una entidad opta, de acuerdo con el párrafo 18 de la NIC 28 (modificada en 2011), por medir sus inversiones en asociadas o negocios conjuntos a valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con la NIIF 9, contabilizará también esas inversiones de la misma forma en sus estados financieros separados.
- 11A Si se requiere que una controladora, de acuerdo con el párrafo 31 de la NIIF 10, mida su inversión en una subsidiaria a valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con la NIIF 9, contabilizará también su inversión en una subsidiaria en la misma forma en sus estados financieros separados.
- 11B Cuando una controladora cese de ser una entidad de inversión, o pase a serlo, contabilizará el cambio desde la fecha en que tenga lugar el cambio de estatus, de la forma siguiente:
- (a) cuando una entidad cese de ser una entidad de inversión contabilizará una inversión en una subsidiaria, de acuerdo con el párrafo 10. La fecha del cambio de estatus será la fecha de adquisición atribuida. El valor razonable de la subsidiaria en la fecha de adquisición atribuida representará la contraprestación atribuida transferida al contabilizar la inversión de acuerdo con el párrafo 10.
 - (i) [eliminado]
 - (ii) [eliminado]
 - (b) Cuando una entidad pase a ser una entidad de inversión, contabilizará una inversión en una subsidiaria al valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con la NIIF 9. La diferencia entre el valor en libros anterior de la subsidiaria y su valor razonable en la fecha del cambio de estatus del inversor se reconocerá como una ganancia o pérdida en el resultado del periodo. El importe acumulado de cualquier ganancia o pérdida anteriormente reconocido en otro resultado integral con respecto a esas subsidiarias se tratará como si la entidad de inversión hubiera dispuesto de esas subsidiarias en la fecha de cambio de estatus.
- 12 **Los dividendos procedentes de una subsidiaria, un negocio conjunto o una asociada se reconocerán en el resultado de periodo en los estados financieros separados de una entidad cuando ésta establezca su derecho a recibirlos. El dividendo se reconoce en el resultado del periodo a menos que la entidad elija el uso del método de la participación, en cuyo caso el dividendo se reconocerá como una reducción del importe en libros de la inversión.**
- 13 Cuando una controladora reorganice la estructura de su grupo mediante el establecimiento de una nueva entidad como su controladora de forma que satisfaga los siguientes criterios:
- (a) la nueva controladora obtiene el control de la controladora original mediante la emisión de instrumentos de patrimonio a cambio de los instrumentos de patrimonio existentes de la controladora original;
 - (b) los activos y pasivos del nuevo grupo y del grupo original son los mismos inmediatamente antes y después de la reorganización; y

NIC 27

- (c) los propietarios de la controladora original antes de la reorganización tienen la misma participación relativa y absoluta en los activos netos del grupo original y del nuevo grupo inmediatamente antes y después de la reorganización,

y la nueva controladora contabilice en sus estados financieros separados sus inversiones en la controladora original de acuerdo con el párrafo 10(a), la nueva controladora medirá el costo al importe en libros de su participación en las partidas del patrimonio incluidas en los estados financieros separados de la controladora original en la fecha de la reorganización.

- 14 De forma análoga, una entidad que no sea una controladora puede establecer una nueva entidad como su controladora de forma que satisfaga los criterios del párrafo 13. Los requerimientos del párrafo 13 se aplicarán igualmente a estas reorganizaciones. En estos casos, las referencias a “controladora original” y “grupo original” son a la “entidad original”.

Información a revelar

- 15 Una entidad aplicará todas las NIIF que correspondan cuando proporcione información a revelar en sus estados financieros separados, incluyendo los requerimientos de los párrafos 16 y 17.
- 16 Cuando una controladora, de acuerdo con el párrafo 4(a) de la NIIF 10, opte por no elaborar estados financieros consolidados y en su lugar prepare estados financieros separados, revelará en esos estados financieros separados:
- (a) el hecho de que los estados financieros son estados financieros separados; que se ha usado la exención que permite no consolidar; el nombre y domicilio principal donde desarrolle sus actividades (y país donde está constituida, si fuera diferente) la entidad que elaboró y produjo los estados financieros consolidados para uso público, que cumplen con las Normas Internacionales de Información Financiera; y la dirección donde se pueden obtener esos estados financieros consolidados;
 - (b) una lista de inversiones significativas en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas, incluyendo:
 - (i) el nombre de las participadas.
 - (ii) el domicilio principal donde realizan sus actividades las participadas (y país donde están constituidas, si fuera diferente).
 - (iii) su proporción de participación mantenida en la propiedad de las participadas (y su proporción en los derechos de voto, si fuera diferente).
 - (c) una descripción del método utilizado para contabilizar las inversiones incluidas en la lista en el apartado (b).
- 16A Cuando una entidad de inversión que es una controladora (distinta de una controladora contemplada por el párrafo 16) prepare, de acuerdo con

NIC 27

el párrafo 8A, estados financieros separados como sus únicos estados financieros, revelará este hecho. La entidad de inversión presentará también la información a revelar relativa a las entidades de inversión requerida por la NIIF 12 *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades*.

17 Cuando una controladora (distinta de una controladora contemplada en los párrafos 16 y 16A) o un inversor con control conjunto en una participada, o con influencia significativa sobre ésta, elabore estados financieros separados, la controladora o inversor identificará los estados financieros elaborados de acuerdo con la NIIF 10, la NIIF 11 o la NIC 28 (modificada en 2011) con los que se relacionan. La controladora o inversor revelará también en sus estados financieros separados:

- (a) El hecho de que se trata de estados financieros separados y las razones por las que se han preparado, en caso de que no fueran requeridos por estatuto.
- (b) Una lista de inversiones significativas en subsidiarias, negocios conjuntos y asociadas, incluyendo:
 - (i) el nombre de las participadas.
 - (ii) el domicilio principal donde realizan sus actividades las participadas (y país donde están constituidas, si fuera diferente).
 - (iii) su proporción de participación mantenida en la propiedad de las participadas (y su proporción en los derechos de voto, si fuera diferente).
- (c) una descripción del método utilizado para contabilizar las inversiones incluidas en la lista en el apartado (b).

Fecha de vigencia y transición

- 18 Una entidad aplicará esta Norma para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma de forma anticipada, revelará ese hecho y aplicará al mismo tiempo la NIIF 10, la NIIF 11, la NIIF 12 y la NIC 28 (modificada en 2011).
- 18A El documento *Entidades de Inversión* (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 12 y NIC 27), emitido en octubre de 2012, modificó los párrafos 5, 6, 17 y 18, y añadió los párrafos 8A, 11A y 11B, 16A y 18B a 18I. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2014. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones con anterioridad, revelará este hecho y aplicará todas las modificaciones incluidas en *Entidades de Inversión* al mismo tiempo.
- 18B Si, en la fecha de aplicación inicial de las modificaciones del documento *Entidades de Inversión* (que, a los efectos de esta NIIF, es el comienzo del periodo anual sobre el que se informa para el que esas modificaciones se aplican por primera vez), una controladora concluye que es una entidad de inversión, aplicará los párrafos 18C a 18I a su inversión en una subsidiaria.

NIC 27

18C En la fecha de aplicación inicial, una entidad de inversión que anteriormente medía su inversión en una subsidiaria al costo medirá en su lugar esa inversión al valor razonable con cambios en resultados como si los requerimientos de esta NIIF hubieran sido siempre efectivos. La entidad de inversión ajustará de forma retroactiva el periodo anual que precede de forma inmediata a la fecha de aplicación inicial y ajustará las ganancias acumuladas al comienzo del periodo inmediato anterior para cualquier diferencia entre:

- (a) el importe en libros anterior de la inversión; y
- (b) el valor razonable de la inversión del inversor en la subsidiaria.

18D En la fecha de aplicación inicial, una entidad de inversión que medía anteriormente su inversión en una subsidiaria al valor razonable con cambios en otro resultado integral continuará midiendo esa inversión al valor razonable. El importe acumulado de cualquier ajuste del valor razonable anteriormente reconocido en otro resultado integral se transferirá a ganancias acumuladas al comienzo del periodo anual que precede de forma inmediata a la fecha de aplicación inicial.

18E En la fecha de aplicación inicial, una entidad de inversión no realizará ajustes a la contabilización anterior de la participación en una subsidiaria que había elegido anteriormente medir al valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con la NIIF 9, tal como permite el párrafo 10.

18F Antes de la fecha en que se adopte la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*, una entidad de inversión utilizará los importes del valor razonable que se presentaban anteriormente a los inversores o a la gerencia, si esos importes representan el importe por el cual la inversión podría haber sido intercambiada entre un comprador y un vendedor interesados y debidamente informados, que realizan una transacción en condiciones de independencia mutua en la fecha de la valoración.

18G Si la medición de una inversión en una subsidiaria de acuerdo con los párrafos 18C a 18F es impracticable (tal como se define en la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*), una entidad de inversión aplicará los requerimientos de esta NIIF al comienzo del primer periodo para el que sea practicable la aplicación de los párrafos 18C a 18F, que puede ser el periodo presente. El inversor ajustará de forma retroactiva el periodo anual inmediato que precede a la fecha de la aplicación inicial, a menos que el comienzo del primer periodo para el que es practicable la aplicación de este párrafo sea el periodo presente. Cuando la fecha en que sea practicable para la entidad de inversión medir el valor razonable de la subsidiaria sea anterior al comienzo del periodo inmediato anterior, el inversor ajustará el patrimonio al comienzo del periodo inmediato anterior para cualquier diferencia entre:

- (a) el importe en libros anterior de la inversión; y
- (b) el valor razonable de la inversión del inversor en la subsidiaria.

Si el primer periodo para el que es practicable la aplicación de este párrafo es el periodo presente, el ajuste en el patrimonio se reconocerá al comienzo del periodo presente.

NIC 27

- 18H Si una entidad de inversión ha dispuesto, o perdido el control, de una inversión en una subsidiaria antes de la fecha de aplicación inicial de las modificaciones del documento *Entidades de Inversión*, no se requiere que la entidad de inversión realice ajustes en la contabilización anterior de esa inversión.
- 18I A pesar de las referencias al periodo anual inmediato que precede la fecha de aplicación inicial (el “periodo inmediato anterior”) de los párrafos 18C a 18G, una entidad puede también presentar información comparativa ajustada para periodos anteriores presentados, pero no se requiere que lo haga. Si una entidad presenta información comparativa ajustada para periodos anteriores, todas las referencias al “periodo inmediato anterior” de los párrafos 18C a 18G se interpretarán como al “primer periodo comparativo ajustado presentado”. Si una entidad presenta información comparativa no ajustada sobre periodos anteriores, identificará con claridad la información que no ha sido ajustada, señalará que ha sido preparada con un fundamento diferente, y explicará ese fundamento.
- 18J *El Método de la Participación en los Estados Financieros Separados* (Modificaciones a la NIC 27), emitida en agosto de 2014, modificó los párrafos 4 a 7, 10, 11B y 12. Una entidad aplicará esas modificaciones a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016 de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.

Referencias a la NIIF 9

- 19 Si una entidad aplica esta Norma pero no aplica todavía la NIIF 9, cualquier referencia a la NIIF 9 deberá interpretarse como una referencia a la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*.

Derogación de la NIC 27 (2008)

- 20 Esta Norma se emite simultáneamente con la NIIF 10. Conjuntamente, las dos NIIF sustituyen la NIC 27 *Estados Financieros Consolidados y Separados* (revisada en 2008).

NIC 32

Instrumentos Financieros: Presentación

En abril de 2001 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (el Consejo) adoptó la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar*, que había sido originalmente emitida por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad en 2000. La NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar* había sido originalmente emitida en junio de 1995 y había sido posteriormente modificada en 1998 y 2000.

En diciembre de 2003 el Consejo emitió una NIC 32 revisada como parte de su agenda inicial de proyectos técnicos. Esta NIC 32 revisada también incorporó las guías contenidas en las Interpretaciones relacionadas (SIC-5 *Clasificación de los Instrumentos Financieros—Cláusulas de Pago Contingentes*, SIC-16 *Capital en Acciones—Recompra de Instrumentos de Patrimonio Emitidos por la Empresa (Acciones Propias en Cartera)* y SIC-17 *Costo de las Transacciones con Instrumentos de Capital Emitidos por la Empresa*). También incorporó la guía que previamente se había propuesto en el proyecto de Interpretación SIC-D34 *Instrumentos Financieros—Instrumentos o Derechos Reembolsables a Voluntad del Tenedor*.

En diciembre de 2005 el Consejo modificó la NIC 32 al trasladar toda la información a revelar relativa a instrumentos financieros a la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*. Por consiguiente, el título de la NIC 32 cambió a *Instrumentos Financieros: Presentación*.

En febrero de 2008 la NIC 32 se modificó para requerir que algunos instrumentos financieros con opción de venta y obligaciones que surjan en la liquidación se clasifiquen como patrimonio. En octubre de 2009 el Consejo modificó la NIC 32 para requerir que algunos derechos que estén denominados en moneda extranjera se clasifiquen como patrimonio. La aplicación de las guías de la NIC 32 se modificó en diciembre de 2011 para abordar algunas incongruencias relacionadas con los criterios de compensación de activos financieros y pasivos financieros.

Otras Normas han realizado modificaciones de menor importancia en la NIC 32. Estas incluyen *Mejoras a las NIIF* (emitido en mayo de 2010), NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados* (emitida en mayo de 2011), NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos* (emitida en mayo de 2011), NIIF 13 *Medición del Valor Razonable* (emitida en mayo de 2011), *Presentación de Partidas de Otro Resultado Integral* (Modificaciones a la NIC 1) (emitido en junio de 2011), *Información a Revelar—Compensación de Activos Financieros y Pasivos Financieros* (Modificaciones a la NIIF 7) (emitida en diciembre de 2011), *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2009-2011* (emitido en mayo de 2012), *Entidades de Inversión* (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 12 y NIC 27) (emitido en octubre de 2012) y NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (Contabilidad de Coberturas y modificaciones a las NIIF 9, NIIF 7 y NIC 39) (emitida en noviembre de 2013), NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* (emitida en mayo de 2014) y NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (emitida en julio de 2014) y NIIF 16 *Arrendamientos* (emitida en enero de 2016).

NIC 32

ÍNDICE

desde el párrafo

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 32 INSTRUMENTOS FINANCIEROS: PRESENTACIÓN

OBJETIVO	2
ALCANCE	4
DEFINICIONES (VÉANSE LOS PÁRRAFOS GA3 A GA23)	11
PRESENTACIÓN	15
Pasivos y patrimonio (véanse también los párrafos GA13 a GA145 y GA25 a GA29A)	15
Instrumentos financieros compuestos (véanse también los párrafos GA30 a GA35 y los Ejemplos Ilustrativos 9 a 12)	28
Acciones propias en cartera (véase también el párrafo GA36)	33
Intereses, dividendos, pérdidas y ganancias (véase también el párrafo GA37)	35
Compensación de un activo financiero y un pasivo financiero (véanse también los párrafos GA38A a GA38F y GA39)	42
FECHA DE VIGENCIA Y TRANSICIÓN	96
DEROGACIÓN DE OTROS PRONUNCIAMIENTOS	98
APÉNDICE	
Guía de aplicación	

CON RESPECTO A LOS DOCUMENTOS COMPLEMENTARIOS ENUMERADOS A CONTINUACIÓN, VÉASE LA PARTE B DE ESTA EDICIÓN

APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE LA NIC 32 EMITIDA EN DICIEMBRE DE 2003

APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE LAS MODIFICACIONES A LA NIIF 32:

Instrumentos Financieros con Opción de Venta y Obligaciones que Surgen en la Liquidación (Modificaciones a las NIC 32 y NIC 1) emitido en febrero de 2008

Clasificación de las Emisiones de Derechos (Modificaciones a la NIC 32) emitido en octubre de 2009

Compensación de Activos Financieros y Pasivos Financieros (Modificaciones a la NIC 32) emitido en diciembre de 2011

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES

OPINIONES EN CONTRARIO

EJEMPLOS ILUSTRATIVOS

NIC 32

La Norma Internacional de Contabilidad 32 *Instrumentos Financieros: Presentación* (NIC 32) está contenida en los párrafos 2 a 100 y en el Apéndice. Aunque la Norma conserva el formato IASC que tenía cuando fue adoptada por el IASB, todos los párrafos tienen igual valor normativo. La NIC 32 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y de los Fundamentos de las Conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera*. La NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* proporciona una base para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías explícitas.

NIC 32

Norma Internacional de Contabilidad 32 ***Instrumentos Financieros: Presentación***

Objetivo

- 1 [Eliminado]
- 2 El objetivo de esta Norma es establecer principios para presentar los instrumentos financieros como pasivos o patrimonio y para compensar activos y pasivos financieros. Ella aplica a la clasificación de los instrumentos financieros, desde la perspectiva del emisor, en activos financieros, pasivos financieros e instrumentos de patrimonio; en la clasificación de los intereses, dividendos y pérdidas y ganancias relacionadas con ellos; y en las circunstancias que obligan a la compensación de activos financieros y pasivos financieros.
- 3 Los principios de esta Norma complementan los principios de reconocimiento y medición de los activos financieros y pasivos financieros, de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* y a la información a revelar sobre ellos en la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*.

Alcance

- 4 **Esta Norma se aplicará por todas las entidades a todos los tipos de instrumentos financieros, excepto a:**
 - (a) **aquellas participaciones en subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos, que se contabilicen de acuerdo con las NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*, NIC 27 *Estados Financieros Separados* o NIC 28 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*. No obstante, en algunos casos la NIIF 10, la NIC 27 o la NIC 28 requieren o permiten que una entidad contabilice las participaciones en una subsidiaria, asociada o negocio conjunto aplicando la NIIF 9; en esos casos, las entidades aplicarán los requerimientos de esta Norma. Las entidades aplicarán también esta Norma a todos los derivados vinculados a participaciones en subsidiarias, asociadas o negocios conjuntos.**
 - (b) **derechos y obligaciones de los empleadores bajo planes de beneficios definidos, a los que se aplica la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*.**
 - (c) [eliminado]
 - (d) **los contratos de seguro, según se definen en la NIIF 4 *Contratos de Seguro*. No obstante, esta Norma se aplica a los derivados implícitos en contratos de seguro, si la NIIF 9 requiere que la entidad los contabilice por separado. Además, un emisor aplicará esta Norma a contratos de garantía financiera si aplica la NIIF 9 para reconocer y medir los contratos, pero aplicará la NIIF 4 si opta, de acuerdo con el párrafo 4(d) de la NIIF 4, por aplicar la NIIF 4 para reconocerlos y medirlos.**

NIC 32

- (e) instrumentos financieros que entren dentro del alcance de la NIIF 4 porque contengan un componente de participación discrecional. El emisor de estos instrumentos está exento de aplicar a estas características los párrafos 15 a 32 y GA25 a GA35 de esta Norma, que se refieren a la distinción entre pasivos financieros e instrumentos de patrimonio. Sin embargo, esos instrumentos están sujetos a todos los demás requerimientos de esta Norma. Además, esta Norma es aplicable a los derivados que estén implícitos en dichos instrumentos (véase la NIIF 9).
- (f) instrumentos financieros, contratos y obligaciones derivados de transacciones con pagos basados en acciones, a las que se aplica la NIIF 2 Pagos Basados en Acciones, salvo en los siguientes casos
 - (i) contratos que entren dentro del alcance de los párrafos 8 a 10 de esta Norma, a los que es de aplicación la misma,
 - (ii) los párrafos 33 y 34 de esta Norma, que serán aplicados 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 por empleados y todos los demás acuerdos de pagos basados en acciones.

5 a
7
8

[Eliminado]

Esta Norma se aplicará a aquellos contratos de compra o venta de partidas no financieras que se liquiden por el importe neto, en efectivo o en otro instrumento financiero, o mediante el intercambio de instrumentos financieros, como si dichos contratos fuesen instrumentos financieros, con la excepción de los contratos que se celebraron y se mantienen con el objetivo de recibir o entregar una partida no financiera, de acuerdo con las compras, ventas o necesidades de utilización esperadas por la entidad. Sin embargo, esta Norma se aplicará a los contratos que una entidad designe como medidos al valor razonable con cambios en resultados de acuerdo con el párrafo 2.5 de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*.

9

Existen diversas formas por las que un contrato de compra o de venta de partidas no financieras puede liquidarse por el importe neto, en efectivo o en otro instrumento financiero, o mediante el intercambio de instrumentos financieros. Entre ellas se incluyen:

- (a) cuando las cláusulas del contrato permitan a cualquiera de las partes liquidar por el importe neto, en efectivo o en otro instrumento financiero o mediante el intercambio de instrumentos financieros;
- (b) cuando la capacidad para liquidar por el importe neto, en efectivo o en otro instrumento financiero o mediante el intercambio de instrumentos financieros, no esté explícitamente recogida en las cláusulas del contrato, pero la entidad liquide habitualmente contratos similares por el importe neto, en efectivo u otro instrumento financiero o mediante el intercambio de instrumentos financieros (ya sea con la contraparte,

NIC 32

mediante acuerdos de compensación o mediante la venta del contrato antes de su ejercicio o caducidad del plazo);

- (c) cuando, para contratos similares, la entidad exija habitualmente la entrega del subyacente y lo venda en un periodo corto con el objetivo de generar ganancias por las fluctuaciones del precio a corto plazo o un margen de intermediación; y
- (d) cuando el elemento no financiero objeto del contrato sea fácilmente convertible en efectivo.

Un contrato al que le sean de aplicación los apartados (b) o (c), no se celebra con el objetivo de recibir o entregar el elemento no financiero, de acuerdo con las compras, ventas o necesidades de utilización esperadas por la entidad y, en consecuencia, estará dentro del alcance de esta Norma. Los demás contratos, a los que sea de aplicación el párrafo 8, se evaluarán para determinar si han sido celebrados o se mantienen con el objetivo de recibir o entregar una partida no financiera de acuerdo con las compras, ventas o necesidades de utilización esperadas por la entidad y si, por ello, están dentro del alcance de esta Norma.

- 10 Una opción emitida de compra o venta de elementos no financieros, que pueda ser liquidada por el importe neto, en efectivo o en otro instrumento financiero, o mediante el intercambio de instrumentos financieros, de acuerdo con los apartados (a) o (d) del párrafo 9, está dentro del alcance de esta Norma. Dicho contrato no puede haberse celebrado con el objetivo de recibir o entregar una partida no financiera de acuerdo con las compras, ventas o necesidades de utilización esperadas por la entidad.

Definiciones (véanse los párrafos GA3 a GA23)

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

Un instrumento financiero es cualquier contrato que dé lugar a un activo financiero en una entidad y a un pasivo financiero o a un instrumento de patrimonio en otra entidad.

Un activo financiero es cualquier activo que sea:

- (a) efectivo;
- (b) un instrumento de patrimonio de otra entidad;
- (c)
 - (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 sea:
 - (i) un instrumento no derivado, según el cual la entidad está o puede estar obligada a recibir una cantidad variable de sus instrumentos de patrimonio propios; o

- (ii) un instrumento derivado 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. A estos efectos los instrumentos de patrimonio propio de la entidad no incluyen los instrumentos financieros con opción de venta clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 16A y 16B, instrumentos que imponen una obligación a la entidad de entregar a terceros una participación proporcional de los activos netos de la entidad solo en el momento de la liquidación y se clasifican como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 16C y 16D, o los instrumentos que son contratos para la recepción o entrega futura de instrumentos de patrimonio propios de la entidad.

Un pasivo financiero es cualquier pasivo que sea:

- (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 sea:
 - (i) un instrumento no derivado, según el cual la entidad estuviese o pudiese estar obligada a entregar una cantidad variable de los instrumentos de patrimonio propio; o
 - (ii) un instrumento derivado que será o podrá ser liquidado de 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. A este efecto, los derechos, opciones o certificados de opciones para compra de acciones (warrants) para adquirir una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio propio de la entidad por un importe fijo de cualquier moneda son instrumentos de patrimonio si la entidad ofrece los derechos, opciones o certificados de opciones para compra de acciones (warrants) de forma proporcional a todos los propietarios existentes de la misma clase de sus instrumentos de patrimonio no derivados propios. Además, a estos efectos los instrumentos de patrimonio propio de la entidad no incluyen los instrumentos financieros con opción de venta clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 16A y 16B, instrumentos que imponen una obligación a la

NIC 32

entidad de entregar a terceros una participación proporcional de los activos netos de la entidad solo en el momento de la liquidación y se clasifican como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 16C y 16D, o los instrumentos que son contratos para la recepción o entrega futura de instrumentos de patrimonio propios de la entidad.

Como excepción, un instrumento que cumpla la definición de un pasivo financiero se clasificará como un instrumento de patrimonio, si tiene todas las características y cumple las condiciones de los párrafos 16A y 16B o de los párrafos 16C y 16D.

Un instrumento de patrimonio es cualquier contrato que ponga de manifiesto una participación residual en los activos de una entidad, después de deducir todos sus pasivos.

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. (Véase la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*).

Un instrumento con opción de venta es un instrumento financiero que proporciona al tenedor el derecho a devolver el instrumento al emisor a cambio de efectivo o de otro activo financiero o es devuelto automáticamente al emisor en el momento en que tenga lugar un suceso futuro incierto o la muerte o jubilación del tenedor de dicho instrumento.

12 Los siguientes términos se definen en el Apéndice A de la NIIF 9 o en el párrafo 9 de la NIC 39 *Instrumentos Financieros: Reconocimiento y Medición*, y se utilizan en esta Norma con el significado especificado en la NIC 39 y NIIF 9.

- baja en cuentas
- compra o venta convencional
- compromiso en firme
- contrato de garantía financiera
- costo amortizado de un activo financiero o de un pasivo financiero
- costos de transacción.
- derivado
- eficacia de la cobertura
- instrumento de cobertura
- mantenido para negociar
- método del interés efectivo
- partida cubierta
- pasivos financieros que se contabilicen al valor razonable con cambios en resultados

- transacción prevista
- 13 En esta Norma, los términos “contrato” y “contractual” hacen referencia a un acuerdo entre dos o más partes, que les produce claras consecuencias económicas que ellas tienen poca o ninguna capacidad de evitar, por ser el cumplimiento del acuerdo legalmente exigible. Los contratos, y por tanto los instrumentos financieros asociados, pueden adoptar una gran variedad de formas y no precisan ser fijados por escrito.
- 14 En esta Norma, el término “entidad” incluye tanto a empresarios individuales como a formas asociativas entre individuos o entidades, sociedades legalmente establecidas, fideicomisos y agencias gubernamentales.

Presentación

Pasivos y patrimonio (véanse también los párrafos GA13 a GA14J y GA25 a GA29A)

- 15 **El emisor de un instrumento financiero lo clasificará en su totalidad o en cada una de sus partes integrantes, en el momento de su reconocimiento inicial, como un pasivo financiero, un activo financiero o un instrumento de patrimonio, de conformidad con la esencia económica del acuerdo contractual y con las definiciones de pasivo financiero, de activo financiero y de instrumento de patrimonio.**
- 16 Cuando un emisor aplique las definiciones del párrafo 11, para determinar si un instrumento financiero es un instrumento de patrimonio en lugar de un pasivo financiero, el instrumento será de patrimonio si, y solo si, se cumplen las dos condiciones (a) y (b) descritas a continuación.
- (a) El instrumento no incorpora una obligación contractual:
 - (i) de entregar efectivo u otro activo financiero a otra entidad; o
 - (ii) de intercambiar activos o pasivos financieros con otra entidad bajo condiciones que sean potencialmente desfavorables para el emisor.
 - (b) Si el instrumento será o podrá ser liquidado con los instrumentos de patrimonio propio del emisor, es:
 - (i) un instrumento no derivado, que no incluye ninguna obligación contractual para el emisor de entregar una cantidad variable de sus instrumentos de patrimonio propio; o
 - (ii) un derivado que será liquidado solo por el emisor a través del intercambio de un importe fijo de efectivo o de otro activo financiero por una cantidad fija de sus instrumentos de patrimonio propio. A este efecto, los derechos, opciones o certificados de opciones para compra de acciones (warrants) para adquirir una cantidad fija de los instrumentos de patrimonio propio de la entidad por un importe fijo de cualquier moneda son instrumentos de patrimonio si la entidad ofrece los derechos, opciones o certificados de opciones para compra de acciones (warrants) de forma proporcional a todos los propietarios

NIC 32

existentes de la misma clase de sus instrumentos de patrimonio no derivados propios. También, a estos efectos los instrumentos de patrimonio propio del emisor no incluyen instrumentos que reúnan todas las características y cumplan las condiciones descritas en los párrafos 16A y 16B o en los párrafos 16C y 16D, o instrumentos que sean contratos para la recepción o entrega futura de instrumentos de patrimonio propio del emisor.

Una obligación contractual, incluyendo aquélla que surja de un instrumento financiero derivado, que dará o pueda dar lugar a la recepción o entrega futura de instrumentos de patrimonio propio del emisor, no tendrá la consideración de un instrumento de patrimonio si no cumple las condiciones (a) y (b) anteriores. Como excepción, un instrumento que cumpla la definición de un pasivo financiero se clasificará como un instrumento de patrimonio, si tiene todas las características y cumple las condiciones de los párrafos 16A y 16B o de los párrafos 16C y 16D.

Instrumentos con opción de venta

16A Un instrumento financiero con opción de venta incluye una obligación contractual para el emisor de recomprar o reembolsar ese instrumento mediante efectivo u otro activo financiero en el momento de ejercer la opción. Como excepción a la definición de un pasivo financiero, un instrumento que incluya dicha obligación se clasificará como un instrumento de patrimonio si reúne todas las características siguientes si tiene todas las características siguientes:

- (a) Otorga al tenedor el derecho a una participación proporcional de los activos netos de la entidad en caso de liquidación de la misma. Los activos netos de la entidad son los que se mantienen después de deducir todos los demás derechos sobre sus activos. Una participación proporcional se determina mediante:
 - (i) la división de los activos netos de la entidad en el momento de la liquidación en unidades de importe idéntico; y
 - (ii) la multiplicación de ese importe por el número de unidades en posesión del tenedor de los instrumentos financieros.
- (b) El instrumento se encuentra en la clase de instrumentos que está subordinada a todas las demás clases de instrumentos. Por estar en dicha clase el instrumento:
 - (i) no tiene prioridad sobre otros derechos a los activos de la entidad en el momento de la liquidación, y
 - (ii) no necesita convertirse en otro instrumento antes de que esté en la clase de instrumentos que se encuentre subordinado a todas las demás clases de instrumentos.
- (c) Todos los instrumentos financieros de la clase de instrumentos que está subordinada a todas las demás clases de instrumentos tienen características idénticas. Por ejemplo, deben incorporar todos opción de

NIC 32

venta, y la fórmula u otros medios utilizados para calcular el precio de recompra o reembolso es el mismo para todos los instrumentos de esa clase.

- (d) Además de la obligación contractual para el emisor de recomprar o reembolsar el instrumento mediante efectivo u otro activo financiero, el instrumento no incluye ninguna obligación contractual de entregar a otra entidad efectivo u otro activo financiero, o intercambiar activos financieros o pasivos financieros con otra entidad en condiciones que sean potencialmente desfavorables para la entidad, y no es un contrato que sea o pueda ser liquidado utilizando instrumentos de patrimonio propio de la entidad como se establece en el subpárrafo (b) de la definición de un pasivo financiero.
- (e) Los flujos de efectivo totales esperados atribuibles al instrumento a lo largo de su vida se basan sustancialmente en los resultados, en el cambio en los activos netos reconocidos o en el cambio en el valor razonable de los activos netos reconocidos y no reconocidos de la entidad a lo largo de la vida del instrumento (excluyendo cualesquiera efectos del instrumento).

16B Para que un instrumento se clasifique como un instrumento de patrimonio, además de que el instrumento tenga todas las características anteriormente mencionadas, el emisor no debe tener otro instrumento financiero o contrato que tenga:

- (a) flujos de efectivo totales basados sustancialmente en el resultado, el cambio en los activos netos reconocidos o el cambio en el valor razonable de los activos netos reconocidos y no reconocidos de la entidad (excluyendo cualesquiera efectos de este instrumento o contrato) y
- (b) el efecto de fijar o restringir sustancialmente el rendimiento residual para el tenedor del instrumento con opción de venta.

A efectos de aplicar esta condición, la entidad no considerará contratos no financieros con un tenedor de un instrumento descrito en el párrafo 16A que tenga condiciones y cláusulas contractuales que sean similares a las de un contrato equivalente que pueda tener lugar entre un tenedor que no tenga el instrumento y la entidad que lo emite. Si la entidad no puede determinar que se cumple esta condición, no clasificará el instrumento con opción de venta como un instrumento de patrimonio.

Instrumentos, o componentes de instrumentos, que 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

16C Algunos instrumentos financieros incluyen una obligación contractual para la entidad emisora de entregar a otra entidad una participación proporcional de sus activos netos solo en el momento de la liquidación. La obligación surge bien porque la liquidación ocurrirá con certeza y fuera del control de la entidad (por ejemplo, una entidad de vida limitada) o bien porque es incierto que ocurra pero es una opción del tenedor del instrumento. Como excepción a la definición de

NIC 32

un pasivo financiero, un instrumento que incluya dicha obligación se clasificará como un instrumento de patrimonio si reúne todas las características siguientes:

- (a) Otorga al tenedor el derecho a una participación proporcional de los activos netos de la entidad en caso de liquidación de la misma. Los activos netos de la entidad son los que se mantienen después de deducir todos los demás derechos sobre sus activos. Una participación proporcional se determina mediante:
 - (i) la división de los activos netos de la entidad en el momento de la liquidación en unidades de importe idéntico; y
 - (ii) la multiplicación de ese importe por el número de unidades en posesión del tenedor de los instrumentos financieros.
- (b) El instrumento se encuentra en la clase de instrumentos que está subordinada a todas las demás clases de instrumentos. Por estar en dicha clase el instrumento:
 - (i) no tiene prioridad sobre otros derechos a los activos de la entidad en el momento de la liquidación, y
 - (ii) no necesita convertirse en otro instrumento antes de que esté en la clase de instrumentos que se encuentre subordinado a todas las demás clases de instrumentos.
- (c) Todos los instrumentos financieros de la clase de instrumentos que está subordinada a todas las demás clases de instrumentos deben tener una obligación contractual idéntica para la entidad que emite de entregar una participación proporcional de sus activos netos en el momento de la liquidación.

16D Para que un instrumento se clasifique como un instrumento de patrimonio, además de que el instrumento tenga todas las características anteriormente mencionadas, el emisor no debe tener otro instrumento financiero o contrato que tenga:

- (a) flujos de efectivo totales basados sustancialmente en el resultado, el cambio en los activos netos reconocidos o el cambio en el valor razonable de los activos netos reconocidos y no reconocidos de la entidad (excluyendo cualesquiera efectos de este instrumento o contrato) y
- (b) el efecto de restringir sustancialmente o fijar el rendimiento residual para el tenedor del instrumento.

A efectos de aplicar esta condición, la entidad no considerará contratos no financieros con un tenedor de un instrumento descrito en el párrafo 16C que tenga condiciones y cláusulas contractuales que sean similares a las de un contrato equivalente que pueda tener lugar entre un tenedor que no tenga el instrumento y la entidad que lo emite. Si la entidad no puede determinar que esta condición se cumple, no clasificará el instrumento como un instrumento de patrimonio.

Reclasificación de instrumentos con opción de venta e instrumentos que 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

- 16E Una entidad clasificará un instrumento financiero como un instrumento de patrimonio de acuerdo con los párrafos 16A y 16B o los párrafos 16C y 16D desde la fecha en que el instrumento tenga todas las características y cumpla las condiciones establecidas en esos párrafos. Una entidad reclasificará un instrumento financiero desde la fecha en que el instrumento deje de tener todas las características o cumplir todas las condiciones establecidas en esos párrafos. Por ejemplo, si una entidad reembolsa todos los instrumentos sin opción de venta que ha emitido y todos sus instrumentos con opción de venta que permanecen vigentes tienen todas las características y cumplen las condiciones de los párrafos 16A y 16B, la entidad reclasificará los instrumentos con opción de venta como instrumentos de patrimonio desde la fecha en que reembolse los instrumentos sin opción de venta.
- 16F Una entidad contabilizará la reclasificación de un instrumento de acuerdo con el párrafo 16E de la forma siguiente:
- (a) Reclasificará un instrumento de patrimonio como un pasivo financiero desde la fecha en que el instrumento deje de tener todas las características o cumpla las condiciones de los párrafos 16A y 16B o de los párrafos 16C y 16D. El pasivo financiero deberá medirse al valor razonable del instrumento en la fecha de la reclasificación. La entidad reconocerá en patrimonio cualquier diferencia entre el valor en libros del instrumento de patrimonio y el valor razonable del pasivo financiero en la fecha de la reclasificación.
 - (b) Reclasificará un pasivo financiero como patrimonio desde la fecha en que el instrumento tenga todas las características y cumpla las condiciones establecidas en los párrafos 16A y 16B o en los párrafos 16C y 16D. Un instrumento de patrimonio deberá medirse al valor en libros del pasivo financiero en la fecha de la reclasificación.

Inexistencia de una obligación contractual de entregar efectivo u otro activo financiero [párrafo 16(a)]

- 17 Con la excepción de las circunstancias descritas en los párrafos 16A y 16B o en los párrafos 16C y 16D, un elemento clave para diferenciar un pasivo financiero de un instrumento de patrimonio, es la existencia de una obligación contractual de una de las partes del instrumento financiero (el emisor), de entregar efectivo u otro activo financiero a la otra parte (el tenedor) o intercambiar activos financieros o pasivos financieros con el tenedor en condiciones que sean potencialmente desfavorables para el emisor. Aunque el tenedor de un instrumento de patrimonio puede tener derecho a recibir una parte proporcional de cualquier dividendo u otras distribuciones del patrimonio, el emisor no tiene una obligación contractual de hacer estas distribuciones porque no está obligado a entregar efectivo u otro activo financiero a otra parte.
- 18 Será el fondo económico de un instrumento financiero, en vez de su forma legal, el que ha de guiar la clasificación del mismo en el estado de situación financiera

NIC 32

de la entidad. El fondo y la forma legal suelen ser coherentes, aunque no siempre lo son. Algunos instrumentos financieros tienen la forma legal de instrumentos de patrimonio pero, en el fondo, son pasivos y otros pueden combinar características asociadas con instrumentos de patrimonio y otras asociadas con pasivos financieros. Por ejemplo:

- (a) Una acción preferente será un pasivo financiero si el emisor está obligado a reembolsarla por una cantidad fija o determinable, en una fecha futura cierta o determinable, o si concede al tenedor el derecho de requerir al emisor para que reembolse el instrumento, en una fecha concreta o a partir de la misma, y por una cantidad fija o determinable.
- (b) Un instrumento financiero que proporcione al tenedor el derecho a devolverlo al emisor, a cambio de efectivo u otro activo financiero (un “instrumento con opción de venta”), es un pasivo financiero, excepto en el caso de los instrumentos clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 16A y 16B o los párrafos 16C y 16D. El instrumento financiero es un pasivo financiero incluso cuando el importe de efectivo u otro activo financiero se determine sobre la base de un índice u otro elemento que tenga el potencial de aumentar o disminuir. La existencia de una opción que proporcione al tenedor el derecho a devolver el instrumento al emisor a cambio de efectivo u otro activo financiero significa que el instrumento con opción de venta cumple la definición de un pasivo financiero, excepto en el caso de los instrumentos clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 16A y 16B o de los párrafos 16C y 16D. Por ejemplo, fondos de inversión colectiva a prima variable, fideicomisos de inversión, asociaciones para la inversión y algunas entidades cooperativas, pueden conceder a sus partícipes o miembros el derecho a recibir en cualquier momento el reembolso en efectivo de sus participaciones, dando lugar a que las mismas se clasifiquen como pasivos financieros, excepto en el caso de los instrumentos clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 16A y 16B o los párrafos 16C y 16D. Sin embargo, la clasificación como un pasivo financiero no impide el uso, en los estados financieros de una entidad que no posea patrimonio aportado (tal como algunos fondos de inversión colectiva y fideicomisos de inversión, véase el Ejemplo Ilustrativo 7), de descripciones tales como “valor del activo neto atribuible a los partícipes” y “cambios en el valor del activo neto atribuible a los partícipes”; o la utilización de información a revelar adicional para mostrar que la participación total de los miembros comprende partidas tales como reservas que cumplen la definición de patrimonio e instrumentos con opción de venta, que no la cumplen (véase el Ejemplo Ilustrativo 8).

- 19 Si una entidad no tiene un derecho incondicional de evitar la entrega de efectivo u otro activo financiero para liquidar una obligación contractual, la obligación cumple la definición de un pasivo financiero, con la excepción de los instrumentos clasificados como instrumentos de patrimonio conforme a los párrafos 16A y 16B o los párrafos 16C y 16D. Por ejemplo:

NIC 32

- (a) La existencia de una restricción a la capacidad de una entidad para satisfacer una obligación contractual, como la falta de acceso a una moneda extranjera o la necesidad de obtener la aprobación de una autoridad reguladora para el pago, no anulará la obligación contractual de la entidad ni el derecho contractual del tenedor del instrumento financiero.
 - (b) Una obligación contractual que esté condicionada a que la contraparte ejercite su derecho a exigir el reembolso será un pasivo financiero, porque la entidad no tiene el derecho incondicional de evitar la entrega de efectivo o de otro activo financiero.
- 20 Un instrumento financiero que no establezca, de forma explícita, una obligación contractual de entregar efectivo u otro activo financiero, puede establecer esa obligación de una forma indirecta, a través de sus plazos y condiciones. Por ejemplo:
- (a) Un instrumento financiero puede contener una obligación no financiera, que se liquidará si, y sólo si, la entidad deja de realizar distribuciones o si incumple el compromiso de reembolsar el instrumento. Si la entidad sólo puede evitar la transferencia de efectivo o de otro activo financiero mediante la liquidación de la obligación no financiera, el instrumento será un pasivo financiero.
 - (b) Un instrumento financiero será un pasivo financiero si establece que para su liquidación, la entidad entregará:
 - (i) efectivo u otro activo financiero; o
 - (ii) sus propias acciones, cuyo valor sea sustancialmente superior al del efectivo o al del otro activo financiero.

Aunque la entidad no tenga una obligación contractual explícita de entregar efectivo u otro activo financiero, el valor de la liquidación alternativa en forma de acciones será de tal cuantía que la entidad la liquidará en efectivo. En todo caso, el tenedor tiene sustancialmente garantizada la recepción de un importe que es, al menos, igual al que obtendría a través de la opción de liquidar en efectivo (véase el párrafo 21).

Liquidación mediante los instrumentos de patrimonio propio de la entidad [párrafo 16(b)]

- 21 Un contrato no es un instrumento de patrimonio por el mero hecho de que pueda ocasionar la recepción o entrega de los instrumentos de patrimonio propios de la entidad. Una entidad puede tener el derecho o la obligación contractual de recibir o entregar una cantidad de sus propias acciones o de otros instrumentos de patrimonio que varíe de tal forma que el valor razonable de los instrumentos de patrimonio propios a entregar o recibir sea igual al importe del derecho o la obligación contractual. Este derecho u obligación contractual puede ser por un importe fijo o su valor puede fluctuar, total o parcialmente, como respuesta a los cambios en una variable distinta del precio de mercado de los instrumentos de patrimonio propios de la entidad (por ejemplo, una tasa de interés, el precio de una materia prima cotizada o el precio de un instrumento

NIC 32

financiero). Dos ejemplos son (a) un contrato para entregar instrumentos de patrimonio propios de la entidad que equivalgan a un valor de 100 u.m.¹, y (b) un contrato para entregar instrumentos de patrimonio propios de la entidad que equivalgan al precio de 100 onzas de oro. Tal contrato será un pasivo financiero de la entidad, incluso aunque ésta deba o pueda liquidarlo mediante la entrega de sus instrumentos de patrimonio propios. No es un instrumento de patrimonio, porque la entidad utiliza una cantidad variable de sus instrumentos de patrimonio propios para liquidar el contrato. De acuerdo con lo anterior, el contrato no pone de manifiesto una participación residual en los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos.

22 Excepto por lo señalado en el párrafo 22A, un contrato que vaya a ser liquidado por la entidad (recibiendo o) entregando una cantidad fija de sus instrumentos de patrimonio propio a cambio de un importe fijo de efectivo o de otro activo financiero es un instrumento de patrimonio. o de otro activo financiero es un instrumento de patrimonio. Por ejemplo, una opción emitida sobre acciones que dé a la contraparte el derecho a adquirir un número determinado de acciones de la entidad por un precio fijo, o por una cantidad fija previamente establecida del principal de un bono, será un instrumento de patrimonio. Los cambios en el valor razonable de un contrato, que puedan aparecer en el momento de la liquidación por causa de variaciones en las tasas de interés de mercado, no impedirán su calificación como instrumento de patrimonio, siempre que no afecten al importe a pagar o a recibir de efectivo o de otros instrumentos financieros, o bien a la cantidad de instrumentos de patrimonio a recibir o entregar. Cualquier contraprestación recibida, (como la prima que se recibe cuando se emite una opción o un certificado de opción sobre las acciones propias de la entidad) se añadirá directamente al patrimonio. Cualquier contraprestación pagada (como la prima pagada por una opción comprada) se deducirá directamente del patrimonio. Los cambios en el valor razonable de un instrumento de patrimonio no se reconocerán en los estados financieros.

22A Si los instrumentos de patrimonio propio de la entidad a recibir, o a entregar, por la misma en el momento de la liquidación de un contrato son instrumentos financieros con opción de venta con todas las características y cumplen las condiciones descritas en los párrafos 16A y 16B, o instrumentos que imponen sobre 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 con todas las características y cumplen las condiciones descritas en los párrafos 16C y 16D, el contrato es un activo financiero o un pasivo financiero. Esto incluye un contrato que será liquidado por la entidad recibiendo o entregando una cantidad fija de estos instrumentos a cambio de un importe fijo de efectivo o de otro activo financiero.

23 Con la excepción de las circunstancias descritas en los párrafos 16A y 16B o de los párrafos 16C y 16D, un contrato que contenga una obligación para una entidad de comprar sus instrumentos de patrimonio propio, a cambio de efectivo o de otro instrumento financiero, dará lugar a un pasivo financiero por el valor presente del importe a reembolsar (por ejemplo, por el valor presente del precio de recompra a plazo, del precio de ejercicio de la opción o de otro importe

1 En esta Norma, los importes monetarios se expresan en “unidades monetarias (u.m.)”.

NIC 32

relacionado con el reembolso). Esto será así incluso si el contrato en sí es un instrumento de patrimonio. Un ejemplo es la obligación de una entidad según un contrato a término para comprar sus instrumentos de patrimonio propios a cambio de efectivo. El pasivo financiero se reconoce inicialmente al valor presente del importe de rescate, y se reclasifica desde patrimonio. Posteriormente, el pasivo financiero se mide de acuerdo con la NIIF 9. Si el contrato vence y no se produce ninguna entrega, el importe en libros del pasivo financiero se reclasificará al patrimonio. La obligación contractual de una entidad para comprar sus instrumentos de patrimonio propio, ocasiona un pasivo financiero por el valor presente del importe a reembolsar, incluso si la obligación de compra estuviera condicionada al ejercicio de una opción de reembolso a favor de la contraparte (por ejemplo, una opción de venta emitida por la entidad que da a la otra parte el derecho de venderle, por un precio fijo, sus instrumentos de patrimonio propios).

- 24 Un contrato a ser liquidado por la entidad mediante la entrega o recepción de una cantidad fija de sus instrumentos de patrimonio propio, a cambio de un importe variable de efectivo o de otro activo financiero, será un activo o un pasivo financiero. Un ejemplo es un contrato por el que la entidad ha de entregar 100 de sus instrumentos de patrimonio propio, a cambio de un importe de efectivo equivalente al valor de 100 onzas de oro.

Cláusulas de liquidación contingente

- 25 Un instrumento financiero puede obligar a la entidad a entregar efectivo u otro activo financiero, o bien a liquidarlo como si fuera un pasivo financiero, en el caso de que ocurra o no ocurra algún hecho futuro incierto (o en función del resultado de circunstancias inciertas) que estén fuera del control tanto del emisor como del tenedor del instrumento, como, por ejemplo, los cambios en un índice bursátil de acciones, en un índice de precios al consumidor, en una tasa de interés o en determinados requerimientos fiscales, o bien en los niveles futuros que alcancen los ingresos de actividades ordinarias del emisor, su resultado neto o su razón de deuda a patrimonio. El emisor de este instrumento no tiene el derecho incondicional de evitar la entrega de efectivo u otro activo financiero (ni la liquidación del instrumento tal como si fuera un pasivo financiero). Por tanto, será un pasivo financiero para el emisor, a menos que:

- (a) la parte de la cláusula de liquidación contingente, que pudiera requerir la liquidación en efectivo o en otro activo financiero (o, en otro caso, de una forma similar a como si fuera un pasivo financiero) no fuera auténtica;
- (b) el emisor pudiera ser requerido para que liquide la obligación en efectivo o con otro activo financiero (o, en otro caso, de una forma similar a como si fuera un pasivo financiero), sólo en caso de liquidación del emisor; o
- (c) el instrumento reúne todas las características y cumple con las condiciones de los párrafos 16A y 16B.

Opciones de liquidación

- 26 Cuando un instrumento financiero derivado dé a una de las partes el derecho a elegir la forma de liquidación (por ejemplo, cuando el emisor o

NIC 32

el tenedor puedan escoger la liquidación mediante un importe neto en efectivo, o bien intercambiando acciones por efectivo), será un activo o un pasivo financiero, a menos que todas las alternativas de liquidación indiquen que se trata de un instrumento de patrimonio.

- 27 Un ejemplo de instrumento financiero derivado con una opción de liquidación que es un pasivo financiero, es una opción sobre acciones en las que el emisor puede decidir liquidar por un importe neto en efectivo o mediante el intercambio de sus acciones propias por efectivo. De forma similar, algunos contratos para la compra o venta de una partida no financiera, a cambio de instrumentos de patrimonio propios de la entidad, están dentro del alcance de esta Norma porque pueden ser liquidados mediante la entrega de la partida no financiera, o bien por un importe neto en efectivo u otro instrumento financiero (véanse los párrafos 8 a 10). Estos contratos serán activos o pasivos financieros y no instrumentos de patrimonio.

Instrumentos financieros compuestos (véanse también los párrafos GA30 a GA35 y los Ejemplos Ilustrativos 9 a 12)

- 28 **El emisor de un instrumento financiero no derivado evaluará las condiciones de éste para determinar si contiene componentes de pasivo y de patrimonio. Estos componentes se clasificarán por separado como pasivos financieros, activos financieros o instrumentos de patrimonio, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 15.**
- 29 Una entidad reconocerá por separado los componentes de un instrumento financiero que (a) genere un pasivo financiero para la entidad y (b) conceda una opción al tenedor del mismo para convertirlo en un instrumento de patrimonio de la entidad. Un ejemplo de instrumento compuesto es un bono o instrumento similar que sea convertible, por parte del tenedor, en una cantidad fija de acciones ordinarias de la entidad. Desde la perspectiva de la entidad, este instrumento tendrá dos componentes: un pasivo financiero (un acuerdo contractual para entregar efectivo u otro activo financiero) y un instrumento de patrimonio (una opción de compra que concede al tenedor, por un determinado periodo, el derecho a convertirlo en un número prefijado de acciones ordinarias de la entidad). El efecto económico de emitir un instrumento como éste es, en esencia, el mismo que se tendría al emitir un instrumento de deuda con una cláusula de cancelación anticipada y unos certificados de opción para comprar acciones ordinarias; o el mismo que se tendría al emitir un instrumento de deuda con certificados de opción para la compra de acciones que fuesen separables del instrumento principal. De acuerdo con lo anterior, en todos los casos, la entidad presentará los componentes de pasivo y patrimonio por separado, dentro de su estado de situación financiera.
- 30 La clasificación de los componentes de pasivo y de patrimonio, en un instrumento convertible, no se revisará como resultado de un cambio en la probabilidad de que la opción de conversión sea ejercida, incluso cuando pueda parecer que el ejercicio de la misma se ha convertido en ventajoso económicamente para algunos de los tenedores. Los poseedores de las opciones no actúan siempre de la manera que pudiera esperarse, lo que puede ser debido, por ejemplo, a que las consecuencias fiscales de la conversión sean diferentes de

NIC 32

un tenedor a otro. Además, la probabilidad de conversión cambiará conforme pase el tiempo. La obligación contractual de la entidad para realizar pagos futuros continuará vigente hasta su extinción por conversión, vencimiento del instrumento o alguna otra transacción.

- 31 La NIIF 9 trata sobre la medición de los activos financieros y pasivos financieros. Los instrumentos de patrimonio evidencian una participación residual en los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos. Por tanto, cuando la medición contable inicial de un instrumento financiero compuesto se distribuye entre sus componentes de pasivo y de patrimonio, se asignará al componente de patrimonio el importe residual que se obtenga después de deducir, del valor razonable del instrumento en su conjunto, el importe que se haya determinado por separado para el componente de pasivo. El valor de cualquier elemento derivado (por ejemplo una eventual opción de compra), que esté implícito en el instrumento financiero compuesto pero sea distinto del componente de patrimonio (tal como una opción de conversión en acciones), se incluirá dentro del componente de pasivo. La suma de los importes en libros asignados, en el momento del reconocimiento inicial, a los componentes de pasivo y de patrimonio, será siempre igual al valor razonable que se asignaría al instrumento en su conjunto. No podrán surgir pérdidas o ganancias derivadas del reconocimiento inicial por separado de los componentes del instrumento.
- 32 Según el procedimiento descrito en el párrafo 31, el emisor de una obligación convertible en acciones ordinarias determinará, en primer lugar, el importe en libros del componente de pasivo, medido por el valor razonable de un pasivo similar que no lleve asociado un componente de patrimonio (pero que incluya, en su caso, a los eventuales elementos derivados implícitos que no sean de patrimonio). El importe en libros del instrumento de patrimonio, representado por la opción de conversión del instrumento en acciones ordinarias, se determinará deduciendo el valor razonable del pasivo financiero del valor razonable del instrumento financiero compuesto considerado en su conjunto.

Acciones propias en cartera (véase también el párrafo GA36)

- 33 **Si una entidad readquiriese sus instrumentos de patrimonio propios, esos instrumentos (“acciones propias en cartera”) se deducirá del patrimonio. No se reconocerá ninguna pérdida o ganancia en el resultado del ejercicio derivada de la compra, venta, emisión o amortización de los instrumentos de patrimonio propios de la entidad. Estas acciones propias podrán ser adquiridas y poseídas por la entidad o por otros miembros del grupo consolidado. La contraprestación pagada o recibida se reconocerá directamente en el patrimonio.**
- 34 El importe de las acciones propias poseídas será objeto de revelación separada en el estado de situación financiera o en las notas, de acuerdo con la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*. La entidad suministrará, en caso de recompra de sus instrumentos de patrimonio propios a partes relacionadas, la información a revelar prevista en la NIC 24 *Información a Revelar sobre Partes Relacionadas*.

NIC 32

Intereses, dividendos, pérdidas y ganancias (véase también el párrafo GA37)

- 35 **Los intereses, dividendos, pérdidas y ganancias relativas a un instrumento financiero o a un componente, que sea un pasivo financiero, se reconocerán como ingresos o gastos en el resultado del periodo. Las distribuciones a los tenedores de un instrumento de patrimonio se reconocerán por la entidad directamente contra el patrimonio. Los costos de transacción de una operación de patrimonio se tratarán contablemente como una deducción de éste.**
- 35A El impuesto a las ganancias relativo a distribuciones a los tenedores de un instrumento de patrimonio y a costos de transacción de una transacción de patrimonio se contabilizará de acuerdo con la NIC 12 *Impuestos a las Ganancias*.
- 36 La clasificación de un instrumento financiero como un pasivo financiero o un instrumento de patrimonio determinará si los intereses, dividendos, pérdidas o ganancias relacionados con el mismo se reconocerán, como ingresos o gastos en el resultado del ejercicio. Por ello, los pagos de dividendos sobre acciones que se hayan reconocido en su totalidad como pasivos, se reconocerán como gastos de la misma forma que los intereses de una obligación. De forma similar, las pérdidas y ganancias asociadas con el rescate o la refinanciación de los pasivos financieros se reconocerán en el resultado del ejercicio, mientras que los rescates o la refinanciación de los instrumentos de patrimonio se reconocerán como cambios en el patrimonio. Los cambios en el valor razonable de un instrumento de patrimonio no se reconocerán en los estados financieros.
- 37 Por lo general, una entidad incurre en diversos tipos de costos cuando emite o adquiere sus instrumentos de patrimonio propio. Esos costos pueden incluir los de registro y otras cuotas cobradas por los reguladores o supervisores, los importes pagados a los asesores legales, contadores y otros asesores profesionales, los costos de impresión y los derechos o impuestos del timbre relacionados. Los costos de las transacciones de patrimonio se contabilizarán como una disminución del importe del mismo en la medida en que sean costos incrementales directamente atribuibles a la transacción de patrimonio, que se habrían evitado si ésta no se hubiera llevado a cabo. Los costos de una transacción de patrimonio que se haya abandonado se reconocen como gastos.
- 38 Los costos de transacción relativos a la emisión de un instrumento financiero compuesto se distribuirán entre los componentes de pasivo y de patrimonio del instrumento, en proporción a las entradas de efectivo provenientes de ellos. Los costos de transacción relacionados conjuntamente con más de una transacción (por ejemplo, los costos totales derivados de una oferta de venta de acciones y admisión a cotización de otras acciones) se distribuirán entre ellas utilizando una base de reparto que sea racional y congruente con la utilizada para transacciones similares.
- 39 El importe de los costos de transacción que se hayan contabilizado como deducciones del patrimonio en el periodo se informará por separado, de acuerdo con la NIC 1
- 40 Los dividendos clasificados como gastos pueden presentarse, en los estados del resultado del periodo y otro resultado integral bien con los intereses sobre otros

pasivos o como una partida separada. Además de los requerimientos de esta Norma, la información a revelar sobre intereses y dividendos está sujeta a los requerimientos fijados en la NIC 1 y la NIIF 7. En determinadas circunstancias, a causa de las diferencias entre intereses y dividendos con respecto a cuestiones como la deducibilidad fiscal, puede ser deseable revelarlos por separado en los estados del resultado del periodo y otro resultado. La información a revelar sobre los efectos fiscales se determinará de acuerdo con la NIC 12.

- 41 Las ganancias y pérdidas relacionadas con los cambios en el importe en libros de un pasivo financiero se reconocerán como ingresos o gastos en el resultado del ejercicio, incluso cuando tengan relación con un instrumento que contenga un derecho de participación residual en los activos de una entidad obtenido a cambio de efectivo u otro activo financiero [véase el apartado (b) del párrafo 18]. Según la NIC 1, la entidad presentará cualquier ganancia o pérdida derivada de la nueva medición de tal instrumento, separadamente en el estado del resultado integral, cuando ello sea relevante para explicar el rendimiento de la entidad.

Compensación de un activo financiero y un pasivo financiero (véanse también los párrafos GA38A a GA38F y GA39)

- 42 **Un activo y un pasivo financiero se compensarán, y su importe neto se presentará en el estado de situación financiera cuando y sólo cuando la entidad:**
- (a) **tenga, en el momento actual, el derecho, exigible legalmente, de compensar los importes reconocidos; y**
 - (b) **tenga la intención de liquidar por el importe neto, o de realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente.**

En la contabilización de una transferencia de un activo financiero que no cumpla los requisitos para su baja en cuentas, la entidad no compensará el activo transferido con el pasivo asociado (véase la NIIF 9, párrafo 3.2.22).

- 43 Esta Norma requiere la presentación de los activos financieros y pasivos financieros por su importe neto, cuando al hacerlo se reflejen los flujos de efectivo futuros esperados de la entidad por la liquidación de dos o más instrumentos financieros separados. Cuando una entidad tiene el derecho a recibir o pagar un único importe, y la intención de hacerlo, posee efectivamente un único activo financiero o pasivo financiero. En otras circunstancias, los activos financieros y los pasivos financieros se presentarán por separado unos de otros, de forma congruente sus características como recursos u obligaciones de la entidad. Una entidad revelará la información requerida por los párrafos 13B a 13E de la NIIF 7 para los instrumentos financieros reconocidos que queden dentro del alcance del párrafo 13A de la NIIF 7.
- 44 La compensación y presentación por su importe neto de un activo y de un pasivo financieros reconocidos, no equivale a la baja en cuentas del activo o del pasivo financiero. Mientras que la compensación no da lugar al reconocimiento de pérdidas o ganancias, la baja en cuentas de un instrumento financiero no sólo

NIC 32

implica la desaparición de la partida previamente reconocida en el estado de situación financiera, sino que también puede dar lugar al reconocimiento de una pérdida o una ganancia.

- 45 El derecho de compensación es una prerrogativa legal del deudor, adquirida a través de un contrato u otro medio distinto, para cancelar o eliminar, total o parcialmente, el importe de una cantidad debida al acreedor aplicando contra ese importe otro que el acreedor adeuda. En circunstancias excepcionales, un deudor puede tener un derecho legal para compensar una cantidad que le adeuda un tercero con el importe adeudado al acreedor, siempre que exista un acuerdo entre las tres partes que establezca claramente el derecho del deudor para realizar tal compensación. Puesto que el derecho a compensar es de naturaleza legal, las condiciones en que se apoye pueden variar de una jurisdicción a otra, por lo que han de tomarse en consideración las leyes aplicables a las relaciones entre las partes implicadas.
- 46 La existencia de un derecho efectivo a compensar un activo financiero y un pasivo financiero, afectará al conjunto de derechos y obligaciones asociados con los activos y los pasivos financieros correspondientes, y podrá afectar al nivel de exposición de la entidad a los riesgos de crédito y de liquidez. No obstante, la existencia de tal derecho, por sí misma, no es una causa suficiente para la compensación. Si se carece de la intención de ejercer el derecho o de liquidar simultáneamente ambas posiciones, no resultarán afectados ni el importe ni el calendario de los futuros flujos de efectivo de la entidad. Cuando la entidad tenga la intención de ejercer el derecho y liquidar simultáneamente ambas posiciones, la presentación del activo y del pasivo en términos netos reflejará más adecuadamente los importes y el calendario de los flujos de efectivo esperados en el futuro, así como los riesgos a que están sujetos tales flujos. La intención, ya sea de una o ambas partes, de efectuar la liquidación en términos netos, sin el correspondiente derecho para hacerlo, no es suficiente para justificar la compensación, puesto que los derechos y las obligaciones asociados con el activo o el pasivo financieros, individualmente considerados, permanecen inalterados.
- 47 Las intenciones de la entidad, respecto de la liquidación de activos y pasivos concretos, pueden estar influidas por sus prácticas comerciales habituales, por las exigencias de los mercados financieros o por otras circunstancias que puedan limitar la posibilidad de liquidar los instrumentos por su importe neto o simultáneamente. Cuando la entidad tenga el derecho de compensar, pero no la intención de liquidar en términos netos o de realizar el activo y liquidar el pasivo de forma simultánea, el efecto del derecho sobre la exposición de la entidad al riesgo de crédito se presentará de acuerdo con lo establecido en el párrafo 36 de la NIIF 7.
- 48 La liquidación simultánea de dos instrumentos financieros puede ocurrir, por ejemplo, a través de la actividad de una cámara de compensación en un mercado financiero organizado, o bien mediante un intercambio con presencia de ambas partes. En tales circunstancias, los flujos de efectivo son, efectivamente, equivalentes a una única cantidad neta, y no existirá exposición al riesgo de crédito o de liquidez. En otras circunstancias, la entidad podrá liquidar dos instrumentos mediante cobros y pagos independientes, resultando así expuesta

NIC 32

al riesgo de crédito por el importe total del activo o al riesgo de liquidez por el importe total del pasivo. Tales exposiciones al riesgo pueden ser significativas, aunque tengan una duración relativamente breve. De acuerdo con lo anterior, se considerará que la realización de un activo financiero es simultánea con la liquidación de un pasivo financiero sólo cuando las dos transacciones ocurran en el mismo momento.

49 Las condiciones establecidas en el párrafo 42 no se cumplen, y por tanto es, por lo general, inadecuada la realización de compensaciones cuando:

- (a) se emplean varios instrumentos financieros diferentes para emular las características de un único instrumento financiero (dando lugar a un “instrumento sintético”);
- (b) los activos financieros y los pasivos financieros surgen de instrumentos financieros que tienen, básicamente, la misma exposición al riesgo, (por ejemplo, activos y pasivos dentro de una misma cartera de contratos a término u otros instrumentos derivados) pero involucran a diferentes contrapartes;
- (c) los activos, fueren financieros o no, se han pignorado en garantía colateral de pasivos financieros sin derecho a reclamación o recurso;
- (d) los activos financieros han sido asignados por el deudor a un fideicomiso para liberarse de una obligación pero no han sido aceptados por el acreedor en cancelación de la misma (por ejemplo un fondo de amortización); o
- (e) son obligaciones incurridas como resultado de eventos que han dado lugar a pérdidas, cuyos importes se esperen recuperar de un tercero, como consecuencia de una reclamación hecha en virtud de una póliza de seguro.

50 Una entidad que haya emprendido varias transacciones con instrumentos financieros con una sola contraparte, puede realizar con ella un “acuerdo maestro de compensación”. Este acuerdo proporciona una única liquidación, por compensación, de todos los instrumentos financieros cubiertos por el mismo, en caso de incumplimiento o de terminación de cualquier contrato. Estos acuerdos se utilizan habitualmente por instituciones financieras para protegerse contra pérdidas, ya sea en caso de insolvencia o en otras circunstancias que imposibiliten a la otra parte el cumplimiento de sus obligaciones. Un acuerdo maestro de compensación crea, por lo general, un derecho de compensación que se convierte en exigible y afecta, por tanto, a la realización o cancelación de activos financieros y pasivos financieros individuales, sólo cuando se den determinadas situaciones de insolvencia o en otras circunstancias cuya aparición no se espera en el curso ordinario de las actividades de la entidad. Un acuerdo maestro de compensación no cumple las condiciones para compensar instrumentos a menos que se satisfagan los dos criterios del párrafo 42. Cuando los activos y los pasivos financieros sujetos a un acuerdo maestro de compensación no sean compensados, se informará del efecto que el acuerdo tiene en la exposición de la entidad al riesgo de crédito, de acuerdo con lo establecido en el párrafo 36 de la NIIF 7.

NIC 32

51 a [Eliminado]
95

Fecha de vigencia y transición

- 96 Una entidad aplicará esta Norma para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se permite su aplicación anticipada. Una entidad no aplicará esta Norma en periodos anuales que comiencen antes del 1 de enero de 2005, a menos que aplique también la NIC 39 (emitida en diciembre de 2003), incluyendo las modificaciones emitidas en marzo de 2004. Si una entidad aplicase esta Norma en un periodo que comience antes del 1 de enero de 2005, revelará este hecho.
- 96A *Instrumentos Financieros con Opción de Venta y Obligaciones que Surgen en la Liquidación* (Modificaciones a las NIC 32 y NIC 1), emitido en febrero de 2008, requería que los instrumentos financieros que reúnan todas las características y cumplan las condiciones incluidas en los párrafos 16A y 16B o en los párrafos 16C y 16D se clasificaran como un instrumento de patrimonio, modificó los párrafos 11, 16, 17 a 19, 22, 23, 25, GA13, GA14 y GA27, e insertó los párrafos 16A a 16F, 22A, 96B, 96C, 97C, GA14A a GA14J y GA29A. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase estos cambios en un periodo anterior, revelará este hecho y aplicará, al mismo tiempo, las modificaciones correspondientes de las NIC 1, NIC 39, NIIF 7 y CINIIF 2.
- 96B *Instrumentos Financieros con Opción de Venta y Obligaciones que Surgen en la Liquidación* introdujo una excepción de alcance limitado; por ello, una entidad no aplicará la excepción por analogía.
- 96C La clasificación de instrumentos de acuerdo con esta excepción se restringirá a la contabilización de este instrumento de acuerdo con las NIC 1, NIC 32, NIC 39, NIIF 7 y NIIF 9. El instrumento no se considerará un instrumento de patrimonio de acuerdo con otras guías, por ejemplo la NIIF 2.
- 97 Esta Norma se aplicará retroactivamente.
- 97A La NIC 1 (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además modificó el párrafo 40. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad utiliza la NIC 1 (revisada en 2007) en un periodo anterior, aplicará las modificaciones a dicho periodo.
- 97B La NIIF 3 *Combinaciones de Negocios* (revisada en 2008) eliminó el párrafo 4(c). Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Si una entidad aplicase la NIIF 3 (revisada en 2008) a un periodo anterior, la modificación se aplicarán también a ese periodo. Sin embargo, la modificación no se aplicará a contraprestaciones contingentes que surgieron de una combinación de negocios para la que la fecha de adquisición era anterior a la aplicación de la NIIF 3 (revisada en 2008). En su lugar, una entidad contabilizará esta contraprestación de acuerdo con los párrafos 65A a 65E de la NIIF 3 (modificada en 2010).

NIC 32

- 97C Al aplicar las modificaciones descritas en el párrafo 96A, se requiere que una entidad separe un instrumento financiero compuesto con una obligación de entregar a terceros una participación proporcional de sus activos netos solo en el momento de la liquidación en sus componentes separados de pasivo y de patrimonio. Si el componente de pasivo ha dejado de existir, una aplicación retroactiva de las modificaciones a la NIC 32 implicaría la separación de dos componentes del patrimonio. El primer componente estaría en las ganancias acumuladas y representará la suma de los intereses totales acumulados (devengados) acreditados en el componente de pasivo. El otro componente representaría el componente original de patrimonio. Por ello, una entidad no necesita separar estos dos componentes si el componente de pasivo ha dejado de existir en la fecha de aplicación de las modificaciones.
- 97D El párrafo 4 fue modificado mediante el documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un periodo anterior revelará ese hecho y aplicará en ese periodo anterior las modificaciones del párrafo 3 de la NIIF 7, el párrafo 1 de la NIC 28 y el párrafo 1 de la NIC 31 emitidas en mayo de 2008. Se permite que una entidad aplique las modificaciones de forma prospectiva.
- 97E Los párrafos 11 y 16 se modificaron mediante *Clasificación de las Emisiones de Derechos* emitido en octubre de 2009. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de febrero de 2010. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.
- 97F [Eliminado]
- 97G El párrafo 97B fue modificado por el documento de *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2010. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2010. Se permite su aplicación anticipada.
- 97H [Eliminado]
- 97I La NIIF 10 y la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*, emitidas en mayo de 2011, modificaron los párrafos 4(a) y GA29. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique las NIIF 10 y NIIF 11.
- 97J La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, modificó la definición de valor razonable del párrafo 11 y modificó los párrafos 23 y GA31. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 13.
- 97K *Presentación de Partidas de Otro Resultado Integral* (Modificaciones a la NIC 1) emitido en junio de 2011, modificó el párrafo 40. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIC 1 modificada en junio de 2011.
- 97L *Compensación de Activos Financieros y Pasivos Financieros* (Modificaciones a la NIC 32), emitido en diciembre de 2011, derogó el párrafo GA38 y añadió los párrafos GA38A a GA38F. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2014. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma retroactiva. Se permite su aplicación anticipada. Si

NIC 32

una entidad aplica esas modificaciones a partir de una fecha anterior, revelará ese hecho y también revelará la información requerida en *Información a Revelar-Compensación de Activos Financieros y Pasivos Financieros* (Modificaciones a la NIIF 7) emitido en diciembre de 2011.

- 97M El documento *Información a Revelar-Compensación de Activos Financieros y Pasivos Financieros* (Modificaciones a la NIIF 7), emitido en diciembre de 2011, modificó el párrafo 43 requiriendo que una entidad revele la información requerida en los párrafos 13B a 13E de la NIIF 7 para activos financieros reconocidos que quedan dentro del alcance del párrafo 13A de la NIIF 7. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013 y periodos intermedios incluidos en esos periodos anuales. Una entidad proporcionará la información a revelar requerida por esta modificación de forma retroactiva.
- 97N El documento *Mejoras Anuales, Ciclo 2009-2011*, emitido en mayo de 2012, modificó los párrafos 35, 37 y 39 y añadió el párrafo 35A. Una entidad aplicará esa modificación de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad utilizase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.
- 97O El documento *Entidades de Inversión* (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 12 y NIC 27), emitido en octubre de 2012, modificó el párrafo 4. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2014. Se permite la aplicación anticipada del documento *Entidades de Inversión*. Si una entidad aplica esas modificaciones con anterioridad, aplicará también todas las modificaciones incluidas en el documento *Entidades de Inversión* al mismo tiempo.
- 97P [Eliminado]
- 97Q La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* emitida en mayo de 2014, modificó el párrafo GA21. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 15.
- 97R La NIIF 9, emitida en julio de 2014, modificó los párrafos 3, 4, 8, 12, 23, 31, 42, 96C, GA2 y GA30 y eliminó los párrafos 97F, 97H y 97P. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9.
- 97S La NIIF 16 *Arrendamientos*, emitida en enero de 2016, modificó los párrafos GA9 y GA10. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 16.

Derogación de otros pronunciamientos

- 98 Esta Norma deroga la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación e Información a Revelar*, revisada en 2000².
- 99 Esta Norma sustituye a las siguientes Interpretaciones:

² En agosto de 2005 el IASB trasladó toda la información a revelar relativa a instrumentos financieros a la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*.

NIC 32

- (a) SIC-5 *Clasificación de Instrumentos Financieros—Cláusulas de Pago Contingente*;
- (b) SIC-16 *Capital en Acciones—Recompra de Instrumentos de Patrimonio Emitidos por la Empresa (Acciones propias en Cartera)*; y
- (c) SIC-17 *Costo de las Transacciones con Instrumentos de Capital Emitidos por la Empresa*.

100 Esta Norma supone la retirada del proyecto de Interpretación SIC-D34, *Instrumentos Financieros—Instrumentos o Derechos Reembolsables a Voluntad del Tenedor*.

NIC 32

Apéndice

Guía de Aplicación de la

NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*

Este apéndice es parte integrante de la Norma.

- GA1 En esta Guía de Aplicación se explica la aplicación de determinados aspectos de la Norma.
- GA2 La Norma no trata del reconocimiento ni de la medición de instrumentos financieros. Los requerimientos sobre el reconocimiento y medición de activos financieros y pasivos financieros están establecidos en la NIIF 9.

Definiciones (párrafos 11 a 14)

Activos financieros y pasivos financieros

- GA3 La moneda (efectivo) es un activo financiero porque representa un medio de pago y, por ello, es la base sobre la que se miden y reconocen todas las transacciones en los estados financieros. Un depósito de efectivo en un banco o entidad financiera similar es un activo financiero porque representa, para el depositante, un derecho contractual para obtener efectivo de la entidad o para girar un cheque u otro instrumento similar contra el saldo del mismo, a favor de un acreedor, en pago de un pasivo financiero.
- GA4 Son ejemplos comunes de activos financieros que representan un derecho contractual a recibir efectivo en el futuro, y de los correspondientes pasivos financieros que representan una obligación contractual de entregar efectivo en el futuro, los siguientes:
- (a) cuentas por cobrar y por pagar de origen comercial;
 - (b) pagarés por cobrar y por pagar;
 - (c) préstamos por cobrar y por pagar; y
 - (d) obligaciones o bonos por cobrar y por pagar.
- En cada caso, el derecho contractual a recibir (o la obligación de pagar) efectivo que una de las partes tiene, se corresponde con la obligación de pago (o el derecho de cobro) de la otra parte.
- GA5 Otro tipo de instrumento financiero es aquél donde el beneficio económico a recibir o entregar es un activo financiero distinto del efectivo. Por ejemplo, un pagaré a ser cancelado mediante títulos de deuda pública otorga al tenedor el derecho contractual a recibir, y al emisor la obligación contractual de entregar títulos de deuda pública, pero no efectivo. Los bonos son activos financieros porque representan, para el gobierno que los ha emitido, una obligación de pagar efectivo. El pagaré es, por tanto, un activo financiero para su tenedor y un pasivo financiero para su emisor.
- GA6 Los instrumentos de deuda “perpetua” (tales como bonos, obligaciones y pagarés “perpetuos”) normalmente otorgan al tenedor el derecho contractual a recibir pagos en concepto de intereses en fechas fijadas que se extienden indefinidamente en el futuro, pero no le conceden el derecho a recibir el

NIC 32

principal, o bien le conceden el reembolso de éste en unas condiciones que lo hacen muy improbable o muy lejano en el tiempo. Por ejemplo, una entidad puede emitir un instrumento financiero que la obligue a realizar pagos anuales a perpetuidad iguales a una tasa de interés establecida en el 8 por ciento, aplicado a un valor nominal o un principal de 1.000 u.m.³ Suponiendo que la tasa de interés de mercado, en el momento de la emisión del instrumento financiero, sea ese 8 por ciento, el emisor asume una obligación contractual de realizar una serie de pagos de interés futuro, con un valor razonable (valor presente), en la fecha de reconocimiento inicial, de 1.000 u.m. El tenedor y el emisor del instrumento financiero poseen, respectivamente, un activo y un pasivo financiero.

- GA7 Un derecho o una obligación contractual de recibir, entregar o intercambiar instrumentos financieros es, en sí mismo, un instrumento financiero. Una cadena de derechos u obligaciones contractuales cumple la definición de instrumento financiero, siempre que lleve en último término a la recepción o pago de efectivo, o bien a la adquisición o emisión de un instrumento de patrimonio.
- GA8 Tanto la capacidad de ejercer un derecho contractual como la exigencia de satisfacer una obligación contractual pueden ser absolutas o bien pueden ser contingentes en función de la ocurrencia de un evento futuro. Por ejemplo, una garantía financiera es un derecho contractual del prestamista a recibir efectivo del garante, que se corresponde con una obligación contractual, por parte del garante, de pagar al prestamista en caso de que el prestatario incumpla su obligación de pago. El derecho contractual y la correspondiente obligación contractual existen por causa de una transacción o evento que ha sucedido en el pasado (asunción de la garantía), incluso aunque la capacidad del prestamista para ejercer su derecho y la exigencia hacia el garante para que cumpla su compromiso sean contingentes, por depender de un futuro acto de incumplimiento por parte del prestatario. Un derecho y una obligación contingentes cumplen, respectivamente, la definición de activo y de pasivo financiero, aunque tales activos y pasivos no siempre se reconozcan en los estados financieros. Algunos derechos y obligaciones contingentes pueden ser contratos de seguros y estar dentro del alcance de la NIIF 4.
- GA9 Un arrendamiento habitualmente crea un derecho a recibir por parte del arrendador, y una obligación de pagar por parte del arrendatario, una corriente de flujos de efectivo que son, en esencia, la misma combinación de pagos entre principal e intereses que se dan en un acuerdo de préstamo. El arrendador contabilizará su inversión por el importe por recibir por un arrendamiento financiero, en lugar de por activo subyacente mismo que está sujeto a arrendamiento financiero. Por consiguiente, un arrendador considera un arrendamiento financiero como un instrumento financiero. Según la NIIF 16, un arrendador no reconoce su derecho a recibir los pagos por arrendamiento según un arrendamiento operativo. El arrendador, en este caso, continuará contabilizando el propio activo subyacente, y no los importes a recibir en el futuro en virtud del contrato. Por consiguiente, un arrendador no considera un

3 En esta guía, los importes monetarios se expresan en “unidades monetarias (u.m.)”.

NIC 32

arrendamiento operativo como un instrumento financiero, excepto con respecto a los pagos individuales actualmente debidos y por pagar por el arrendatario.

GA10 Los activos físicos (como inventarios y propiedades, planta y equipo), los activos por derecho de uso y los activos intangibles (como patentes y marcas registradas) no son activos financieros. El control sobre tales activos físicos, activos por derecho de uso y activos intangibles crea una oportunidad para la generación de entradas de efectivo u otro activo financiero, pero no da lugar a un derecho presente para recibir efectivo u otro activo financiero.

GA11 Ciertos activos (como los gastos pagados por anticipado) cuyo beneficio económico futuro consiste en la recepción de bienes o servicios no dan el derecho a recibir efectivo u otro activo financiero, de modo que tampoco son activos financieros. De forma similar, las partidas tales como los ingresos de actividades ordinarias diferidos y la mayoría de las obligaciones por garantía de productos vendidos no son pasivos financieros, puesto que la salida de beneficios económicos asociada con ellos será la entrega de bienes y servicios y no una obligación contractual de pagar efectivo u otro activo financiero.

GA12 Los activos y pasivos que no tengan origen contractual (tales como el impuesto a las ganancias, que se crea como resultado de un requerimiento legal impuesto por los gobiernos), no son activos financieros o pasivos financieros. La contabilización del impuesto sobre las ganancias se trata en la NIC 12. De forma similar, las obligaciones implícitas, según se las define en la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, no proceden de contratos y no son pasivos financieros.

Instrumentos de patrimonio

GA13 Ejemplos de instrumentos de patrimonio incluyen acciones ordinarias sin opción de venta, algunos instrumentos con opción de venta (véanse los párrafos 16A y 16B), algunos instrumentos que 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 (véanse los párrafos 16C y 16D), algunos tipos de acciones preferentes (véanse los párrafos GA25 y GA26), y certificados de opciones para la compra de acciones u opciones de compra emitidas que permiten al tenedor suscribir o comprar una cantidad fija de acciones ordinarias sin opción de venta de la entidad emisora, a cambio de un importe fijo de efectivo u otro activo financiero. Una obligación que tenga la entidad de emitir o comprar una cantidad fija de sus instrumentos de patrimonio propio, a cambio de un importe fijo de efectivo u otro activo financiero, será también un instrumento de patrimonio de dicha entidad (con excepción de lo señalado en el párrafo 22A). Sin embargo, si dicho contrato contiene una obligación para la entidad de pagar efectivo u otro activo financiero (distinto de un contrato clasificado como patrimonio de acuerdo con los párrafos 16A y 16B o los párrafos 16C y 16D), también dará lugar a un pasivo por el valor presente del importe a reembolsar [véase el párrafo GA27(a)]. El emisor de una acción ordinaria que no incorpore una opción de venta asumirá un pasivo cuando proceda a realizar una distribución, y se convierta en legalmente obligado a pagar a los accionistas. Ésta puede ser la situación que se dé tras el acuerdo de repartir un dividendo, o cuando la entidad esté en

NIC 32

liquidación, y se proceda a distribuir entre los accionistas los activos que resten después de haber satisfecho todos los pasivos.

- GA14 Una opción de compra u otro contrato similar adquiridos por una entidad, que le conceda el derecho a recomprar una cantidad fija de sus instrumentos de patrimonio propio, a cambio de entregar un importe fijo de efectivo u otro activo financiero, no es un activo financiero de la entidad (con excepción de lo señalado en el párrafo 22A). Por el contrario, las contraprestaciones pagadas por este contrato se deducirán del patrimonio.

La clase de instrumentos que está subordinada a todas las demás clases de instrumentos [párrafos 16A(b) y 16C(b)]

- GA14A Una de las características de los párrafos 16A y 16C es que el instrumento financiero sea de la clase de instrumentos que está subordinada a todas las demás clases.
- GA14B Al determinar si un instrumento está en la clase subordinada, una entidad evaluará los derechos del instrumento en el momento de la liquidación como si se fuera a liquidar en la fecha en que se clasifica el instrumento. Si se produce un cambio en las circunstancias relevantes, una entidad evaluará nuevamente la clasificación. Por ejemplo, si la entidad emite o reembolsa otro instrumento financiero, esto puede afectar si el instrumento en cuestión pertenece o no a la clase de instrumentos que está subordinada al resto.
- GA14C Un instrumento que tiene un derecho preferente en el momento de la liquidación de la entidad no es un instrumento con derecho a una participación proporcional en los activos netos de la entidad. Por ejemplo, un instrumento tiene un derecho preferente en el momento de la liquidación si da derecho al tenedor a un dividendo fijo en el momento de la liquidación, además de a una participación en los activos netos de la entidad, cuando otros instrumentos pertenecientes a la clase subordinada con un derecho a una participación proporcional en los activos netos de la entidad no tengan el mismo derecho en el momento de la liquidación.
- GA14D Si una entidad tiene solo una clase de instrumentos financieros, esa clase deberá tratarse como si estuviera subordinada a todas las demás.

Flujos de efectivo totales esperados atribuibles al instrumento a lo largo de su vida [párrafo 16A(e)]

- GA14E Los flujos de efectivo totales esperados del instrumento a lo largo de su vida deberán basarse sustancialmente en el resultado, cambio en los activos netos reconocidos o valor razonable de los activos netos reconocidos y no reconocidos de la entidad a lo largo de la vida de dicho instrumento. El resultado y el cambio en los activos netos reconocidos deberán medirse de acuerdo con las NIIF correspondientes.

Transacciones realizadas por el tenedor de un instrumento distintas de las llevadas a cabo como propietario de la entidad (párrafos 16A y 16C)

- GA14F El tenedor de un instrumento financiero con opción de venta o de un instrumento que impone a la entidad una obligación de entregar a terceros una

NIC 32

participación proporcional de los activos netos de la entidad solo en el momento de la liquidación puede realizar transacciones con la entidad en un papel distinto al de propietario. Por ejemplo, un tenedor de un instrumento puede ser también un empleado de la entidad. Al evaluar si el instrumento debe clasificarse como patrimonio de acuerdo con el párrafo 16A o el párrafo 16C, solo deberán considerarse los flujos de efectivo y las condiciones y cláusulas contractuales del instrumento que estén relacionados con el tenedor del instrumento como propietario de la entidad.

GA14G Un ejemplo es una sociedad que tenga socios con y sin responsabilidad limitada. Algunos socios sin responsabilidad limitada pueden proporcionar una garantía a la entidad y pueden ser remunerados por facilitar dicha garantía. En estas situaciones, la garantía y los flujos de efectivo asociados guardan relación con los tenedores de instrumentos en su papel de garantes y no de propietarios de la entidad. Por ello, esta garantía y los flujos de efectivo asociados no darían lugar a que los socios sin responsabilidad limitada sean considerados subordinados a los socios con responsabilidad limitada, y no habría de considerarse al evaluar si las cláusulas contractuales de instrumentos con responsabilidad limitada de asociaciones con fines empresariales y los instrumentos sin responsabilidad limitada de asociaciones con fines empresariales fueran idénticos.

GA14H Otro ejemplo es un acuerdo de distribución de resultados que asigna el resultado a los tenedores de instrumentos sobre la base de los servicios prestados o el negocio generado durante el año corriente y anteriores. Estos acuerdos son transacciones con tenedores de instrumentos en un papel distinto al de propietarios y no deben considerarse al evaluar las características enumeradas en el párrafo 16A o el párrafo 16C. Sin embargo, los acuerdos de distribución de resultados que asignen el resultado a tenedores de instrumentos basados en el importe nominal de sus instrumentos en relación con los otros de su clase representan transacciones con los tenedores de instrumentos en su papel de propietarios y deben considerarse al evaluar las características enumeradas en el párrafo 16A o el párrafo 16C.

GA14I Los flujos de efectivo y las condiciones y cláusulas contractuales de una transacción entre el tenedor de instrumentos (en un papel distinto al de propietario) y la entidad que emite deben ser similares a una transacción equivalente que pueda tener lugar entre quien no posee instrumentos y la entidad emisora.

No existe otro instrumento financiero o contrato con flujos de efectivo totales que restrinja o fije sustancialmente el rendimiento residual para el tenedor del instrumento (párrafos 16B y 16D)

GA14J Una condición para clasificar a un instrumento financiero como patrimonio que cumpla de otra forma los criterios del párrafo 16A o del párrafo 16C es que la entidad no tenga otro instrumento financiero o contrato que tenga (a) flujos de efectivo totales basados sustancialmente en el resultado, el cambio en los activos netos reconocidos o el cambio en el valor razonable de los activos netos reconocidos y no reconocidos de la entidad y (b) el efecto de fijar o restringir sustancialmente el rendimiento residual. Los siguientes instrumentos, cuando se realicen operaciones comerciales en condiciones normales con terceros no

NIC 32

vinculados, es improbable que impidan que los instrumentos que cumplan de otra forma los criterios del párrafo 16A o del párrafo 16C sean clasificados como patrimonio:

- (a) Instrumentos con flujos de efectivo totales esencialmente basados en activos específicos de la entidad.
- (b) Instrumentos con los flujos de efectivo totales basados en un porcentaje de ingresos de actividades ordinarias.
- (c) Contratos diseñados para remunerar a determinados empleados por servicios prestados a la entidad.
- (d) Contratos que requieren el pago de un porcentaje insignificante de beneficios por servicios prestados o bienes suministrados.

Instrumentos financieros derivados

- GA15 Los instrumentos financieros comprenden tanto instrumentos primarios (tales como cuentas por cobrar, por pagar o instrumentos de patrimonio) como instrumentos financieros derivados (tales como opciones financieras, futuros y contratos a término, permutas de tasa de interés y de divisas). Los instrumentos financieros derivados cumplen la definición de instrumento financiero y, por tanto, entran dentro del alcance de esta Norma.
- GA16 Los instrumentos financieros derivados crean derechos y obligaciones que tienen el efecto de transferir, entre las partes implicadas en el instrumento, uno o varios tipos de riesgos financieros inherentes a un instrumento financiero primario subyacente. En su inicio, los instrumentos financieros derivados conceden a una parte el derecho contractual a intercambiar activos financieros o pasivos financieros con la otra parte, en condiciones que son potencialmente favorables, o crean la obligación contractual de intercambiar activos financieros o pasivos financieros con la otra parte, en condiciones que son potencialmente desfavorables. Generalmente, sin embargo⁴, no se produce la transferencia del instrumento financiero primario subyacente al comienzo del contrato, ni tampoco tiene necesariamente que producirse al vencimiento del mismo. Algunos instrumentos incorporan tanto un derecho como una obligación de realizar un intercambio. Puesto que las condiciones del intercambio se establecen en el momento del nacimiento del instrumento derivado, éstas pueden convertirse en favorables o desfavorables a medida que cambien los precios en los mercados financieros.
- GA17 Una opción de compra o de venta para intercambiar activos financieros o pasivos financieros (esto es, instrumentos distintos de los de patrimonio propios de la entidad) da a su tenedor el derecho a obtener potenciales beneficios económicos futuros, asociados con cambios en el valor razonable del instrumento financiero subyacente en el contrato. Inversamente, el emisor de una opción asume la obligación de renunciar a potenciales beneficios económicos futuros o a cargar con potenciales pérdidas de beneficios económicos asociados con cambios en el valor razonable del instrumento financiero subyacente. El derecho contractual

⁴ Esto es verdad para la mayoría, pero no para todos los derivados. Por ejemplo, en algunas permutas financieras de pagos en distintas divisas con distintos tipos de interés, se intercambia el principal al comienzo de la transacción (y se vuelve a intercambiar al término de la misma).

NIC 32

del tenedor y la obligación del emisor cumplen, respectivamente, las definiciones de activo financiero y pasivo financiero. El instrumento financiero subyacente en un contrato de opción puede ser un activo financiero, incluyendo acciones de otras entidades e instrumentos que acumulan (devengan) intereses. Una opción puede obligar al emisor a poner en circulación un instrumento de deuda, en lugar de tener que transferir un activo financiero, pero el instrumento subyacente en la opción podría pasar a formar parte de los activos financieros del tenedor si la opción fuera ejercida. El derecho del tenedor de la opción a intercambiar el activo financiero en condiciones potencialmente favorables, así como la obligación del emisor de intercambiar el activo financiero en condiciones potencialmente desfavorables, son distintos del activo financiero subyacente que se intercambia cuando se ejerce la opción. La naturaleza del derecho del tenedor, así como de la obligación del emisor, no están afectadas por la probabilidad de que la opción sea ejercida.

GA18 Otro ejemplo de instrumento financiero derivado es un contrato a plazo que se liquidará dentro de seis meses, en el que una de las partes (el comprador) promete entregar 1.000.000 de u.m. de efectivo a cambio de 1.000.000 de u.m. de valor nominal de títulos de deuda pública con interés fijo, mientras que la otra parte (el vendedor) promete entregar 1.000.000 de u.m. de importe nominal de títulos de deuda pública a cambio de 1.000.000 de u.m. de efectivo. Durante los seis meses ambas partes tienen un derecho y una obligación contractuales de intercambiar instrumentos financieros. Si el precio de mercado de los títulos de deuda pública subiera por encima de 1.000.000 de u.m., las condiciones serán favorables para el comprador y desfavorables para el vendedor; si el precio de mercado cayera por debajo de 1.000.000 de u.m., se tendría el efecto opuesto. El comprador tendrá un derecho contractual (un activo financiero) similar al derecho que le otorga tener una opción de compra adquirida, y una obligación contractual (un pasivo financiero) similar a la obligación que le supone una opción de compra emitida; el vendedor tiene un derecho contractual (un activo financiero) similar al derecho de una opción de compra adquirida y una obligación contractual (un pasivo financiero) similar a la obligación de una opción compra emitida. Como en el caso de las opciones, esos derechos y obligaciones contractuales constituyen, respectivamente, activos financieros y pasivos financieros que son distintos, y están separados, de los instrumentos financieros subyacentes (los bonos y el efectivo a intercambiar). Las dos partes de un contrato a plazo tienen una obligación que cumplir en el momento acordado, mientras que en un contrato de opción se producen actuaciones si, y sólo si, el tenedor de la opción decide ejercerla.

GA19 Muchos otros tipos de instrumentos derivados incorporan un derecho o una obligación de realizar un intercambio futuro, entre los que se encuentran las permutas financieras de divisas y tasas de interés; los acuerdos sobre tasas de interés mínimas, máximas o una combinación de ambas; los compromisos de préstamo; los programas de emisión de pagarés y el crédito documentario. Un contrato de permuta de tasa de interés puede considerarse como una variante de un contrato a plazo, en el que las partes acuerdan realizar una serie de intercambios de importes en efectivo, uno de los cuales se calculará con referencia a una tasa de interés variable y otro con referencia a una tasa fija. Los

contratos de futuros son otra variante de los contratos a término, diferenciándose principalmente en que los primeros son estandarizados y se negocian en un mercado organizado.

Contratos para comprar o vender partidas no financieras (párrafos 8 a 10)

- GA20 Los contratos para comprar o vender partidas no financieras no cumplen la definición de instrumento financiero, puesto que el derecho contractual de una parte a recibir un activo o un servicio no financiero, y la obligación correlativa de la otra, no establecen un derecho o una obligación para ninguna de ellas de recibir, entregar o intercambiar un activo financiero. Por ejemplo, los contratos que contemplan la liquidación sólo mediante la recepción o entrega de una partida no financiera (por ejemplo, un contrato de opción, de futuro o a plazo sobre plata) no son instrumentos financieros. Muchos contratos sobre materias primas cotizadas son de ese tipo. Algunos se han estandarizado en la forma y se negocian en mercados organizados de una manera muy similar a algunos instrumentos financieros derivados. Por ejemplo, un contrato de futuros sobre materias primas cotizadas puede ser comprado o vendido fácilmente a cambio de efectivo, porque se cotiza en un mercado organizado y puede cambiar de manos muchas veces. Sin embargo, las partes que están comprando y vendiendo el contrato están, efectivamente, negociando con la materia prima subyacente. La posibilidad de comprar o vender un contrato sobre materias primas cotizadas a cambio de efectivo, la facilidad con la que puede comprarse o venderse y la posibilidad de negociar una liquidación en efectivo de la obligación de recibir o entregar la materia prima, no alteran el carácter fundamental del contrato de una manera que pueda crear un instrumento financiero. No obstante, algunos contratos para comprar o vender partidas no financieras, que pueden ser liquidados en términos netos o intercambiando instrumentos financieros, o en los cuales la partida no financiera es fácilmente convertible en efectivo, están dentro del alcance de la Norma como si fueran instrumentos financieros (véase el párrafo 8).
- GA21 Excepto por lo requerido por la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, un contrato que supone la recepción o entrega de activos físicos no dará lugar a un activo financiero para una de las partes, ni a un pasivo financiero para la otra, a menos que los correspondientes pagos se hayan diferido hasta después de la fecha en que los activos tangibles hayan sido transferidos. Tal es el caso de la compra o venta de bienes en las condiciones habituales del crédito comercial.
- GA22 Algunos contratos están ligados al precio de materias primas cotizadas, lo que no implica que se liquiden mediante la recepción o entrega física de estas mercancías. En ellos se especifica que la liquidación tendrá lugar mediante pagos de efectivo, que se determinarán de acuerdo con una fórmula fijada en el contrato y no mediante la entrega de importes fijos. Por ejemplo, el importe principal de un bono puede calcularse multiplicando el precio de mercado del petróleo, al vencimiento del mismo, por una cantidad fija de petróleo. De esta forma, el principal estará indexado por referencia al precio de una materia prima cotizada, pero se podrá liquidar exclusivamente en efectivo. Tal contrato constituye un instrumento financiero.

NIC 32

GA23 La definición de instrumento financiero comprende también a los contratos que den lugar a un activo no financiero o un pasivo no financiero, además del activo financiero o el pasivo financiero. A menudo, tales instrumentos financieros conceden a una de las partes una opción de intercambiar un activo financiero por otro no financiero. Por ejemplo, un bono ligado a la cotización del petróleo puede dar al tenedor el derecho a recibir una serie periódica de pagos de interés fijo y un importe fijo de efectivo al vencimiento, junto con la opción de intercambiar el importe del principal por una cantidad fija de petróleo. La conveniencia para ejercer esta opción variará de tiempo en tiempo, dependiendo de la relación entre el valor razonable del petróleo y la razón de intercambio de efectivo por petróleo (el precio de intercambio) inherente al bono. La intención del tenedor del bono, referente al ejercicio de la opción, no afecta a la sustancia de los activos componentes. El activo financiero del tenedor y el pasivo financiero del emisor hacen del bono un instrumento financiero, con independencia de los otros tipos de activos y pasivos que también se hayan creado.

GA24 [Eliminado]

Presentación

Pasivos y patrimonio (párrafos 15 a 27)

Ausencia de obligación contractual de entregar efectivo u otro activo financiero (párrafos 17 a 20)

GA25 Las acciones preferentes pueden emitirse con derechos diversos. Al determinar si una acción preferente es un pasivo financiero o un instrumento de patrimonio, el emisor evaluará los derechos particulares concedidos a la acción para determinar si posee la característica fundamental de un pasivo financiero. Por ejemplo, una acción preferente que contemple su rescate en una fecha específica o a voluntad del tenedor, contiene un pasivo financiero, porque el emisor tiene la obligación de transferir activos financieros al tenedor de la acción. La posible incapacidad del emisor para satisfacer la obligación de rescatar una acción preferente cuando sea requerido en los términos contractuales para hacerlo, ya sea ocasionada por falta de fondos, por restricciones legales o por tener insuficientes reservas o ganancias, no niega la existencia de la obligación. En el caso de existir una opción a favor del emisor para rescatar las acciones en efectivo, no se cumplirá la definición de pasivo financiero, porque el emisor no tiene una obligación actual de transferir activos financieros a los accionistas. En este caso, el rescate de las acciones queda únicamente a discreción del emisor. Puede aparecer una obligación, no obstante, en el momento en que el emisor de las acciones ejercite su opción, lo que usualmente se hace notificando de manera formal al accionista la intención de rescatar los títulos.

GA26 Cuando las acciones preferentes no sean rescatables, su clasificación adecuada se determinará en función de los demás derechos que ellas incorporen. Dicha clasificación se basará en una evaluación de la esencia de los acuerdos contractuales y en las definiciones de pasivo financiero y de instrumento de patrimonio. Cuando las distribuciones a favor de los tenedores de las acciones

NIC 32

preferentes, tengan o no derechos acumulativos, queden a discreción del emisor, las acciones son instrumentos de patrimonio. La clasificación de una acción preferente como pasivo financiero o instrumento de patrimonio, no se verá afectada a causa de, por ejemplo:

- (a) una historia de distribuciones efectivamente realizadas;
- (b) una intención de hacer distribuciones en el futuro;
- (c) un posible impacto negativo de la ausencia de distribuciones sobre el precio de las acciones ordinarias del emisor (por causa de las restricciones sobre el pago de dividendos a las acciones ordinarias si no se ha pagado primero a las preferentes);
- (d) el importe de las reservas del emisor;
- (e) las expectativas que tenga el emisor sobre una pérdida o una ganancia en el período; o
- (f) la posibilidad o imposibilidad del emisor para influir en el resultado del período.

Liquidación con instrumentos de patrimonio propios de la entidad (párrafos 21 a 24)

GA27 En los siguientes ejemplos se ilustra cómo clasificar diferentes tipos de contratos que una entidad tenga sobre los instrumentos de patrimonio propios:

- (a) Un contrato que vaya a ser liquidado por la entidad mediante la recepción o entrega de una cantidad fija de sus propias acciones, sin contraprestación futura, o intercambiando una cantidad fija de sus propias acciones por un importe fijo de efectivo u otro activo financiero será un instrumento de patrimonio (con excepción de lo señalado en el párrafo 22A). Por consiguiente, cualquier contraprestación recibida o pagada por este contrato se añadirá o deducirá directamente del patrimonio. Un ejemplo es una opción sobre acciones emitidas que proporcione, a la otra parte, un derecho a comprar una cantidad fija de acciones de la entidad a cambio de un importe fijo de efectivo. Sin embargo, si el contrato requiere que la entidad compre (reembolse) sus propias acciones a cambio de efectivo u otro activo financiero en una fecha fija, determinable o fijada o a la vista, la entidad también reconocerá un pasivo financiero por el valor presente del importe de reembolso (con la excepción de instrumentos que reúnan todas las características y cumplan las condiciones de los párrafos 16A y 16B o de los párrafos 16C y 16D). Un ejemplo es la obligación de una entidad según un contrato de futuro de recomprar una cantidad fija de sus propias acciones por un importe fijo de efectivo.
- (b) La obligación de una entidad de comprar sus propias acciones a cambio de efectivo, dará lugar a un pasivo financiero por el valor presente del importe del reembolso, incluso si el número de acciones que la entidad está obligada a recomprar no es fijo, o si la obligación está condicionada a que la otra parte ejerza un derecho al reembolso (con excepción de lo señalado en los párrafos 16A y 16B o en los párrafos 16C y 16D). Un

NIC 32

ejemplo de obligación condicionada es una opción emitida que requiera de la entidad la recompra de sus propias acciones a cambio de efectivo, si la otra parte ejerce la opción.

- (c) Un contrato que vaya a ser liquidado en efectivo o mediante otro activo financiero, será un activo financiero o un pasivo financiero incluso si el importe del efectivo o del otro activo financiero a recibir o entregar se basa en cambios en el precio de mercado de patrimonio propio de la entidad (con excepción de lo señalado en los párrafos 16A y 16B o en los párrafos 16C y 16D). Un ejemplo de lo anterior es una opción sobre acciones que se vaya a liquidar en efectivo.
- (d) Un contrato a ser liquidado con un número variable de las propias acciones de la entidad, cuyo valor sea igual a un importe fijo o a un importe que se base en los cambios de una variable subyacente (por ejemplo, el precio de una materia prima cotizada) será un activo financiero o un pasivo financiero. Un ejemplo de lo anterior es una opción vendida para la compra de oro que, en caso de ser ejercida, se liquidará en términos netos por la entidad con sus instrumentos de patrimonio propio, mediante la entrega de una cantidad de instrumentos igual al valor del contrato de opción. Tal contrato será un activo financiero o un pasivo financiero, incluso si la variable subyacente fuera el precio de las propias acciones de la entidad y no el precio del oro. De forma similar, es un activo financiero o un pasivo financiero todo contrato que vaya a ser liquidado con un número fijo de las propias acciones de la entidad, siempre que los derechos correspondientes a ellas se hagan variar de forma que el valor de liquidación sea igual a un importe fijo o a un importe basado en los cambios de una variable subyacente.

Cláusulas de liquidación contingente (párrafo 25)

- GA28 En el párrafo 25 se establece que si una parte de una cláusula que establece la liquidación contingente, según la cual se podría requerir la liquidación mediante efectivo u otro activo financiero (o de cualquier otra forma que diera lugar a que el instrumento fuera un pasivo financiero), no fuera genuina, su existencia no afectará a la clasificación del instrumento financiero. Así, un contrato que requiera la liquidación en efectivo o mediante un número variable de las propias acciones de la entidad será un instrumento de patrimonio sólo en el caso de que ocurra un hecho que sea extremadamente excepcional, altamente anormal y muy improbable. De forma similar, la liquidación mediante un número fijo de las propias acciones de la entidad podría estar contractualmente prohibida en circunstancias que estén fuera del control de la misma, pero si tales circunstancias no tuvieran una posibilidad real de ocurrir lo apropiado sería clasificar al instrumento como de patrimonio.

Tratamiento en los estados financieros consolidados

- GA29 En los estados financieros consolidados, una entidad presentará las participaciones no controladoras—es decir, la participación de terceros en el patrimonio y en los resultados de sus subsidiarias—de acuerdo con la NIC 1 y con la NIIF 10. Al clasificar un instrumento financiero (o un componente del mismo)

A1206

© IFRS Foundation

NIC 32

en los estados financieros consolidados, la entidad considerará todos los plazos y condiciones acordados entre los miembros del grupo y los tenedores del instrumento, a fin de determinar si el grupo tomado en su conjunto tiene una obligación de entregar efectivo u otro activo financiero en virtud del instrumento en cuestión, o bien de liquidarlo de una forma que implique su clasificación como pasivo. Cuando una subsidiaria de un grupo emita un instrumento financiero, y la controladora u otra entidad del grupo hayan acordado condiciones adicionales con los tenedores del instrumento (por ejemplo, una garantía) en forma directa, el grupo puede carecer de discreción al decidir sobre las distribuciones o el rescate. Aunque la subsidiaria pueda clasificar de forma apropiada el instrumento en sus estados financieros, sin considerar tales condiciones adicionales, se habrá de tener en cuenta los acuerdos, entre los miembros del grupo y los tenedores del instrumento, a fin de conseguir que los estados financieros consolidados reflejen los contratos y transacciones realizadas por el grupo considerado en su conjunto. En la medida en que exista una obligación o una cláusula de liquidación, el instrumento (o el componente del mismo que esté sujeto a la obligación) se clasificará como un pasivo financiero en los estados financieros consolidados.

- GA29A Algunos tipos de instrumentos que imponen una obligación contractual a la entidad se clasifican como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 16A y 16B o los párrafos 16C y 16D. La clasificación de acuerdo con esos párrafos es una excepción a los principios que en otro caso se aplican en esta Norma para la clasificación de un instrumento. Esta excepción no es extensiva a la clasificación de participaciones no controladoras en los estados financieros consolidados. Por ello, los instrumentos clasificados como instrumentos de patrimonio de acuerdo con los párrafos 16A y 16B o los párrafos 16C y 16D en los estados financieros individuales o separados que son participaciones no controladoras se clasifican como pasivos en los estados financieros consolidados del grupo.

Instrumentos financieros compuestos (párrafos 28 a 32)

- GA30 El párrafo 28 es de aplicación únicamente a los emisores de instrumentos financieros compuestos no derivados. El párrafo 28 no trata de los instrumentos financieros compuestos desde la perspectiva de los tenedores. La NIIF 9 trata la clasificación y medición de los activos financieros que son instrumentos financieros compuestos desde la perspectiva del tenedor.
- GA31 Una forma común de instrumento financiero compuesto es un instrumento de deuda que lleve implícita una opción de conversión, como por ejemplo un bono convertible en acciones ordinarias del emisor, y sin ninguna otra característica de derivado implícito. En el párrafo 28 se requiere que el emisor de tal instrumento financiero presente, en el estado de situación financiera, el componente de pasivo separado del de patrimonio de la manera siguiente:
- (a) La obligación del emisor de realizar los pagos programados de intereses y del principal es un pasivo financiero que existirá mientras el instrumento no sea convertido. A efectos del reconocimiento inicial, el valor razonable del componente de pasivo es el valor presente de la corriente, determinada contractualmente, de flujos de efectivo futuros, descontados a la tasa de interés que el mercado aplique en ese momento

NIC 32

para instrumentos de un estatus crediticio similar y que suministren sustancialmente los mismos flujos de efectivo, en los mismos términos, pero sin la opción de conversión.

- (b) El instrumento de patrimonio es una opción implícita para convertir el pasivo en patrimonio del emisor. Esta opción tiene valor en el reconocimiento inicial incluso cuando esté fuera de dinero.

GA32 Al convertir el instrumento convertible en el momento del vencimiento, la entidad dará de baja el componente de pasivo y lo reconocerá como patrimonio. El componente original de patrimonio permanecerá como tal (aunque sea transferido de una partida de patrimonio a otra). La conversión al vencimiento no produce ninguna ganancia o pérdida.

GA33 Cuando una entidad cancele un instrumento convertible antes del vencimiento, mediante un rescate anticipado o una recompra, en los que se mantengan inalterados los privilegios de conversión, la entidad distribuirá la contrapartida entregada y los costos de transacción del rescate o la recompra entre los componentes de pasivo y de patrimonio del instrumento a la fecha de la transacción. El método utilizado, para distribuir el importe de la contrapartida entregada y los costos de transacción entre los componentes separados, será congruente con el que haya sido usado para la distribución original a los componentes separados de los importes recibidos por la entidad al emitir el instrumento convertible, de acuerdo con los párrafos 28 a 32.

GA34 Una vez hecha la distribución de la contrapartida recibida, la ganancia o pérdida resultante se tratará de acuerdo con los principios contables aplicables al componente correspondiente, de acuerdo con lo siguiente:

- (a) el importe de la ganancia o pérdida relacionada con el componente de pasivo se reconocerá como resultado del ejercicio; y
- (b) el importe de la contrapartida relacionada con el componente de patrimonio se reconocerá como patrimonio.

GA35 Una entidad puede modificar las condiciones de un instrumento convertible para inducir una conversión anticipada; podría, por ejemplo, ofrecer una relación más favorable de conversión o pagar una contrapartida adicional en el caso de que la conversión se produzca antes de una fecha dada. La diferencia, en la fecha de modificación de las condiciones, entre el valor razonable de la contrapartida que el tenedor vaya a recibir por la conversión del instrumento con las nuevas condiciones y el valor razonable de la contrapartida que hubiera recibido según las condiciones originales, se reconocerá como pérdida en el resultado del ejercicio.

Acciones propias en cartera (párrafos 33 y 34)

GA36 Con independencia de la razón por la que se haya procedido a readquirirlos, los instrumentos de patrimonio propios de la entidad no podrán ser reconocidos como activos financieros. El párrafo 33 exige que una entidad que readquiera sus instrumentos de patrimonio propio, los deduzca del patrimonio. No obstante, cuando la entidad posea sus instrumentos de patrimonio propios en nombre de terceros (por ejemplo, una entidad financiera tiene sus propias

acciones por cuenta de un cliente), existe una relación de agencia y por consiguiente, estas tenencias no se incluirán en el estado de situación financiera de la entidad.

Intereses, dividendos, pérdidas y ganancias (párrafos 35 a 41)

- GA37 El siguiente ejemplo ilustra la aplicación del párrafo 35 a un instrumento financiero compuesto. Supongamos que una acción preferente, sin derechos acumulativos sobre dividendos, es obligatoriamente rescatable en efectivo dentro de cinco años, pero que se pagan dividendos a discreción de la entidad en el periodo anterior a la fecha de rescate. Tal instrumento es un instrumento financiero compuesto, cuyo componente de pasivo es el valor presente del importe del rescate. Los intereses que se vayan acumulando en el tiempo al revertir el descuento, se reconocerán en resultados y se clasificarán como gastos por intereses. Los eventuales dividendos pagados se relacionarán con el componente de patrimonio y, de acuerdo con ello, se reconocerán como distribuciones de resultados. Se aplicaría un tratamiento similar si el rescate no fuera obligatorio sino a opción del tenedor, o si la acción fuera obligatoriamente convertible en un número variable de acciones ordinarias, calculadas de forma que supusieran un importe fijo o un importe basado en los cambios de una variable subyacente (por ejemplo una materia prima cotizada). No obstante, si los dividendos no pagados se añadiesen al importe fijado para el rescate, el instrumento en su conjunto sería un pasivo. En tal caso, los dividendos se clasificarían como gastos por intereses.

Compensación de un activo financiero con un pasivo financiero (párrafos 42 a 50)

- GA38 [Eliminado]

Criterio de que una entidad “actualmente tiene un derecho exigible legalmente a compensar los importes reconocidos” [párrafo 42(a)]

- GA38A Un derecho de compensación puede estar actualmente disponible o ser contingente a un suceso futuro (por ejemplo, el derecho puede surgir o ejercerse solo en el momento en que ocurra algún suceso futuro, tal como el incumplimiento, insolvencia o quiebra de una de las contrapartes). Incluso si el derecho de compensación no es contingente a un suceso futuro, solo puede ser exigible legalmente en el curso normal del negocio, o en el caso de incumplimiento, o de insolvencia o quiebra, de una o de todas de las contrapartes.
- GA38B Para satisfacer el criterio del párrafo 42(a), una entidad debe tener actualmente un derecho exigible legalmente de compensación. Esto quiere decir que el derecho de compensación:
- (a) no debe ser contingente a un suceso futuro; y
 - (b) deber ser exigible legalmente en todas las circunstancias siguientes:
 - (i) el curso normal del negocio;
 - (ii) el caso de incumplimiento; y

NIC 32

- (iii) el caso de insolvencia o quiebra
de la entidad y de todas las contrapartes.

GA38C La naturaleza y alcance de los derechos de compensación, incluyendo cualesquiera condiciones asociadas a su ejercicio y si se conservarían en el caso de incumplimiento o insolvencia o quiebra, pueden variar de una jurisdicción a otra. Por consiguiente, no puede suponerse que el derecho de compensación está automáticamente disponible al margen del curso normal del negocio. Por ejemplo, la legislación sobre quiebra o insolvencia de una jurisdicción puede prohibir, o restringir, el derecho de compensación en el caso de quiebra o insolvencia en algunas circunstancias.

GA38D Para asegurar si el derecho de compensación es exigible en el curso normal del negocio, en un caso de incumplimiento, y en el de insolvencia o quiebra, de la entidad y de todas las contrapartes [como se especifica en el párrafo GA38B(b)], se necesitan considerar las leyes aplicables a las relaciones entre las partes (por ejemplo, disposiciones contractuales, las leyes que rigen el contrato o la legislación sobre el incumplimiento, insolvencia o quiebra aplicables a las partes).

Criterio de que una entidad “tenga la intención de liquidar por el importe neto, o de realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente” [párrafo 42(b)]

GA38E Para satisfacer el criterio del párrafo 42(b) una entidad debe tener la intención de liquidar por el importe neto, o de realizar el activo y liquidar el pasivo simultáneamente. Aunque la entidad puede tener un derecho a liquidar por el neto, todavía puede realizar el activo y liquidar el pasivo por separado.

GA38F Si una entidad puede liquidar los importes de forma tal que el resultado es, de hecho, equivalente a la liquidación neta, la entidad cumplirá el criterio de la liquidación neta del párrafo 42(b). Esto tendrá lugar si, y solo si, el mecanismo de liquidación bruta tiene características que eliminan o dan lugar a un riesgo de crédito y de liquidez insignificante, y que tramitarán las cuentas por cobrar y cuentas por pagar en un único proceso o ciclo de liquidación. Por ejemplo, un sistema de liquidación bruta que tiene todas las características siguientes cumpliría el criterio de liquidación neta del párrafo 42(b):

- (a) se remiten para su tramitación en el mismo instante activos financieros y pasivos financieros que cumplen las condiciones de compensación;
- (b) una vez se han remitido para su tramitación los activos financieros y pasivos financieros, las partes se comprometen a satisfacer la obligación de liquidación;
- (c) no existe posibilidad de cambiar los flujos de efectivo que surgen de los activos y pasivos una vez se han remitido para su tramitación (a menos que fracase la tramitación, véase el apartado (d) siguiente);
- (d) los activos y pasivos que están asegurados colateralmente con títulos valores se liquidarán mediante una transferencia de títulos valores o un sistema similar (por ejemplo, entrega versus pago), de forma que si la transferencia de títulos valores no tiene lugar, la tramitación de las

NIC 32

cuentas por cobrar o cuentas por pagar, relacionadas sobre las que son garantía colateral los títulos valores tampoco se realizará (y viceversa);

- (e) cualesquiera transacciones que no se realicen, como se describe en el apartado (d), se tramitarán nuevamente hasta que se liquiden;
- (f) la liquidación se efectúa a través de la misma institución de liquidación (por ejemplo, un banco de liquidación, un banco central o un depositario central de títulos valores); y
- (g) está vigente una línea de crédito intradía que proporcionará importes de sobregiro suficientes para permitir la tramitación de los pagos en la fecha de la liquidación para cada una de las partes, y es prácticamente seguro que la línea de crédito intradía cumplirá si se recurre a ella.

GA39 En la Norma no se contempla un tratamiento especial para los llamados “instrumentos sintéticos”, que son grupos de instrumentos financieros separados adquiridos y mantenidos para emular las características de otro instrumento. Por ejemplo, una deuda a largo plazo con interés variable, combinada con una permuta de tasas de interés en la que se reciban pagos variables y se hagan pagos fijos, sintetiza una deuda a largo plazo con interés fijo. Cada uno de los instrumentos financieros individuales, que en conjunto constituyen el “instrumento sintético”, representa un derecho o una obligación contractual con sus propios plazos y condiciones, y cada uno puede ser cedido o liquidado por separado. Cada instrumento financiero está expuesto a sus propios riesgos, que pueden diferir de los riesgos que conciernen a los otros instrumentos financieros. De acuerdo con lo anterior, cuando un instrumento financiero de los que componen el “instrumento sintético” es un activo y otro es un pasivo, no serán compensados ni presentados en términos netos en el estado de situación financiera de la entidad, salvo que cumplan las condiciones establecidas para la compensación en el párrafo 42.

GA40 [Eliminado]

NIC 33

Ganancias por Acción

En abril de 2001, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (el Consejo) adoptó la NIC 33 *Ganancias por Acción*, que había sido originalmente emitida por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad en febrero de 1997.

En diciembre de 2003, el Consejo revisó la NC 33 y cambió el título a *Ganancias por Acción*. Esta NIC 33 también incorporó las guías contenidas en una Interpretación relacionada (SIC-24 *Ganancias por Acción—Instrumentos Financieros y Otros Contratos que Pueden Ser Liquidados en Acciones*).

Otras Normas han realizado modificaciones de menor importancia en la NIC 33. Estas incluyen la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados* (emitida en mayo de 2011), la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos* (emitida en mayo de 2011), la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable* (emitida en mayo de 2011), *Presentación de Partidas de Otro Resultado Integral* (Modificaciones a la NIC 1) (emitida en junio de 2011) y la NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (emitida en julio de 2014).

NIC 33

ÍNDICE

desde el párrafo

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 33
GANANCIAS POR ACCIÓN

OBJETIVO	1
ALCANCE	2
DEFINICIONES	5
MEDICIÓN	9
Ganancias por acción básicas	9
Ganancias por acción diluidas	30
AJUSTES RETROACTIVOS	64
PRESENTACIÓN	66
INFORMACIÓN A REVELAR	70
FECHA DE VIGENCIA	74
DEROGACIÓN DE OTROS PRONUNCIAMIENTOS	75
APÉNDICES	
A Guía de Aplicación	
B Modificaciones a otros pronunciamientos	

CON RESPECTO A LOS DOCUMENTOS COMPLEMENTARIOS ENUMERADOS A
CONTINUACIÓN, VÉASE LA PARTE B DE ESTA EDICIÓN

**APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE LA NIC 33 EMITIDA EN DICIEMBRE
DE 2003**

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES

EJEMPLOS ILUSTRATIVOS

NIC 33

La Norma Internacional de Contabilidad 33 *Ganancias por Acción* (NIC 33) está contenida en los párrafos 1 a 76 y en los Apéndices A y B. Todos los párrafos tienen igual valor normativo, si bien la Norma conserva el formato IASC que tenía cuando fue adoptada por el IASB. La NIC 33 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y de los Fundamentos de las Conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera*. La NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* proporciona una base para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías explícitas.

NIC 33

Norma Internacional de Contabilidad 33 ***Ganancias por Acción***

Objetivo

- 1 El objetivo de esta Norma es establecer los principios para la determinación y presentación de la cifra de ganancias por acción de las entidades, cuyo efecto será el de mejorar la comparación de los rendimientos entre diferentes entidades en el mismo periodo, así como entre diferentes periodos para la misma entidad. Aunque el indicador de las ganancias por acción tiene limitaciones a causa de las diferentes políticas contables que pueden utilizarse para determinar las “ganancias”, la utilización de un denominador calculado de forma uniforme mejora la información financiera ofrecida. El punto central de esta Norma es el establecimiento del denominador en el cálculo de las ganancias por acción.

Alcance

- 2 Esta Norma deberá aplicarse a
- (a) Los estados financieros separados o individuales de una entidad:
 - (i) cuyas acciones ordinarias o acciones ordinarias potenciales se negocien en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado no organizado, incluyendo los mercados locales y regionales), o
 - (ii) que registre, o esté en proceso de registrar, sus estados financieros en una comisión de valores u otra organización reguladora, con el fin de emitir acciones ordinarias en un mercado público; y
 - (b) los estados financieros consolidados de un grupo con una controladora:
 - (i) cuyas acciones ordinarias o acciones ordinarias potenciales se negocien en un mercado público (ya sea una bolsa de valores nacional o extranjera, o un mercado no organizado, incluyendo los mercados locales y regionales), o
 - (ii) que registre, o esté en proceso de registrar, sus estados financieros en una comisión de valores u otra organización reguladora, con el fin de emitir acciones ordinarias en un mercado público.
- 3 Cualquier entidad que presente la cifra de ganancias por acción la calculará y presentará de acuerdo con esta Norma.
- 4 En el caso de que una entidad presente estados financieros separados y estados financieros consolidados de acuerdo con la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados* y la NIC 27 *Estados Financieros Separados* respectivamente, la información a revelar requerida por esta Norma sólo

necesita presentarse con referencia a la información consolidada. Una entidad que elija revelar las ganancias por acción basadas en sus estados financieros separados sólo presentará dicha información de las ganancias por acción en su estado del resultado integral. Una entidad no presentará dicha información sobre ganancias por acción en los estados financieros consolidados.

- 4A Si una entidad presenta las partidas del resultado del periodo en un estado separado, según se describe en el párrafo 10A de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2011), presentará las ganancias por acción solo en ese estado separado.

Definiciones

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

Una *acción ordinaria* es un instrumento de patrimonio que está subordinado a todas las demás clases de instrumentos de patrimonio.

Una *acción ordinaria potencial* es un instrumento financiero u otro contrato que pueda dar derecho a su tenedor a recibir acciones ordinarias.

Acciones ordinarias de emisión condicionada son acciones ordinarias que se emiten a cambio de un desembolso en efectivo pequeño o nulo o de otra aportación, siempre y cuando se satisfagan las condiciones predeterminadas en un acuerdo condicionado de emisión de acciones.

Un *acuerdo condicionado de emisión de acciones* es un acuerdo para emitir acciones que depende del cumplimiento de ciertas condiciones predeterminadas.

Antidilución es el aumento en las ganancias por acción o la reducción en las pérdidas por acción al asumir que los instrumentos convertibles se van a convertir, que las opciones o certificados para compra de acciones (warrants) van a ser ejercitados, o que se emitirán acciones ordinarias, si se cumplen las condiciones previstas.

Dilución es la reducción en las ganancias por acción o el aumento en las pérdidas por acción que resulta de asumir que los instrumentos convertibles se van a convertir, que las opciones o certificados para compra de acciones (warrants) van a ser ejercitados, o que se emitirán acciones ordinarias, si se cumplen las condiciones previstas.

Opciones de venta sobre acciones ordinarias son contratos que otorgan a su poseedor el derecho a vender acciones ordinarias por un precio determinado durante un periodo fijado.

Opciones, certificados para compra de acciones (warrants) y sus equivalentes son instrumentos financieros que otorgan a su tenedor el derecho a adquirir acciones ordinarias.

- 6 Las acciones ordinarias participarán en la ganancia del periodo sólo después de que lo hayan hecho otros tipos de acciones, tales como las acciones preferentes.

NIC 33

Una entidad puede tener más de una clase de acciones ordinarias. Las acciones ordinarias de la misma clase tendrán el mismo derecho a recibir dividendos.

- 7 Son ejemplos de acciones ordinarias potenciales:
- (a) instrumentos de pasivo o instrumentos de patrimonio, incluyendo acciones preferentes, que sean convertibles en acciones ordinarias;
 - (b) opciones y certificados de opciones para compra de acciones (warrants);
 - (c) acciones a emitir en caso de que se cumplan las condiciones de los acuerdos contractuales, tales como la compra de un negocio o de otros activos.
- 8 Los términos definidos en la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación* se utilizan en esta Norma con el significado recogido en el párrafo 11 de la NIC 32, a menos que se indique otra cosa. La NIC 32 define instrumento financiero, activo financiero, pasivo financiero e instrumento de patrimonio, y proporciona guías para aplicar tales definiciones. La NIIF 13 *Medición del Valor Razonable* define el valor razonable y establece los requerimientos para aplicar esa definición.

Medición

Ganancias por acción básicas

- 9 Una entidad calculará el importe de las ganancias por acción básicas correspondientes al resultado del periodo atribuible a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio de la controladora y, si el importe se ha presentado en los estados financieros, al resultado del periodo de las operaciones continuadas atribuibles a dichos tenedores de instrumentos de patrimonio.
- 10 Las ganancias por acción básicas se calcularán dividiendo el resultado del periodo atribuible a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio de la controladora (el numerador) entre el promedio ponderado de acciones ordinarias en circulación (el denominador) durante el periodo.
- 11 Las ganancias por acción básicas tienen por objetivo proporcionar una medida de la participación de cada acción ordinaria de la controladora en el rendimiento que dicha entidad ha tenido en el periodo sobre el que se informa.

Ganancias

- 12 Para calcular las ganancias por acción básicas, los importes atribuibles a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio de la controladora con respecto a:
- (a) el resultado del periodo de las actividades continuadas atribuible a la controladora; y
 - (b) el resultado del periodo atribuible a la controladora
- serán los importes recogidos en (a) y (b) ajustados por los importes después de impuestos de los dividendos preferentes, las diferencias que

resulten de la cancelación de acciones preferentes, y otros efectos similares provocados por las acciones preferentes clasificadas como patrimonio.

- 13 Todas las partidas de ingresos y gastos atribuibles a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio de la controladora que se reconozcan en un periodo, incluyendo el gasto por impuestos y los dividendos sobre acciones preferentes clasificadas como pasivos, se incluirán en la determinación del resultado del periodo atribuible a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio de la controladora (véase la NIC 1).
- 14 El importe después de impuestos de los dividendos preferentes que se restan del resultado del periodo es:
- (a) el importe después de impuestos de cualquier dividendo preferente de acciones preferentes no acumulativas reconocido en el periodo; y
 - (b) el importe después de impuestos de los dividendos preferentes de acciones preferentes acumulativas correspondientes al periodo, tanto si los dividendos han sido acordados como si no lo han sido. El importe de los dividendos preferentes del periodo no incluirá el importe de cualquier dividendo preferido de acciones preferentes acumulativas pagado o acordado durante el periodo pero que corresponda a periodos anteriores.
- 15 Las acciones preferentes que proporcionan un dividendo inicial reducido para compensar a la entidad por la colocación de las acciones preferentes con un descuento, o un dividendo por encima del de mercado en periodos posteriores con el objetivo de compensar a los inversionistas por la compra de acciones preferentes con prima, se denominan habitualmente acciones preferentes de tipo creciente. Cualquier emisión original con descuento o prima sobre acciones preferentes de tipo creciente se amortizará contra las ganancias acumuladas utilizando el método del interés efectivo, y se tratará como un dividendo preferido a efectos del cálculo de las ganancias por acción.
- 16 Las acciones preferentes pueden ser recompradas a sus tenedores mediante una oferta pública de compra de acciones. El exceso del valor razonable de la cantidad pagada a los accionistas preferentes sobre el importe en libros de las acciones preferentes, representa un rendimiento para los tenedores de las acciones preferentes y un cargo a las ganancias acumuladas de la entidad. Esta cantidad se deduce al calcular el resultado del periodo atribuible a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio de la controladora.
- 17 La conversión anticipada de acciones preferentes convertibles podría ser inducida por la entidad a través de canjes más ventajosos que los términos de la conversión original, o mediante el pago de importes adicionales. El exceso del valor razonable de las acciones ordinarias u otro importe pagado sobre el valor razonable de las acciones ordinarias susceptibles de emisión de acuerdo con las condiciones iniciales de conversión, es un rendimiento obtenido por los accionistas preferentes, y se deduce para el cálculo del resultado del periodo atribuible a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio de la controladora.

NIC 33

- 18 Cualquier exceso del importe en libros de las acciones preferentes sobre el valor razonable del importe pagado para su cancelación, se añade para el cálculo del resultado del periodo atribuible a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio de la controladora.

Acciones

- 19 **Para calcular las ganancias por acción básicas, el número de acciones ordinarias será el promedio ponderado de las acciones ordinarias en circulación durante el periodo.**

- 20 A través de la aplicación del promedio ponderado de las acciones ordinarias en circulación durante el periodo, se reflejará la posibilidad de que la cifra de capital atribuida a los accionistas haya variado a lo largo del mismo, como consecuencia de que, en algún momento, el número de acciones en circulación haya sido superior o inferior. El promedio ponderado de las acciones ordinarias en circulación durante el periodo será el número de acciones ordinarias en circulación al principio del periodo, ajustado por el número de acciones ordinarias retiradas o emitidas en el transcurso del mismo, ponderado por un factor que tenga en cuenta el tiempo que las acciones hayan estado retiradas o emitidas. Este factor temporal será el número de días que las acciones hayan estado en circulación, calculado como proporción del número total de días del periodo; si bien en determinadas circunstancias puede resultar adecuado utilizar una aproximación razonable del promedio ponderado.

- 21 Las acciones, normalmente, se incluirán en el promedio ponderado desde el momento en que la aportación sea efectivamente exigible (que generalmente coincidirá con la fecha de su emisión), por ejemplo:

- (a) las acciones ordinarias con desembolso en efectivo se incluirán cuando el efectivo sea exigible;
- (b) las acciones ordinarias emitidas por la reinversión voluntaria de dividendos procedentes de acciones ordinarias o preferentes se incluirán en el momento del acuerdo de reinversión de dichos dividendos;
- (c) las acciones ordinarias emitidas como resultado de la conversión de un instrumento de pasivo en acciones ordinarias se incluirán desde el momento en que cese la acumulación (o el devengo) del interés asociado a la deuda;
- (d) las acciones ordinarias emitidas a cambio del interés o del principal de otros instrumentos financieros se incluirán desde el momento en que cese la acumulación (o el devengo) del interés correspondiente;
- (e) las acciones ordinarias emitidas para la cancelación de una deuda de la entidad se incluirán desde la fecha de cancelación de la misma;
- (f) las acciones ordinarias emitidas como contrapartida en la adquisición de un activo distinto del efectivo, se incluirán desde el momento en que se contabilice la adquisición; y
- (g) las acciones ordinarias emitidas a cambio de la prestación de servicios a la entidad se incluirán a medida que dichos servicios sean prestados.

NIC 33

- La fecha de la inclusión de las acciones ordinarias se determinará en función de los plazos y condiciones específicas de su emisión. Además, se tendrán en cuenta las condiciones sustanciales de cualquier contrato asociado a la emisión.
- 22 Las acciones ordinarias emitidas como parte de la contraprestación transferida en una combinación de negocios se incluirán en el número promedio ponderado de acciones desde la fecha de la adquisición. Esto se debe a que la adquirente incorpora en su estado del resultado integral los resultados de la adquirida desde esa fecha.
- 23 Se incluirán en el cálculo de las ganancias por acción básicas las acciones ordinarias que vayan a ser emitidas para la conversión de un instrumento obligatoriamente convertible, desde la fecha en la que el contrato sea suscrito.
- 24 Las acciones de emisión condicionada se tratarán como acciones en circulación y se incluirán en el cálculo de las ganancias por acción básicas sólo desde la fecha en la que se cumplan todas las condiciones necesarias (es decir, que los eventos hayan tenido lugar). Las acciones cuya emisión dependa sólo del paso del tiempo no serán acciones de emisión condicionada, porque el transcurso del tiempo constituye una certeza. Las acciones ordinarias en circulación que tienen reembolso condicionado (es decir, sujetas a rescate) no se tratarán como en circulación, y se excluirán del cálculo de las ganancias por acción básicas hasta la fecha en que las acciones dejen de estar sujetas a rescate.
- 25 [Eliminado]
- 26 **El promedio ponderado de acciones ordinarias en circulación durante el periodo y durante todos los periodos para los que se informa, se ajustará por los hechos, distintos de la conversión de acciones ordinarias potenciales, que hayan modificado el número de acciones ordinarias en circulación sin llevar aparejado un cambio en los recursos.**
- 27 Las acciones ordinarias podrán ser emitidas, o el número de acciones ordinarias en circulación podrá reducirse, sin que simultáneamente tenga lugar un cambio en los recursos. Algunos ejemplos son:
- (a) una capitalización de ganancias o una emisión gratuita (conocida en algunos países como dividendo en forma de acciones);
 - (b) una bonificación en cualquier otra emisión, como por ejemplo una rebaja en el precio de emisión de derechos de suscripción para los accionistas actuales;
 - (c) un desdoblamiento de acciones; y
 - (d) un desdoblamiento inverso de acciones (agrupación de acciones).
- 28 En una capitalización de beneficios o una emisión gratuita, así como en un desdoblamiento de acciones, se ofrecen acciones ordinarias a los accionistas actuales sin exigir contraprestación alguna. Por tanto, el número de acciones ordinarias en circulación aumentará sin que haya un incremento en los recursos. El número de acciones ordinarias en circulación, antes de la operación en cuestión, se ajustará por el cambio proporcional en el número de acciones ordinarias en circulación, como si la citada operación hubiera ocurrido al principio del primer periodo sobre el que se presente información financiera.

NIC 33

Por ejemplo, en una emisión gratuita en la proporción de dos nuevas por cada acción antigua, el número de acciones ordinarias en circulación antes de la emisión se multiplicará por tres para obtener el nuevo número total de acciones ordinarias, o por dos para obtener el número adicional de acciones ordinarias.

- 29 Una agrupación de acciones ordinarias generalmente disminuirá el número de acciones ordinarias en circulación, sin que lleve aparejada una reducción de los recursos. Sin embargo, cuando el efecto global sea una recompra de acciones a su valor razonable, la reducción en el número de acciones ordinarias en circulación será el resultado de la correspondiente reducción de recursos. Un ejemplo es una agrupación de acciones asociada con un dividendo especial. El promedio ponderado de acciones ordinarias en circulación, en el periodo en el que la transacción conjunta tenga lugar, se ajustará por la reducción en el número de acciones ordinarias desde la fecha en la que el dividendo especial sea reconocido.

Ganancias por acción diluidas

- 30 **La entidad calculará los importes de las ganancias por acción diluidas para el resultado del periodo atribuible a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio de la controladora y, en su caso, el resultado del periodo de las actividades continuadas atribuible a dichos tenedores de instrumentos de patrimonio.**
- 31 **Para calcular las ganancias por acción diluidas, la entidad ajustará el resultado del periodo atribuible a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio de la controladora, y el promedio ponderado del número de acciones en circulación por todos los efectos dilusivos inherentes a las acciones ordinarias potenciales.**
- 32 El objetivo de las ganancias por acción diluidas es el mismo que el de las ganancias por acción básicas —dar una medida de la participación de cada acción ordinaria en el desempeño de la entidad—, pero teniendo en cuenta los efectos dilusivos inherentes a las acciones ordinarias potenciales en circulación durante el periodo. Como resultado:
- (a) el resultado del periodo atribuible a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio se incrementará por el importe de los dividendos e intereses, después de impuestos, reconocidos en el periodo respecto a las acciones ordinarias potenciales con efectos dilusivos, y se ajustará por cualquier otro cambio en los ingresos y gastos que pudiera resultar de la conversión de las acciones ordinarias potenciales con efectos dilusivos; y
 - (b) el promedio ponderado del número de acciones ordinarias en circulación se incrementará con el promedio ponderado del número de acciones ordinarias adicionales que habrían estado en circulación si se hubieran convertido todas las acciones ordinarias potenciales con efectos dilusivos.

Ganancias

- 33 **Para calcular las ganancias por acción diluidas, la entidad ajustará el resultado del periodo atribuible a los tenedores de instrumentos**

ordinarios de patrimonio de la controladora, calculado de acuerdo con el párrafo 12, por el efecto neto de impuestos, de:

- (a) el importe de los dividendos, u otras partidas asociadas a las acciones ordinarias potenciales con efectos dilusivos, que se haya deducido para obtener el resultado del periodo atribuible a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio de la controladora, calculado de acuerdo con el párrafo 12;**
- (b) cualquier derecho reconocido en el periodo asociado con las acciones ordinarias potenciales con efectos dilusivos; y**
- (c) cualquier otro cambio en los ingresos o gastos del periodo que pudieran resultar de la conversión de las acciones ordinarias potenciales con efectos dilusivos.**

34 Después de que las acciones ordinarias potenciales se conviertan en acciones ordinarias, las partidas identificadas en el párrafo 33(a) a (c) no volverán a aparecer. En cambio, las nuevas acciones ordinarias tendrán el derecho a participar en el resultado del periodo atribuible a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio de la controladora. Por tanto, el resultado del periodo atribuible a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio de la controladora, calculado de acuerdo con el párrafo 12, se ajustará por las partidas identificadas en el párrafo 33(a) a (c) y por el efecto impositivo asociado. Los gastos asociados con las acciones ordinarias potenciales incluyen los costos de transacción y descuentos contabilizados de acuerdo con el método del interés efectivo (véase la NIIF 9).

35 La conversión de acciones ordinarias potenciales puede inducir cambios en los ingresos o en los gastos. Por ejemplo, la reducción del gasto por intereses asociados con acciones ordinarias potenciales, y el consiguiente aumento en la ganancia o disminución en la pérdida, podría dar lugar a un incremento en los gastos asociados al plan de participación no discrecional de los empleados en las ganancias. Para calcular las ganancias por acción diluidas, el resultado del periodo atribuible a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio de la controladora, se ajustará por cualquiera de estos cambios en los ingresos o gastos.

Acciones

36 **Para calcular las ganancias por acción diluidas, el número de acciones ordinarias será el promedio ponderado de acciones ordinarias calculado según los párrafos 19 y 26, más el promedio ponderado de acciones ordinarias que resultarían emitidas en caso de convertir todas las acciones ordinarias potenciales con efectos dilusivos en acciones ordinarias. Las acciones ordinarias potenciales con efectos dilusivos se entenderá que han sido convertidas en acciones ordinarias al comienzo del periodo o, si fuera posterior, en la fecha de emisión de las acciones ordinarias potenciales.**

37 Las acciones ordinarias potenciales con efectos dilusivos se determinarán de forma independiente para cada periodo sobre el que se informe. El número de acciones ordinarias potenciales con efectos dilusivos incluidas en el intervalo del

NIC 33

periodo transcurrido hasta la fecha no es igual al promedio ponderado de las acciones ordinarias potenciales con efectos dilusivos incluidas en el cómputo de cada periodo intermedio.

- 38 Las acciones ordinarias potenciales se ponderarán por el tiempo que estén en circulación. Las acciones ordinarias potenciales que sean canceladas o cuyo periodo se haya dejado prescribir durante el periodo, se incluirán en el cálculo de las ganancias por acción diluidas sólo por la parte del periodo en el que estuvieron en circulación. Las acciones ordinarias potenciales que se conviertan en acciones ordinarias durante el periodo, se incluirán en el cálculo de las ganancias por acción diluidas desde el comienzo del periodo hasta la fecha de conversión; desde la fecha de conversión, las acciones ordinarias resultantes se incluirán en el cálculo de las ganancias por acción tanto básicas como diluidas.
- 39 El número de acciones ordinarias que se emitirían por la conversión de acciones ordinarias potenciales con efectos dilusivos se determinará en función de las condiciones de las acciones ordinarias potenciales. Cuando exista más de una base de conversión, en el cálculo se utilizará la relación de canje o precio de ejercicio más ventajoso para el poseedor de las acciones ordinarias potenciales.
- 40 Una subsidiaria, negocio conjunto o asociada podría emitir para terceros distintos de la controladora o inversores con control conjunto de la participada o influencia significativa sobre ésta acciones ordinarias potenciales que sean convertibles en acciones ordinarias de la subsidiaria, del negocio conjunto o de la asociada, o en acciones ordinarias de la controladora o inversores con control conjunto de la participada o influencia significativa sobre ésta (la entidad que informa). Si estas acciones ordinarias potenciales de la subsidiaria, del negocio conjunto o de la asociada tuvieran un efecto dilusivo sobre las ganancias por acción básicas de la entidad que presenta los estados financieros, se incluirán en el cálculo de las ganancias por acción diluidas.

Acciones ordinarias potenciales con efectos dilusivos

- 41 **Las acciones ordinarias potenciales se tratarán como dilusivas cuando, y sólo cuando, su conversión en acciones ordinarias podría reducir las ganancias por acción o incrementar las pérdidas por acción de las actividades que continúan.**
- 42 La entidad utilizará el resultado del periodo por actividades que continúan atribuibles a la controladora como la cifra de control para determinar si las acciones ordinarias potenciales son dilusivas o antidilusivas. El resultado del periodo de las actividades que continúan atribuibles a la controladora se ajustará de acuerdo con el párrafo 12, y excluirá las partidas asociadas a las operaciones discontinuadas.
- 43 Las acciones ordinarias potenciales serán antidilusivas cuando su conversión en acciones ordinarias podría dar lugar a un incremento en las ganancias por acción o una disminución de las pérdidas por acción de las actividades que continúan. El cálculo de las ganancias por acción diluidas no supone la conversión, el ejercicio, u otra emisión de acciones ordinarias potenciales que pudieran tener un efecto antidilusivo en las ganancias por acción.

- 44 Para determinar si las acciones ordinarias potenciales son dilusivas o antidilusivas, cada emisión o cada serie de acciones ordinarias potenciales se considerará independiente del resto. El orden en el que se consideren las acciones ordinarias potenciales puede afectar a su calificación como dilusivas o no. Por ello, para maximizar la dilución de las ganancias por acción básicas, cada emisión o serie de acciones ordinarias potenciales se considerará por orden, desde la más dilusiva a la menos dilusiva, esto es, las acciones ordinarias potenciales con efectos dilusivos con la menor “ganancia por acción adicional” se incluirán en el cálculo de las ganancias por acción con efectos dilusivos antes que las que tengan una mayor ganancia por acción adicional. Las opciones y certificados para compra de acciones (warrants) generalmente se incluirán primero, puesto que no afectan al numerador en el cálculo.

Opciones, certificados de opciones para compra de acciones (warrants) y sus equivalentes

- 45 **Para calcular las ganancias por acción diluidas, la entidad supondrá que se ejercitan las opciones y certificados para compra de acciones (warrants) con efectos dilusivos de la entidad. Se considerará que los supuestos importes recibidos de estos instrumentos, al proceder a la emisión de acciones ordinarias, son iguales al precio promedio de mercado de las mismas durante el periodo. La diferencia entre el número de acciones ordinarias emitidas y el número de acciones ordinarias que habrían sido emitidas al precio promedio de mercado de las acciones ordinarias durante el periodo se tratará como una emisión de acciones ordinarias a título gratuito.**
- 46 Las opciones y los certificados para compra de acciones (warrants) tienen efectos dilusivos cuando de ellos se deriva la emisión de acciones ordinarias por un importe menor que el precio promedio de mercado de las acciones ordinarias durante el periodo. El importe de la dilución es el precio promedio de mercado de las acciones ordinarias durante el periodo menos el precio de emisión. Por ello, para calcular las ganancias por acción diluidas, las acciones ordinarias potenciales se tratarán como si estuvieran integradas por los dos elementos siguientes:
- (a) Un contrato para emitir un determinado número de acciones ordinarias a su precio promedio de mercado durante el periodo. Dichas acciones ordinarias se presume que están valoradas razonablemente y no tienen efectos dilusivos ni antidilusivos. Se ignorarán en el cálculo de las ganancias por acción diluidas.
 - (b) Un contrato para emitir las restantes acciones ordinarias a título gratuito. Dichas acciones ordinarias no generan ningún ingreso y no tienen efecto alguno en el resultado del periodo atribuible a las acciones ordinarias en circulación. Por tanto, dichas acciones tienen efectos dilusivos y se añadirán al número de acciones ordinarias en circulación para calcular las ganancias por acción diluidas.
- 47 Las opciones y los certificados para compra de acciones (warrants) tendrán efectos dilusivos sólo cuando el precio promedio de mercado de las acciones ordinarias durante el periodo exceda del precio de ejercicio de las opciones o de

NIC 33

los certificados para compra de acciones (es decir, tienen precio de ejercicio favorable o valor intrínseco positivo). Las ganancias por acción presentadas en periodos previos no se ajustarán retroactivamente para reflejar los cambios en el precio de las acciones ordinarias.

47A Para las opciones sobre acciones y otros acuerdos de pagos basados en acciones a los que se aplica la NIIF 2 *Pagos Basados en Acciones*, el precio de emisión al que se refiere el párrafo 46, así como el precio de ejercicio al que se refiere el párrafo 47, incluirán el valor razonable (medidos de acuerdo con la NIIF 2) de los bienes o servicios que serán suministrados a la entidad en el futuro, en virtud del acuerdo de opciones sobre acciones u otro acuerdo de pagos basados en acciones.

48 Para calcular las ganancias por acción diluidas, se tratarán como opciones las concedidas a los empleados para compra de acciones, con plazos fijos o determinables, y también las acciones ordinarias que son revocables por estar sujetas a condiciones aún no cumplidas. Se las tratará como si estuviesen en circulación a la fecha en que se conceden. Las opciones concedidas a los empleados para compra de acciones que se basan en ciertos requisitos de desempeño se tratarán como acciones de emisión condicionada, porque su emisión está condicionada al transcurso del tiempo y a que se cumplan las condiciones especificadas.

Instrumentos convertibles

49 El efecto dilusivo de los instrumentos convertibles se reflejará en las ganancias por acción diluidas de acuerdo con los párrafos 33 y 36.

50 Las acciones preferentes convertibles tendrán efectos antidilusivos cuando el importe de los dividendos sobre dichas acciones, declarados en el periodo en curso o acumulados para el mismo, por acción ordinaria que se obtendría de la conversión, sobrepase las ganancias por acción básicas. De la misma forma, la deuda convertible tendrá efectos antidilusivos cuando el interés (neto de impuestos y otros cambios en los ingresos o los gastos) por acción ordinaria que se obtendría en la conversión sea superior a las ganancias por acción básicas.

51 El rescate o conversión inducida de acciones preferentes convertibles podría afectar sólo a una parte de las acciones preferentes convertibles previamente en circulación. En estos casos, cualquier desembolso adicional al que se refiere el párrafo 17 se atribuirá a aquellas acciones que sean amortizadas o convertidas para determinar si las restantes acciones preferentes en circulación tienen efectos dilusivos. Las acciones amortizadas o convertidas se consideran independientemente de aquellas otras que no sean amortizadas o convertidas.

Acciones de emisión condicionada

52 Para calcular las ganancias por acción básicas, las acciones ordinarias de emisión condicionada se tratarán como si estuviesen en circulación, y se incluirán en el cálculo de las ganancias por acción diluidas si se cumplen las condiciones (es decir, si los hechos han tenido lugar). Las acciones de emisión condicionada se incluirán desde el comienzo del periodo (o desde la fecha del acuerdo de emisión condicionada, si fuera posterior). Si las condiciones no se cumplieran, el número de acciones de emisión condicionada incluidas en el cálculo de las ganancias por acción diluidas se basará en el número de acciones que se

NIC 33

emitirían si el final del periodo coincidiera con el final del periodo para el cumplimiento de las condiciones. No está permitida la reexpresión en el caso de que no se hayan cumplido las condiciones, una vez que haya transcurrido el periodo establecido para la emisión condicionada.

- 53 Si la condición para la emisión de acciones condicionada es alcanzar o mantener un determinado importe de ganancias en el periodo, y dicho importe se ha alcanzado al cierre del periodo sobre el que se informa, pero debe mantenerse durante algún periodo de tiempo adicional, las acciones ordinarias adicionales se tratarán como si estuviesen en circulación para calcular las ganancias por acción diluidas, siempre que el efecto sea dilusivo. En ese caso, el cálculo de las ganancias por acción diluidas se basará en el número de acciones ordinarias que habrían sido emitidas si el importe de las ganancias, al cierre del periodo sobre el que se informa, fuera el importe de las ganancias al final del periodo establecido para el cumplimiento de la condición. Como las ganancias pueden cambiar en un periodo futuro, el cálculo de las ganancias por acción básicas no incluirá dichas acciones ordinarias de emisión condicionada hasta el final del periodo establecido para el cumplimiento de la condición, puesto que hasta entonces no se habrán cumplido todas las condiciones necesarias.
- 54 El número de acciones ordinarias de emisión condicionada puede depender del precio futuro de mercado de las acciones ordinarias. En ese caso, si el efecto es dilusivo, el cálculo de las ganancias por acción diluidas se basará en el número de acciones ordinarias que serían emitidas si el precio de mercado, al cierre del periodo sobre el que se informa, fuese el precio de mercado al final del plazo previsto para el cumplimiento de la condición. Si la condición se basase en un promedio de precios de mercado a lo largo de un periodo de tiempo que se extiende más allá del final del periodo sobre el que se informa, se utilizará el promedio del plazo ya transcurrido. Como el precio de mercado puede cambiar en periodos futuros, el cálculo de las ganancias por acción básicas no incluirá esas acciones ordinarias de emisión condicionada hasta el final del periodo previsto para el cumplimiento de la condición, puesto que hasta entonces no se habrán cumplido todas las condiciones necesarias.
- 55 El número de acciones ordinarias de emisión condicionada podría depender de las ganancias futuras y de los precios futuros de las acciones ordinarias. En ese caso, el número de acciones ordinarias incluido en el cálculo de las ganancias por acción diluidas se basará en ambas condiciones (es decir, las ganancias hasta la fecha y el precio de mercado actual al cierre del periodo sobre el que se informa). Las acciones ordinarias de emisión condicionada no se incluirán en el cálculo de las ganancias por acción diluidas, a menos que se cumplan ambas condiciones.
- 56 En otros casos, el número de acciones ordinarias de emisión condicionada dependerá de una condición distinta de las ganancias o del precio de mercado (por ejemplo, la apertura de un determinado número de comercios al por menor). En esos casos, suponiendo que la situación actual de la condición se mantendrá hasta el final del plazo previsto para el cumplimiento de la condición, las acciones ordinarias de emisión condicionada se incluirán en el cálculo de las ganancias por acción diluidas, de acuerdo con la situación existente al cierre del periodo sobre el que se informa.

NIC 33

57 Las acciones ordinarias potenciales de emisión condicionada (distintas de las cubiertas por los acuerdos condicionados de emisión de acciones, tales como instrumentos convertibles de emisión condicionada) se incluirán en el cálculo de las ganancias por acción diluidas del siguiente modo:

- (a) la entidad determinará si puede suponer que las acciones ordinarias potenciales serán emitidas, de acuerdo con las condiciones previstas para su emisión, con arreglo a lo previsto en los párrafos 52 a 56 para las acciones ordinarias condicionadas; y
- (b) si esas acciones ordinarias potenciales deben reflejarse en las ganancias por acción diluidas, la entidad determinará su repercusión en el cálculo de las ganancias por acción diluidas siguiendo lo previsto en los párrafos 45 a 48 para las opciones y los certificados para compra de acciones (warrants), lo previsto para los instrumentos convertibles en los párrafos 49 a 51, lo previsto en los párrafos 58 a 61 para contratos que puedan ser cancelados en acciones ordinarias o mediante efectivo, u otros tratamientos previstos que sean apropiados para cada caso en particular.

Sin embargo, no se presumirá el ejercicio o la conversión, para el cálculo de las ganancias por acción diluidas, a menos que también se asuma el ejercicio o la conversión de acciones ordinarias potenciales en circulación similares que no sean de emisión condicionada.

Contratos que pueden ser liquidados en acciones ordinarias o en efectivo

58 **Cuando una entidad haya suscrito un contrato que pueda ser liquidado en acciones ordinarias o en efectivo, a elección de la entidad, ésta presumirá que el contrato será liquidado en acciones ordinarias, y las acciones ordinarias potenciales resultantes se incluirán en las ganancias por acción diluidas siempre que tengan efecto dilusivo.**

59 Cuando dicho contrato se presente para su contabilización como un activo o un pasivo, o tenga un componente de patrimonio y un componente de pasivo, la entidad ajustará el numerador por los cambios en el resultado del periodo que se habrían generado durante el periodo si el contrato se hubiera clasificado íntegramente como un instrumento de patrimonio. Este ajuste es similar a los ajustes exigidos en el párrafo 33.

60 **A efectos del cálculo de las ganancias por acción diluidas, para los contratos que puedan liquidarse, a elección del tenedor, en acciones ordinarias o en efectivo, se empleará la forma de liquidación que tenga un mayor efecto dilusivo de las dos.**

61 Un ejemplo de un contrato que puede ser liquidado en acciones ordinarias o en efectivo es un instrumento de pasivo que, al vencimiento, otorgue a la entidad un derecho irrevocable a liquidar el importe principal en efectivo o con sus propias acciones ordinarias. Otro ejemplo es una opción de venta emitida que da al poseedor la opción de liquidarla en acciones ordinarias o en efectivo.

Opciones compradas

- 62 Los contratos, como las opciones adquiridas de compra y las opciones adquiridas de venta (es decir, opciones mantenidas por la entidad sobre sus propias acciones ordinarias) no se incluirán en el cálculo de las ganancias por acción diluidas, porque su inclusión tendría efectos antidilusivos. La opción de venta sólo sería ejercitada si el precio de ejercicio fuera mayor que el precio de mercado y, de la misma forma, la opción de compra sólo sería ejercitada si el precio de ejercicio fuera menor que el precio de mercado.

Opciones de venta emitidas

- 63 Los contratos que exigen que la entidad recompre sus propias acciones, tales como opciones de venta emitidas y contratos de compra a término, se reflejarán en el cálculo de las ganancias por acción diluidas siempre que tengan efectos dilusivos. Si estos contratos tienen un valor intrínseco positivo a lo largo del periodo (es decir, el precio de ejercicio o de liquidación ha sido superior al precio promedio de mercado para ese periodo), el potencial efecto dilusivo sobre las ganancias por acción se calculará del siguiente modo:

- (a) se supondrá que al comienzo del periodo se emitirán suficientes acciones ordinarias (al precio promedio de mercado durante el periodo) para alcanzar los importes necesarios para satisfacer el contrato;
- (b) se supondrá que los importes obtenidos de la emisión se emplearán para satisfacer el contrato (es decir, para recomprar acciones ordinarias); y
- (c) las acciones ordinarias adicionales (la diferencia entre el número de acciones ordinarias supuestamente emitidas y el número de acciones ordinarias recibidas del cumplimiento del contrato) se incluirán en el cálculo de las ganancias por acción diluidas.

Ajustes retroactivos

- 64 Si el número de acciones ordinarias o de acciones potenciales ordinarias en circulación se incrementase como consecuencia de una capitalización de ganancias, una emisión gratuita o un desdoblamiento de acciones, o disminuyese como consecuencia de una agrupación de acciones, el cálculo de las ganancias por acción básicas y diluidas para todos los periodos presentados deberá ajustarse retroactivamente. Si estos cambios se produjeran después de la fecha del periodo sobre el que se informa pero antes de la formulación de los estados financieros, los cálculos por acción correspondientes a todos los periodos para los que se presente información deberán basarse en el nuevo número de acciones. Deberá revelarse el hecho de que los cálculos por acción reflejan tales cambios en el número de acciones. Además, las ganancias por acción básicas y diluidas de todos los periodos sobre los que se presente

NIC 33

información, deberán ajustarse por los efectos de errores y ajustes derivados de cambios en las políticas contables, contabilizadas retroactivamente.

- 65 La entidad no reexpresará las ganancias por acción diluidas de los periodos anteriores a aquellos de los que se informa como consecuencia de cambios en las estimaciones empleadas en el cálculo de las ganancias por acción, ni como consecuencia de la conversión de acciones ordinarias potenciales en acciones ordinarias.

Presentación

- 66 **La entidad presentará, en el estado del resultado integral, las ganancias por acción, básicas y diluidas, para el resultado del periodo proveniente de las actividades que continúan atribuible a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio de la controladora, así como para el resultado del periodo atribuible a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio de la controladora durante el periodo, para cada clase de acciones ordinarias que tenga diferentes derechos sobre el reparto de las ganancias del periodo. La entidad presentará las cifras de ganancias por acción, básicas o diluidas, con el mismo detalle para todos los periodos sobre los que presente información financiera.**
- 67 Las ganancias por acción se presentarán para cada periodo para el que se presente un estado del resultado integral. Si las ganancias por acción diluidas se presentan al menos para un periodo, se presentarán para todos los periodos sobre los que se informe, incluso si coinciden con el importe de las ganancias por acción básicas. Si las ganancias por acción básica y diluida son iguales, la doble presentación puede llevarse a cabo en una sola línea del estado del resultado integral.
- 67A Si una entidad presenta las partidas del resultado del periodo en un estado separado, según se describe en el párrafo 10A de la NIC 1 (revisada en 2011), presentará las ganancias por acción básicas y diluidas, tal como se requiere en los párrafos 66 y 67, en ese estado separado.
- 68 **La entidad que presente información acerca de una operación discontinuada revelará los importes por acción básicos y diluidos correspondientes a dicha actividad, ya sea en el estado del resultado integral o en las notas.**
- 68A Si una entidad presenta las partidas del resultado en un estado separado, según se describe en el párrafo 10A de la NIC 1 (revisada en 2011), presentará las ganancias por acción básicas y diluidas por la operación discontinuada, tal como se requiere en el párrafo 68, en ese estado separado o en las notas.
- 69 **La entidad presentará las ganancias por acción básicas y diluidas, aún en el caso de que los importes fueran negativos (es decir, que se trate de pérdidas por acción).**

Información a revelar

- 70 Una entidad revelará la siguiente información:
- (a) Los importes empleados como numeradores en el cálculo de las ganancias por acción básicas y diluidas, y una conciliación de dichos importes con el resultado del periodo atribuible a la controladora durante el periodo. La conciliación incluirá el efecto individual de cada clase de instrumentos que afecte a las ganancias por acción.
 - (b) El promedio ponderado del número de acciones ordinarias utilizadas en el denominador para el cálculo de las ganancias por acción básicas y diluidas, y una conciliación de los denominadores entre sí. La conciliación incluirá el efecto individual de cada clase de instrumentos que afecte a las ganancias por acción.
 - (c) Los instrumentos (incluyendo las acciones de emisión condicionada) que podrían potencialmente diluir las ganancias por acción básicas en el futuro, pero que no han sido incluidos en el cálculo de las ganancias por acción diluidas porque tienen efectos antidilutivos en el periodo o periodos sobre los que se informa.
 - (d) Una descripción de las transacciones con acciones ordinarias o con acciones ordinarias potenciales, distintas de las registradas de acuerdo con el párrafo 64, que tienen lugar después del periodo sobre el que se informa y que habrían modificado significativamente el número de acciones ordinarias o acciones ordinarias potenciales en circulación al final del periodo si esas transacciones hubieran tenido lugar antes del cierre del periodo sobre el que se presenta información.
- 71 Entre los ejemplos de las transacciones referidas en el apartado (d) del párrafo 70 se incluyen:
- (a) la emisión de acciones con desembolso en efectivo;
 - (b) la emisión de acciones cuando las aportaciones sirven para amortizar deuda o acciones preferentes en circulación al final del periodo sobre el que se informa;
 - (c) el rescate de acciones ordinarias en circulación;
 - (d) la conversión o el ejercicio de acciones ordinarias potenciales que se encuentren en circulación al final del periodo sobre el que se informa en acciones ordinarias;
 - (e) la emisión de opciones, certificados para compra de acciones (warrants), o instrumentos convertibles; y
 - (f) el cumplimiento de condiciones que resultaría en la emisión de acciones de emisión condicionada.

NIC 33

Los importes de las ganancias por acción no se ajustarán por dichas transacciones ocurridas después del periodo sobre el que se informa, puesto que éstas no afectan al importe del capital utilizado para obtener el resultado del periodo.

72 Los instrumentos financieros y otros contratos que dan lugar a acciones ordinarias potenciales pueden incluir plazos y condiciones que afectan a la medición de las ganancias por acción básica y diluida. Estos plazos y condiciones pueden determinar si las acciones ordinarias potenciales tienen efectos dilusivos y, en ese caso, el efecto inducido sobre el promedio ponderado de acciones en circulación, así como en los ajustes consiguientes en el resultado del periodo atribuible a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio. Si no se exige otra información adicional (véase la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*), es aconsejable que se indiquen los plazos y condiciones de dichos instrumentos financieros y otros contratos.

73 **Si la entidad revelase, además de las ganancias por acción básicas y diluidas, importes por acción utilizando algún componente del estado del resultado integral distinto del requerido por esta Norma, dichos importes se calcularán utilizando el promedio ponderado de acciones ordinarias determinado de acuerdo con esta Norma. Los importes básico y diluido por acción asociados a dicho componente se revelarán con los mismos detalles, y se presentarán en las notas. La entidad indicará las bases utilizadas para el cálculo del numerador o numeradores, indicando si los importes por acción son antes o después de impuestos. Si se utilizara un componente del estado del resultado integral que no se corresponda con una partida concreta de este estado del resultado integral, se facilitará una conciliación entre el componente utilizado y la partida concreta del estado del resultado integral.**

73A **El párrafo 73 se aplicará también a una entidad que revele, además de las ganancias por acción básicas y diluidas, los importes por acción utilizando una partida presentada en el resultado del periodo distinta de la requerida por esta Norma.**

Fecha de vigencia

74 Una entidad aplicará esta Norma para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Se aconseja su aplicación anticipada. Si alguna entidad aplicase esta Norma para un periodo que comenzase antes del 1 de enero de 2005, indicará este hecho.

74A La NIC 1 (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además añadió los párrafos 4A, 67A, 68A y 73A. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad utiliza la NIC 1 (revisada en 2007) en un periodo anterior, aplicará las modificaciones a dicho periodo.

74B Las NIIF 10 y NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*, emitidas en mayo de 2011, modificaron los párrafos 4, 40 y A11. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique las NIIF 10 y NIIF 11.

NIC 33

- 74C La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, modificó los párrafos 8, 47A y A2. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 13.
- 74D El documento *Presentación de Partidas de Otro Resultado Integral* (Modificaciones a la NIC 1), emitido en junio de 2011, modificó los párrafos 4A, 67A, 68A y 73A. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIC 1 (modificada en junio de 2011).
- 74E La NIIF 9 *Instrumentos Financieros*, emitida en julio de 2014, modificó el párrafo 34. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 9.

Derogación de otros pronunciamientos

- 75 Esta Norma deroga la NIC 33 *Ganancias por Acción* (emitida en 1997).
- 76 Esta Norma también reemplaza la SIC-24 *Ganancias por Acción—Instrumentos Financieros y Otros Contratos que pueden ser Cancelados en Acciones*.

NIC 33

Apéndice A Guía de Aplicación

Este apéndice es parte integrante de la Norma.

Resultado del periodo atribuible a la controladora

- A1 Para calcular las ganancias por acción basadas en los estados financieros consolidados, el resultado del periodo atribuible a la controladora se referirá al resultado del periodo de la entidad consolidada después de ser ajustado por las participaciones no controladoras.

Emisión de derechos

- A2 La emisión de acciones ordinarias en la fecha del ejercicio o de la conversión de acciones ordinarias potenciales no da lugar, habitualmente, a ninguna bonificación. Ello es debido a que las acciones ordinarias potenciales habitualmente se emiten por su valor razonable, dando lugar a un cambio proporcional en los recursos disponibles para la entidad. En la emisión de derechos, en cambio, el precio de ejercicio es a menudo menor que el valor razonable de las acciones. Por tanto, como se estableció en el apartado (b) del párrafo 27, esos derechos de emisión incluyen una bonificación. Si se ofrece una emisión de derechos a todos los accionistas actuales, el número de acciones ordinarias que deberá emplearse en el cálculo de las ganancias por acción básica y diluida, para todos los periodos previos a la emisión de derechos, será el número de acciones ordinarias en circulación antes de la emisión, multiplicadas por el siguiente factor:

$$\frac{\text{Valor razonable por acción inmediatamente antes del ejercicio de los derechos}}{\text{Valor razonable teórico ex-derechos por acción}}$$

El valor razonable teórico ex-derechos por acción se calcula sumando el valor razonable de las acciones inmediatamente antes del ejercicio de los derechos, al importe del ejercicio de los derechos, y dividiéndolo entre el número de acciones en circulación después del ejercicio de los derechos. Cuando los derechos se negocian públicamente de forma separada de las acciones antes de la fecha de ejercicio, el valor razonable se medirá al cierre del último día en el que las acciones cotizan conjuntamente con los derechos.

Número de control

- A3 Para ilustrar la aplicación del concepto de “cifra de control” descrito en los párrafos 42 y 43, supongamos que la entidad tiene una ganancia de las actividades que continúan atribuible a la controladora de 4.800 u.m.,¹ una pérdida de actividades en interrupción definitiva o discontinuadas, atribuible a la controladora de (7.200 u.m.), una pérdida atribuible a la controladora de (2.400 u.m.), así como 2.000 acciones ordinarias y 400 acciones ordinarias potenciales en circulación. Las ganancias por acción básicas de la entidad serán de 2,40 u.m. por las actividades que continúan, (3,60 u.m.) por las operaciones

¹ En esta guía, los importes monetarios se denominan en “unidades monetarias (u.m.)”.

discontinuas y (1,20 u.m.) por la pérdida del periodo. Las 400 acciones ordinarias potenciales se incluirán en el cálculo de las ganancias por acción diluidas, en tanto que las ganancias por acción resultantes de 2,00 u.m. por las actividades que continúan tienen efectos dilusivos, suponiendo que las 400 acciones ordinarias potenciales no hayan tenido impacto en el resultado del periodo. Como la ganancia de las actividades que continúan atribuible a la controladora es la cifra de control, la entidad también incluirá esas 400 acciones ordinarias potenciales en el cálculo de los otros importes de las ganancias por acción, aunque los importes resultantes de las ganancias por acción tengan efectos antidilusivos con respecto a los importes que les correspondan de ganancias por acción básicas, lo que quiere decir que la pérdida por acción será menor en la versión diluida [(3,00 u.m.) por acción por la pérdida del periodo debida a las operaciones discontinuas y (1,00 u.m.) por acción por la pérdida del periodo].

Precio promedio de mercado de las acciones ordinarias

- A4 Para calcular las ganancias por acción diluidas, el precio promedio de mercado al que se supone que se emitirán las acciones ordinarias se calculará sobre la base del precio promedio de mercado de las acciones ordinarias durante el periodo. Teóricamente, cada transacción de mercado sobre acciones ordinarias de la entidad podría incluirse en la determinación del precio promedio de mercado. Desde un punto de vista práctico, sin embargo, un simple promedio de precios semanales o mensuales es normalmente suficiente.
- A5 Generalmente, los precios de cierre de mercado son los adecuados para calcular los precios promedio. Sin embargo, cuando los precios fluctúen ampliamente, un promedio de los precios más altos y más bajos suministrará un precio más representativo. El método empleado para calcular el precio promedio de mercado deberá usarse uniformemente, a menos que deje de ser representativo a consecuencia de un cambio en las condiciones. Por ejemplo, una entidad que emplee precios de cierre de mercado para calcular el precio promedio de mercado de varios años con precios relativamente estables, podría cambiar a un promedio de los precios más altos y más bajos si los precios comenzasen a fluctuar significativamente, de forma que los precios de cierre de mercado no ofreciesen un precio promedio representativo.

Opciones, certificados de opciones para compra de acciones (warrants) y sus equivalentes

- A6 A efectos de adquirir instrumentos convertibles, se supone que las opciones y los certificados de opciones para suscribir títulos (warrants) se van a ejercitar cuando los precios promedio tanto del instrumento convertible como de la acción ordinaria que se adquiere a través de la conversión, son mayores que el precio de ejercicio de las opciones o los certificados de opciones para compra de acciones (warrants). Sin embargo, no se asumirá este ejercicio a menos que también se suponga la conversión de instrumentos convertibles similares, si es que existen.
- A7 Las opciones o los certificados de opciones para suscribir títulos (warrants) podrían permitir o requerir el ofrecimiento de deuda, o de otros instrumentos de la entidad (o su controladora o una subsidiaria), como pago por la totalidad o

NIC 33

por una parte del precio de ejercicio. En el cálculo de las ganancias por acción diluidas, esas opciones o certificados de opciones para compra de acciones (warrants) tendrán efectos dilusivos si (a) el precio promedio de mercado de las acciones ordinarias asociadas excede durante el periodo el precio de ejercicio o (b) el precio de venta del instrumento que se va a ofrecer es menor que aquél al que puede ser ofrecido el instrumento, según el contrato de opción o el certificado para compra de acciones (warrant), y el descuento resultante establece un precio efectivo de ejercicio inferior al precio de mercado de las acciones ordinarias que se obtendrían al ejercitar las opciones y los warrants. Para calcular las ganancias por acción diluidas, esas opciones o certificados de opciones para compra de acciones (warrants) se suponen ejercitadas, y la deuda u otros instrumentos se supone que se han ofrecido. Si el ofrecimiento de efectivo es más ventajoso para el poseedor de la opción o el warrant y el contrato permitiese ofrecer efectivo, se presumirá esto último. Los intereses (netos de impuestos) de cualquier deuda cuyo ofrecimiento se haya supuesto, se añadirán como un ajuste en el numerador.

A8 El mismo tratamiento se dará a las acciones preferentes que tengan condiciones similares o a otros instrumentos que tengan opciones de conversión, en los que se permita al inversionista pagar en efectivo para tener una tasa de conversión más favorable.

A9 Los plazos implícitos en ciertas opciones o certificados para compra de acciones (warrants) podrían exigir que las aportaciones recibidas por el ejercicio de dichos instrumentos se empleasen para amortizar deuda u otros instrumentos de la entidad (o de su controladora, o de una subsidiaria). En el cálculo de las ganancias por acción diluidas, esas opciones o certificados se supone que han sido ejercitados, y que los desembolsos obtenidos se han empleado en la adquisición de deuda a su precio promedio de mercado, en lugar de comprar acciones ordinarias. Sin embargo, el exceso de las aportaciones recibidas por el supuesto ejercicio de los títulos sobre el importe empleado en la supuesta adquisición de deuda se considerará (suponiendo que se emplea para recomprar acciones ordinarias) para el cálculo de las ganancias por acción diluidas. Los intereses (netos de impuestos) de cualquier deuda cuya compra se haya supuesto se restan como ajustes en el numerador.

Opciones de venta emitidas

A10 Para ilustrar la aplicación del párrafo 63, puede suponerse que la entidad tiene en circulación 120 opciones de venta emitidas sobre sus acciones ordinarias con un precio de ejercicio de 35 u.m. El precio promedio de mercado de sus acciones ordinarias durante el periodo es de 28 u.m. Para calcular las ganancias por acción diluidas, la entidad supondrá que ha emitido 150 acciones a 28 u.m. por acción al comienzo del periodo, para cumplir sus obligaciones de venta por 4.200 u.m. La diferencia entre las 150 acciones ordinarias emitidas y las 120 acciones ordinarias recibidas del cumplimiento de la opción de venta (30 acciones ordinarias adicionales) se añadirá al denominador en el cálculo de las ganancias por acción diluidas.

Instrumentos de subsidiarias, negocios conjuntos o asociadas

- A11 Las acciones ordinarias potenciales de una subsidiaria, negocio conjunto o asociada convertibles en acciones ordinarias de la subsidiaria, del negocio conjunto o de la asociada, o en acciones ordinarias de la controladora o de inversores con control conjunto de la participada o influencia significativa sobre ésta, (la entidad que informa) se incluirán en el cálculo de las ganancias por acción diluidas como se indica a continuación:
- (a) Los instrumentos emitidos por una subsidiaria, negocio conjunto o asociada que permitan a sus tenedores obtener acciones ordinarias de la subsidiaria, el negocio conjunto o la entidad asociada, se incluirán en el cálculo de las ganancias por acción diluidas de la subsidiaria, el negocio conjunto o la entidad asociada. Esas ganancias por acción se incluirán en los cálculos de las ganancias por acción de la entidad que presenta los estados financieros, basadas en la tenencia por parte de la entidad que informa de los instrumentos de la subsidiaria, del negocio conjunto o de la entidad asociada.
 - (b) Los instrumentos de una subsidiaria, negocio conjunto o asociada que sean convertibles en acciones ordinarias de la entidad que presenta los estados financieros se considerarán en las acciones ordinarias potenciales de la entidad que presenta información a efectos del cálculo de las ganancias por acción diluidas. Asimismo, las opciones o certificados para compra de acciones (warrants) emitidos por una subsidiaria, negocio conjunto o entidad asociada para adquirir acciones ordinarias de la entidad que presenta los estados financieros, se considerarán entre las acciones ordinarias potenciales de la entidad que presenta los estados financieros, a efectos del cálculo de las ganancias por acción diluidas consolidadas.
- A12 Para determinar el efecto que tienen en la ganancia por acción los instrumentos convertibles en acciones ordinarias de una subsidiaria, un negocio conjunto o una entidad asociada, emitidos por la entidad que informa, se supondrá que los instrumentos se convertirán, y se ajustará el numerador (resultado del periodo atribuible a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio de la controladora), en la medida necesaria, de acuerdo con el párrafo 33. Adicionalmente a dichos ajustes, el numerador se ajustará por cualquier cambio en el resultado del periodo registrado por la entidad que informa (tales como ingresos por dividendos o ingresos por el método de la participación) que sea atribuible al incremento en el número de acciones ordinarias en circulación de la subsidiaria, de un negocio conjunto o entidad asociada como resultado de la supuesta conversión. El denominador del cálculo de las ganancias por acción diluidas no se verá afectado en tanto que el número de acciones ordinarias en circulación de la entidad que presenta los estados financieros no cambiaría por causa de la supuesta conversión.

Instrumentos de participación en el patrimonio y doble clase de acciones ordinarias

- A13 El patrimonio de algunas entidades incluye:

NIC 33

- (a) Instrumentos que dan derecho a participar en los dividendos junto con las acciones ordinarias según una fórmula previamente establecida (por ejemplo, dos por uno), en ocasiones con un límite superior en la cuantía de la participación (por ejemplo, hasta alcanzar, sin sobrepasarlo, un determinado importe por acción).
- (b) Una clase de acciones ordinarias con una tasa de dividendos diferente de la que corresponde a otra clase de acciones ordinarias, pero sin derechos prioritarios ni mayores.

A14 Al calcular las ganancias por acción diluidas, se supondrá efectuada la conversión para aquellos instrumentos descritos en el párrafo A13 que sean convertibles en acciones ordinarias, siempre que la citada conversión tuviera efectos dilusivos. Para los instrumentos que no sean convertibles en una clase de acciones ordinarias, el resultado del periodo se repartirá, entre las diferentes clases de acciones e instrumentos de patrimonio, de acuerdo con sus respectivos derechos a recibir dividendos u otros derechos de participación en las ganancias no distribuidas. Para calcular las ganancias por acción básicas y diluidas:

- (a) El resultado del periodo atribuible a los tenedores de instrumentos ordinarios de patrimonio de la controladora se ajustará (esto es, se incrementará la pérdida o se reducirá la ganancia) por el importe de los dividendos acordados en el periodo para cada clase de acciones y por el importe contractual de los dividendos (o interés de las obligaciones participativas) que deba ser satisfecho en el periodo (por ejemplo, dividendos acumulativos no satisfechos).
- (b) El resto del resultado del periodo se repartirá entre las acciones ordinarias y los instrumentos de patrimonio en la medida en que cada instrumento participe en las ganancias, como si todo el resultado del periodo hubiera sido distribuido. El resultado total del periodo asignado a cada clase de instrumento de patrimonio se determinará sumando el importe atribuido por dividendos y el importe atribuido por los demás derechos de participación.
- (c) Para determinar las ganancias por acción de cada instrumento de patrimonio, se dividirá el importe total del resultado del periodo atribuido al mismo entre el número de instrumentos en circulación a los que son atribuibles las anteriores ganancias.

Para calcular las ganancias por acción diluidas, se incluirán en las acciones ordinarias en circulación todas las acciones ordinarias cuya emisión se haya supuesto.

Acciones parcialmente desembolsadas

- A15 Cuando las acciones ordinarias emitidas se encuentren parcialmente desembolsadas, se tratarán en el cálculo de las ganancias por acción básicas como una fracción de una acción ordinaria, en tanto que confieran el derecho a participar en los dividendos durante el periodo en proporción a los derechos de una acción ordinaria totalmente desembolsada.
- A16 En la medida en que las acciones parcialmente desembolsadas no confieran el derecho a participar en los dividendos durante el periodo, serán tratadas como

NIC 33

equivalentes a opciones o a certificados para compra de acciones (warrants) al proceder al cálculo de las ganancias por acción diluidas. Se supondrá que el importe no desembolsado representará el importe empleado para adquirir acciones ordinarias. El número de acciones incluidas en las ganancias por acción diluidas será la diferencia entre el número de acciones suscritas y el número de acciones que supuestamente se adquirirían.

NIC 33

Apéndice B

Modificaciones a otros pronunciamientos

Las modificaciones de este apéndice se aplicarán en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2005. Si una entidad aplica esta Norma a periodos anteriores, estas modificaciones se aplicarán también a esos periodos.

* * * * *

Las modificaciones contenidas en este Apéndice cuando esta Norma fue revisada en 2003 se han incorporado a los pronunciamientos correspondientes publicados en este volumen.

NIC 34

Información Financiera Intermedia

En abril de 2001 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad adoptó la NIC 34 *Información Financiera Intermedia*, que había sido originalmente emitida por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad en 2000. La NIC 34 que fue emitida en 2000 sustituyó la versión original que fue publicada en febrero de 1998.

Otras Normas han realizado modificaciones de menor importancia en la NIC 34. Estas incluyen *Mejoras a las NIIF* (emitida en mayo de 2010), NIIF 13 *Medición del Valor Razonable* (emitida en mayo de 2011), *Presentación de Partidas de Otro Resultado Integral* (Modificaciones a la NIC 1) (emitida en junio de 2011), *Mejoras Anuales a las NIIF Ciclo 2009-2011* (emitida en mayo de 2012), *Entidades de Inversión* (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 12 y NIC 27) (emitido en octubre de 2012), NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* (emitida en mayo de 2014), *Mejoras Anuales a las NIIF Ciclo 2012-2014* (emitida en septiembre de 2014), *Iniciativa sobre Información a Revelar* (Modificaciones a la NIC 1) (emitida en diciembre de 2014) y NIIF 16 *Arrendamientos* (emitida en enero de 2016).

NIC 34

ÍNDICE

desde el párrafo

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 34	
INFORMACIÓN FINANCIERA INTERMEDIA	
OBJETIVO	
ALCANCE	1
DEFINICIONES	4
CONTENIDO DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA INTERMEDIA	5
Componentes mínimos de la información financiera intermedia	8
Forma y contenido de los estados financieros intermedios	9
Hechos significativos y transacciones	15
Otra información a revelar	16A
Información a revelar sobre el cumplimiento de las NIIF	19
Periodos para los que se requiere la presentación de estados financieros intermedios	20
Materialidad o Importancia relativa	23
INFORMACIÓN A REVELAR EN LOS ESTADOS FINANCIEROS ANUALES	26
RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN	28
Políticas contables iguales a las utilizadas en la información anual	28
Ingresos de actividades ordinarias recibidos de forma estacional, cíclica u ocasionalmente	37
Costos incurridos de manera no uniforme a lo largo del periodo	39
Aplicación de los criterios de reconocimiento y medición	40
Uso de estimaciones	41
AJUSTES A LAS CIFRAS PRESENTADAS EN PERIODOS INTERMEDIOS ANTERIORES	43
FECHA DE VIGENCIA	46

CON RESPECTO A LOS DOCUMENTOS COMPLEMENTARIOS ENUMERADOS A CONTINUACIÓN, VÉASE LA PARTE B DE ESTA EDICIÓN

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES

EJEMPLOS ILUSTRATIVOS

NIC 34

La Norma Internacional de Contabilidad 34 *Información Financiera Intermedia* (NIC 34) está contenida en los párrafos 1 a 57. Aunque la Norma conserva el formato IASC que tenía cuando fue adoptada por el IASB, todos los párrafos tienen igual valor normativo. La NIC 34 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y de los Fundamentos de las Conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera*. La NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* proporciona una base para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías explícitas.

NIC 34

Norma Internacional de Contabilidad 34 ***Información Financiera Intermedia***

Objetivo

El objetivo de esta Norma es establecer el contenido mínimo de la información financiera intermedia así como prescribir los criterios para el reconocimiento y la medición que deben ser seguidos en los estados financieros intermedios, ya se presenten de forma completa o condensada para un periodo intermedio. La información financiera intermedia, si se presenta en el momento oportuno y contiene datos fiables, mejora la capacidad que los inversionistas, prestamistas y otros usuarios tienen para entender la capacidad de la entidad para generar beneficios y flujos de efectivo, así como su fortaleza financiera y liquidez.

Alcance

- 1 En esta Norma no se establece qué entidades deben ser obligadas a publicar estados financieros intermedios, ni tampoco la frecuencia con la que deben hacerlo ni cuánto tiempo debe transcurrir desde el final del periodo intermedio hasta la aparición de la información intermedia. No obstante, los gobiernos, las comisiones de valores, las bolsas de valores y los organismos profesionales contables requieren frecuentemente a las entidades cuyos valores cotizan en mercados de acceso público presentar información financiera intermedia. Esta Norma es de aplicación tanto si la entidad es obligada a publicar este tipo de información, como si ella misma decide publicar información financiera intermedia siguiendo las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF). El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad¹ aconseja a las entidades cuyos títulos cotizan en los mercados que suministren estados financieros intermedios que cumplan con los criterios de reconocimiento, medición y presentación establecidos en esa Norma. Más específicamente, se aconseja a las entidades con valores cotizados en bolsa que:
 - (a) publiquen, al menos, estados financieros intermedios referidos al primer semestre de cada uno de sus periodos contables anuales; y
 - (b) pongan sus estados financieros intermedios a disposición de los usuarios en un plazo no mayor de 60 días tras la finalización del periodo intermedio.
- 2 La evaluación del cumplimiento y conformidad con las NIIF se hará, por separado, para cada conjunto de información financiera, ya sea anual o intermedia. El hecho de que una entidad no haya publicado información intermedia durante un periodo contable en particular, o de que haya publicado informes financieros intermedios que no cumplan con esta Norma, no impide que sus estados financieros anuales cumplan con las NIIF, si se han confeccionado siguiendo las mismas.

¹ El Comité de Normas Internacionales de Contabilidad fue sustituido por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, el cual comenzó a operar en 2001.

- 3 Para calificar a los estados financieros intermedios de una entidad como conformes con las NIIF, deben cumplir con todos los requerimientos establecidos en esta Norma. Al respecto, el párrafo 19 requiere la revelación de determinadas informaciones.

Definiciones

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

Periodo intermedio es todo periodo contable menor que un periodo anual completo.

Por información financiera intermedia se entiende toda información financiera que contenga, o bien un juego completo de estados financieros [como se describe en la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007)], o bien un juego de estados financieros condensados (como se describe en esta Norma), para un periodo intermedio.

Contenido de la información financiera intermedia

- 5 La NIC 1 define un juego completo de estados financieros, como el que incluye los componentes siguientes:
- (a) un estado de situación financiera al final del periodo;
 - (b) un estado del resultado y otro resultado integral del periodo;
 - (c) un estado de cambios en el patrimonio del periodo;
 - (d) un estado de flujos de efectivo del periodo;
 - (e) notas, que incluyan un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa;
 - (ea) información comparativa con respecto al periodo inmediatamente anterior, tal como se especifica en los párrafos 38 y 38A de la NIC 1; y
 - (f) un estado de situación financiera al principio del primer periodo inmediato anterior comparativo, cuando una entidad aplique una política contable de forma retroactiva o realice una reexpresión retroactiva de partidas en sus estados financieros, o cuando reclasifique partidas en sus estados financieros de acuerdo con los párrafos 40A a 40D de la NIC 1.

Una entidad puede utilizar, para denominar a los estados, títulos distintos a los utilizados en esta Norma. Por ejemplo, una entidad puede utilizar el título “estado del resultado integral” en lugar de “estado del resultado y otro resultado integral”.

- 6 En beneficio de la oportunidad y del costo de la información, así como para evitar la repetición de datos anteriormente publicados, la entidad puede estar obligada a, o decidir por sí misma, la publicación de menos información en los periodos intermedios, que la suministrada en sus estados financieros anuales. En esta Norma se delimita el contenido mínimo de la información financiera intermedia, que incluye estados financieros condensados y notas explicativas

NIC 34

seleccionadas. La información financiera intermedia se elabora con la intención de poner al día el último conjunto de estados financieros anuales completos. Por consiguiente, se pone énfasis en las nuevas actividades, sucesos y circunstancias, y por tanto no se duplica la información publicada previamente.

- 7 No hay ningún párrafo en esta Norma que prohíba o desaconseje a las entidades publicar dentro de la información intermedia, en lugar de los estados financieros condensados y las notas explicativas seleccionadas, un conjunto de estados financieros completos (como los descritos en la NIC 1). Tampoco se prohíbe ni se desaconseja en esta Norma la inclusión, en los estados financieros condensados, de información adicional a las partidas mínimas o a las notas seleccionadas exigidas en esta Norma. Las guías sobre reconocimiento y medición proporcionadas en esta Norma son de aplicación también a los estados financieros completos del periodo intermedio, y tales estados pueden contener todas las informaciones a revelar exigidas por la Norma (en particular, la información correspondiente a las notas seleccionadas que se contienen en el párrafo 16A), así como las que se requieren en otras NIIF.

Componentes mínimos de la información financiera intermedia

- 8 **La información financiera intermedia contendrá, como mínimo, los siguientes componentes:**
- (a) **un estado de situación financiera condensado;**
 - (b) **un estado condensado o estados condensados del resultado del periodo y otro resultado integral;**
 - (c) **un estado de cambios en el patrimonio condensado;**
 - (d) **un estado de flujos de efectivo condensado; y**
 - (e) **notas explicativas seleccionadas.**

- 8A **Si una entidad presenta las partidas del resultado en un estado separado, según se describe en el párrafo 10A de la NIC 1 (modificada en 2011), presentará información intermedia condensada de ese estado.**

Forma y contenido de los estados financieros intermedios

- 9 **Si la entidad publica un conjunto de estados financieros completos en su información financiera intermedia, la forma y contenido de tales estados deben cumplir las exigencias establecidas en la NIC 1, para un conjunto de estados financieros completos.**
- 10 **Si la entidad publica un conjunto de estados financieros condensados en su información financiera intermedia, tales estados condensados deberán contener, como mínimo, cada uno de los grandes grupos de partidas y subtotales que hayan sido incluidos en los estados financieros anuales más recientes, así como las notas explicativas seleccionadas que se exigen en esta Norma. Deben incluirse partidas o notas adicionales siempre que su omisión pueda llevar a que los estados financieros intermedios sean mal interpretados.**

- 11** Cuando la entidad se encuentre dentro del alcance de la NIC 33 **Ganancias por Acción**², presentará las ganancias por acción básicas y diluidas para ese periodo en el estado que presente los componentes del resultado para un periodo intermedio.
- 11A** Si una entidad presenta las partidas del resultado en un estado separado, según se describe en el párrafo 10A de la NIC 1 (modificada en 2011), presentará las ganancias por acción básica y diluida en ese estado.
- 12 La NIC 1 (revisada en 2007) proporciona una guía sobre la estructura de los estados financieros. La Guía de Implementación de la NIC 1 contiene ejemplos sobre la forma en que se pueden presentar el estado de situación financiera, el estado del resultado integral y el estado de cambios en el patrimonio.
- 13 [Eliminado]
- 14 La información financiera intermedia será consolidada si los estados financieros más recientes de la entidad también se prepararon de forma consolidada. Los estados financieros separados de la controladora no son coherentes ni comparables con los estados financieros consolidados más recientes del grupo. Si la información financiera anual de la entidad incluye, junto con los estados financieros consolidados, los estados separados de la controladora, esta Norma no requiere ni prohíbe que se incluyan también los estados separados de la controladora en la información intermedia elaborada por la entidad.

Hechos y transacciones significativas

- 15 Una entidad incluirá en su información financiera intermedia una explicación de los sucesos y transacciones, producidos desde el final del último periodo anual de presentación, que sean significativos para comprender los cambios en la situación financiera y el rendimiento de la entidad. La información revelada en relación con esos sucesos y transacciones actualizará la información correspondiente presentada en el informe financiero anual más reciente.
- 15A Un usuario de la información financiera intermedia de la entidad tendrá también acceso al informe financiero anual más reciente de ésta. Por tanto, es innecesario que las notas de la información financiera intermedia proporcionen actualizaciones relativamente poco significativas de la información que se proporcionó en las notas del informe financiero anual más reciente.
- 15B Lo siguiente es una lista de sucesos y transacciones para los cuales se requeriría información a revelar si fueran significativos: la lista no es exhaustiva.
- (a) la rebaja del importe en libros de los inventarios hasta su valor neto realizable, así como la reversión de dicha corrección;
 - (b) el reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor de activos financieros, propiedades, planta y equipo, activos intangibles, activos que surgen de contratos con clientes, o de otros activos, así como la reversión de dicha pérdida por deterioro;
 - (c) la reversión de cualquier provisión por costos de reestructuración;

² Este párrafo se modificó mediante el documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008 para aclarar el alcance de la NIC 34.

NIC 34

- (d) las adquisiciones y disposiciones de elementos de propiedades, planta y equipo;
- (e) los compromisos de compra de elementos de propiedades, planta y equipo;
- (f) cancelaciones de pagos por litigios;
- (g) las correcciones de errores de periodos anteriores;
- (h) cambios en las circunstancias económicas o de negocio que afectan al valor razonable de los activos financieros y pasivos financieros de la entidad, tanto si esos activos o pasivos están reconocidos al valor razonable como si lo están al costo amortizado;
- (i) cualquier incumplimiento u otra infracción de un acuerdo de préstamo que no haya sido corregida al final del periodo sobre el que se informa, o antes del mismo;
- (j) las transacciones con partes relacionadas;
- (k) transferencias entre niveles de la jerarquía del valor razonable utilizada para medir el valor razonable de los instrumentos financieros;
- (l) cambios en la clasificación de los activos financieros como resultado de un cambio en el propósito o uso de esos activos; y
- (m) cambios en los pasivos contingentes o activos contingentes.

15C Las NIIF individuales proporcionan guías con respecto a los requerimientos de información a revelar para muchas de las cuestiones enumeradas en el párrafo 15B. Cuando un suceso o transacción sea significativo para la comprensión de los cambios en la situación financiera o rendimiento de la entidad desde el último periodo anual sobre el que se informa, su presentación de información financiera intermedia debería proporcionar una explicación y actualización de la información relevante incluida en los estados financieros del último periodo anual sobre el que se informa.

16 [Eliminado]

Otra información a revelar

16A Además de revelar los sucesos y transacciones significativos de acuerdo con los párrafos 15 a 15C, una entidad deberá incluir en las notas de la información financiera intermedia la información que se detalla a continuación, siempre que no haya sido revelada en alguna otra parte de los estados financieros intermedios. La información a revelar siguiente se proporcionará bien sea en los estados financieros intermedios o incorporada mediante una referencia cruzada de los estados financieros intermedios con algún otro estado (tal como comentarios de la gerencia o informe de riesgos) que esté disponible para los usuarios de los estados financieros en las mismas condiciones y al mismo tiempo que los estados financieros intermedios. Si los usuarios de los estados financieros no tienen acceso a la información incorporada por referencias cruzadas en las mismas condiciones y al mismo tiempo, la información financiera

intermedia está incompleta. Esta información debe ser normalmente ofrecida desde el comienzo del periodo contable.

- (a) Una declaración de que se han seguido las mismas políticas y métodos contables de cálculo en los estados financieros intermedios que en los estados financieros anuales más recientes o, si algunas de esas políticas o algunos métodos hubiesen cambiado, una descripción de la naturaleza y efecto del cambio.
- (b) Comentarios explicativos acerca de la estacionalidad o carácter cíclico de las transacciones del periodo intermedio.
- (c) La naturaleza e importe de las partidas, ya afecten a los activos, pasivos, patrimonio, ganancia neta o flujos de efectivo, que sean no usuales por su naturaleza, importe o incidencia.
- (d) La naturaleza e importe de cambios en estimaciones de importes presentados en periodos intermedios anteriores al ejercicio financiero corriente o cambios en estimaciones de importes presentados en ejercicios financieros anteriores.
- (e) Emisiones, recompras y reembolsos de títulos representativos de la deuda o del capital de la entidad.
- (f) Dividendos pagados (ya sea en términos agregados o por acción), separando los correspondientes a las acciones ordinarias y a otros tipos de acciones.
- (g) La siguiente información sobre segmentos (se exige revelar información intermedia segmentada solo si la NIIF 8 *Segmentos de Operación*, obliga a la entidad a revelar información segmentada en sus estados financieros anuales):
 - (i) Los ingresos de actividades ordinarias procedentes de clientes externos, si se incluyen en la medida de las pérdidas o ganancias de los segmentos revisada por la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación o se facilitan a la misma de otra forma con regularidad.
 - (ii) Los ingresos de actividades ordinarias inter segmentos, si se incluyen en la medición de las pérdidas o ganancias de los segmentos revisada por la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación o se facilitan a la misma de otra forma con regularidad.
 - (iii) Una medición de las pérdidas o ganancias de los segmentos.
 - (iv) Una medida de los activos y pasivos totales de un segmento sobre el que debe informarse, si estos importes se proporcionan de forma regular a la máxima autoridad en la toma de decisiones de operación y si para la cual ha habido un cambio importante en el importe revelado en los últimos estados financieros anuales para ese segmento sobre el que debe informarse.

NIC 34

- (v) Una descripción de las diferencias, con respecto a los últimos estados financieros anuales, en el criterio de segmentación o de medición de las pérdidas o ganancias de los segmentos.
- (vi) La conciliación del total del valor de las pérdidas o ganancias de los segmentos sobre los que deba informar con las pérdidas o ganancias de la entidad antes de tener en cuenta el gasto (ingreso) por impuestos y las actividades discontinuadas; no obstante, si una entidad asignase a segmentos sobre los que deba informar conceptos tales como el gasto (ingreso) por impuestos, podrá conciliar el total de la medida de las pérdidas o ganancias de los segmentos con las pérdidas o ganancias después de tener en cuenta tales conceptos; las partidas significativas de conciliación se identificarán y describirán por separado en dicha conciliación.
- (h) Sucesos después del periodo intermedio que no se han reflejado en los estados financieros para dicho periodo intermedio.
- (i) El efecto de los cambios en la composición de la entidad durante el periodo intermedio, incluyendo combinaciones de negocios, la obtención o la pérdida del control de subsidiarias e inversiones a largo plazo, reestructuraciones y operaciones discontinuadas. En el caso de las combinaciones de negocios, la entidad revelará la información requerida por la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*.
- (j) Para instrumentos financieros, la información a revelar sobre el valor razonable requerida por los párrafos 91 a 93(h), 94 a 96, 98 y 99 de la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable* y los párrafos 25, 26 y 28 a 30 de la NIIF 7 *Instrumentos Financieros: Información a Revelar*.
- (k) Para entidades que se conviertan o dejen de ser entidades de inversión, tal como se definen en la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*, la información a revelar del párrafo 9B de la NIIF 12 *Información a Revelar sobre Participaciones en Otras Entidades*.
- (l) La desagregación de los ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes requerida por los párrafos 114 y 115 de la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*.

17 a
18

[Eliminado]

Información a revelar sobre el cumplimiento de las NIIF

- 19 Si un informe financiero intermedio de una entidad cumple con esta Norma, este hecho deberá ser informado. Un informe financiero intermedio no deberá describirse como que cumple con las NIIF a menos que cumpla con todos los requerimientos de ellas.

Periodos para los que se requiere la presentación de estados financieros intermedios

20 La información intermedia incluirá estados financieros intermedios (ya sean condensados o completos) para los periodos de la forma siguiente:

- (a) Estado de situación financiera al final del periodo intermedio corriente y un estado comparativo de la situación financiera al final del periodo contable inmediatamente anterior.
- (b) Estado del resultado del periodo y otro resultado integral para el periodo intermedio presente y el acumulado para el periodo contable corriente hasta la fecha, junto con estados comparativos del resultado del periodo y otro resultado integral para los periodos intermedios correspondientes (presente y anual acumulado hasta la fecha) del periodo contable anual precedente inmediato. Según permite la NIC 1 (modificada en 2011), una información intermedia puede presentar para cada periodo un estado o estados del resultado del periodo y otro resultado integral.
- (c) Un estado de los cambios en el patrimonio, acumulado para todo el periodo contable hasta la fecha, junto con un estado comparativo del mismo periodo de tiempo referido al periodo contable anual precedente.
- (d) Un estado de flujos de efectivo acumulado para todo el periodo contable hasta la fecha, junto con un estado comparativo del mismo periodo de tiempo referido al periodo contable anual precedente.

21 Para una entidad cuyas actividades sean fuertemente estacionales, puede ser útil presentar información financiera relativa a los doce meses que terminan al final del periodo intermedio, así como información comparativa de los doce meses anteriores a éstos. Por consiguiente, se aconseja a las entidades con actividades fuertemente estacionales considerar la publicación de estos datos, además de la información obligatoria según el párrafo precedente.

22 La Parte A de los ejemplos que acompañan a esta Norma ilustra los periodos requeridos a presentar por una entidad que informa con periodicidad semestral, y otra que informa trimestralmente.

Materialidad o Importancia relativa

23 Al tomar la decisión relativa a cómo reconocer, medir, clasificar o revelar información sobre una determinada partida en los estados financieros intermedios, la importancia relativa debe ser evaluada en relación a los datos financieros del periodo intermedio en cuestión. Al realizar evaluaciones sobre importancia relativa, debe tenerse en cuenta que las mediciones intermedias pueden estar basadas en estimaciones en mayor medida que las mediciones correspondientes a los datos del periodo anual.

NIC 34

- 24 La NIC 1 y la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* definen una partida como material o de importancia relativa cuando su omisión o inexactitud puede influir en las decisiones económicas tomadas por los usuarios a partir de los estados financieros. En la NIC 1 se requiere revelar información por separado de las partidas materiales, entre las que se incluyen, a título de ejemplo, las operaciones en discontinuación; mientras que en la NIC 8 se requiere revelar información de los errores, así como de los cambios en las estimaciones y en las políticas contables. Ninguna de las dos Normas contiene guías cuantitativas relativas a la materialidad o importancia relativa.
- 25 Aunque siempre es necesario realizar juicios al evaluar la materialidad, en esta Norma se fundamentan las decisiones de reconocimiento y revelación a partir de los datos del propio periodo intermedio por razones de comprensión de las cifras relativas al mismo. Así, por ejemplo, las partidas no usuales, los cambios en políticas contables o en estimaciones y los errores se reconocerán y revelarán según su importancia relativa, en relación con las cifras del periodo intermedio, para evitar las inferencias erróneas que se derivarían de la falta de revelación de tales partidas. El objetivo de esta excepción es asegurar que en el informe financiero intermedio se incluyen todos los datos relevantes para comprender la situación y el rendimiento financieros de la entidad durante el periodo intermedio.

Información a revelar en los estados financieros anuales

- 26 **Si la estimación correspondiente a una partida, presentada en un periodo intermedio anterior, resulta modificada de forma significativa durante el periodo intermedio final del periodo contable anual, pero no se ha publicado información financiera intermedia separada para ese periodo final, la naturaleza e importe de tal cambio en las estimaciones debe ser objeto de información específica, utilizando para ello una nota de las que correspondan a los estados financieros para el periodo contable completo.**
- 27 En la NIC 8 se requiere revelar la naturaleza y (si es practicable) el importe del cambio en las estimaciones que tengan un efecto significativo en el periodo corriente o que se espera que tengan efectos materiales en periodos posteriores. El apartado (d) del párrafo 16A de esta Norma requiere una revelación similar en cada informe financiero intermedio. Entre los posibles ejemplos se incluyen los cambios en el último periodo intermedio que se refieran a las rebajas de valor de los inventarios, a las reestructuraciones o a las pérdidas por deterioro que fueron presentadas en un periodo intermedio anterior, dentro del mismo periodo anual. La información requerida en el párrafo anterior es coherente con la obligación de la NIC 8, pero tiene un alcance menor—limitado exclusivamente a los cambios en las estimaciones. La entidad no estará obligada a revelar información adicional referente a periodos contables intermedios dentro de sus estados financieros anuales.

Reconocimiento y medición

Políticas contables iguales a las utilizadas en la información anual

- 28 **La entidad debe aplicar, en los estados financieros intermedios, las mismas políticas contables que aplica en sus estados financieros anuales, salvo por lo que se refiere a los cambios en las políticas contables llevados a cabo tras la fecha de cierre de los estados financieros anuales más recientes, que tendrán su reflejo en los próximos que presente. No obstante, la frecuencia con que la entidad presente información (anual, semestral o trimestralmente) no debe afectar a la medición de las cifras contables anuales. Para conseguir tal objetivo, las mediciones realizadas de cara a la información intermedia deben abarcar todo el intervalo transcurrido desde principio del periodo anual hasta la fecha final del periodo intermedio.**
- 29 El hecho de exigir que la entidad aplique las mismas políticas contables en los estados financieros intermedios y en los anuales, puede llevar a la conclusión aparente de que las mediciones intermedias se realizan como si cada periodo intermedio permaneciera aislado, como si se tratara de un periodo contable independiente. Sin embargo, al asegurar que la frecuencia de la información procedente de la entidad no afectará a la medición de sus cifras anuales, el párrafo 28 está efectuando el reconocimiento de que el periodo intermedio es parte de un periodo contable anual más largo. Las mediciones desde el último cierre anual hasta la fecha del periodo intermedio pueden implicar la revisión de los importes de ciertas partidas, según se presentaron en periodos intermedios anteriores dentro del mismo periodo anual. No obstante, las políticas para el reconocimiento de activos, pasivos, ingresos y gastos en los periodos intermedios, son los mismos que las utilizadas en los estados financieros anuales.
- 30 Como ilustración:
- (a) las políticas para el reconocimiento y medición de las pérdidas por depreciación de inventarios, por reestructuraciones o por deterioro en el valor de otros activos, en el periodo intermedio, son los mismos que la entidad seguiría si preparase únicamente estados financieros anuales. No obstante, si tales partidas de gastos se reconocieran y midieran en un periodo intermedio, y los cambios en las estimaciones se reconocieran en otro posterior dentro del mismo periodo anual, la estimación original sería corregida en el periodo posterior, ya fuera cargando al estado de resultados el gasto o la pérdida adicional, o en caso contrario revirtiendo el exceso en la rebaja de valor o la provisión previamente reconocida;
 - (b) un costo que no cumpliera la definición de activo al final de un determinado periodo contable intermedio, no tendría por qué ser diferido, colocándolo en el estado de situación financiera a la espera, bien de información futura que aportara mayor evidencia sobre el cumplimiento de las condiciones correspondientes, bien de cargarlo contra las ganancias de periodos intermedios subsiguientes del mismo periodo contable anual; y

NIC 34

- (c) el gasto por el impuesto a las ganancias se reconocerá, en cada uno de los periodos intermedios, sobre la base de la mejor estimación del promedio ponderado de la tasa impositiva que se espere para el periodo contable anual. Los importes calculados para el gasto por el impuesto, en este periodo intermedio, pueden necesitar ajustes en periodos posteriores siempre que las estimaciones de la tasa anual hayan cambiado para entonces.
- 31 Dentro del *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros* (el *Marco Conceptual*)³, reconocimiento es el “proceso de incorporación, en el balance o en el estado de resultados, de una partida que cumpla la definición del elemento correspondiente, satisfaciendo además los criterios para su reconocimiento”. Las definiciones de activo, pasivo, ingresos y gastos son fundamentales para proceder al reconocimiento en las fechas de cierre de los periodos anual e intermedio sobre los que se informa.
- 32 Para el caso de los activos, son de aplicación, en la fecha de la información intermedia y en la anual, las mismas pruebas referidas a las ganancias económicas futuras. Los costos que, por su naturaleza, no cumplirían las condiciones para ser activos en la fecha de los estados financieros anuales, tampoco las cumplirán en la fecha de cierre del periodo intermedio. De forma similar, un pasivo al final del periodo intermedio debe representar una obligación existente en ese momento, exactamente igual que sucedería si se tratase de la fecha de cierre del periodo anual sobre el que se informa.
- 33 Una característica esencial de los ingresos (ingresos de actividades ordinarias) y los gastos es que las correspondientes entradas o salidas de activos o pasivos, según los casos, ya han tenido lugar. Si tales flujos de entrada o salida se han producido efectivamente, se procede a reconocer el ingreso de actividades ordinarias o el gasto relacionado, y en caso contrario no se reconocen. En el *Marco Conceptual* se afirma que “se reconoce un gasto en el estado de resultados cuando ha surgido un decremento en las ganancias económicas futuras, relacionado con un decremento en los activos o un incremento en las obligaciones, y además el gasto puede medirse con fiabilidad... [Este] *Marco Conceptual* no permite el reconocimiento de partidas, en el balance, que no cumplan la definición de activo o de pasivo”.
- 34 Al medir los activos, pasivos, ingresos, gastos y flujos de efectivo para incluirlos en sus estados financieros, la entidad que sólo presenta información financiera anualmente habrá de tomar en cuenta la información disponible a lo largo del periodo contable. Sus mediciones se harán, en efecto, desde el principio del periodo hasta la fecha en que presenta la información, aunque ésta sea anual.
- 35 Una entidad que presente información financiera con periodicidad semestral, utilizará la información disponible a la fecha de la mitad del periodo contable, o bien algo más tarde, para realizar las mediciones de las partidas de sus estados semestrales, y la información disponible en la fecha de los estados financieros anuales, o algo más tarde, para realizar las mediciones de las partidas

3 El *Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de los Estados Financieros* del IASC se adoptó por el IASB en 2001. En septiembre de 2010 el IASB sustituyó el *Marco Conceptual* por el *Marco Conceptual para la Información Financiera*.

correspondientes al año completo. Estas mediciones relativas al año completo reflejarán los eventuales cambios en las estimaciones realizadas en las cifras del primer semestre. Los importes reflejados en la información intermedia semestral no serán objeto de ningún ajuste de carácter retroactivo. Los párrafos 16A(d) y 26 requieren, no obstante, que la entidad revele información sobre la naturaleza e importe de cualquier cambio significativo en las estimaciones previamente realizadas.

- 36 La entidad que presente información financiera con frecuencia mayor que la semestral, evaluará los ingresos y gastos desde el principio del periodo anual hasta el final del correspondiente periodo intermedio, utilizando la información que esté disponible en el momento de elaborar los estados financieros. Los importes de los ingresos y los gastos, que se presenten en cada periodo intermedio, reflejarán también todos los cambios en las estimaciones de las partidas que han sido presentadas en periodos intermedios anteriores dentro del mismo periodo anual. Los importes reflejados en la información intermedia de periodos anteriores no serán objeto de ningún ajuste de carácter retroactivo. Los párrafos 16A(d) y 26 requieren, no obstante, que la entidad revele información sobre la naturaleza e importe de cualquier cambio significativo en las estimaciones previamente realizadas.

Ingresos de actividades ordinarias recibidos de forma estacional, cíclica u ocasionalmente

- 37 **Los ingresos de actividades ordinarias que se reciben estacional, cíclica u ocasionalmente dentro de un periodo anual no deben ser anticipados o diferidos a una fecha intermedia, si tal anticipación o aplazamiento no fuesen apropiados al final del periodo contable anual.**
- 38 Entre los ejemplos de situaciones como las descritas anteriormente pueden citarse los dividendos, las regalías y las subvenciones oficiales. Además de lo anterior, ocurre que ciertas entidades obtienen, sistemáticamente, más ingresos de actividades ordinarias en unos periodos intermedios que en otros, dentro del mismo periodo anual, como sucede por ejemplo, con los ingresos de actividades ordinarias estacionales de los vendedores al por menor. Tales ingresos de actividades ordinarias se han de reconocer solo cuando hayan ocurrido efectivamente.

Costos incurridos de manera no uniforme a lo largo del periodo

- 39 **Los costos en los que no se incurre de forma uniforme a lo largo del periodo serán objeto de anticipación o aplazamiento en los estados financieros intermedios si, y solo si, fuera también apropiado anticipar o diferir tales tipos de costos al final del periodo contable anual.**

Aplicación de los criterios de reconocimiento y medición

- 40 La Parte B de los ejemplos ilustrativos que acompañan a esta Norma proporciona ejemplos de aplicación de los principios de medición y reconocimiento generales establecidos en los párrafos 28 a 39.

NIC 34

Uso de estimaciones

- 41 Los procedimientos de medición, que deben seguirse en los estados financieros intermedios, han de estar diseñados para asegurar que la información resultante sea fiable, y que se revela en ellos, de forma apropiada, toda la información financiera significativa que sea relevante para la comprensión de la situación financiera o la rentabilidad de la entidad. Aunque las mediciones realizadas tanto en los estados financieros anuales como en los intermedios se basan, frecuentemente, en estimaciones razonables, la preparación de la información financiera intermedia requerirá, por lo general, un uso mayor de métodos de estimación que la información anual.
- 42 La Parte C de los ejemplos ilustrativos que acompañan a esta Norma proporciona ejemplos del uso de estimaciones en periodos intermedios.

Ajustes a las cifras presentadas en periodos intermedios anteriores

- 43 Cualquier cambio en una política contable, distinto de aquéllos cuyo régimen transitorio haya sido especificado por una nueva NIIF, se reflejará mediante uno de los dos siguientes procedimientos:
- (a) reexpresando los estados financieros de los periodos contables intermedios anteriores del mismo periodo contable anual, así como los correspondientes a periodos contables intermedios comparables de cualesquiera periodos anuales anteriores de acuerdo con la NIC 8; o
 - (b) si fuera impracticable determinar el efecto acumulativo, al comienzo del periodo anual, de la aplicación de una nueva política contable a todos los periodos anteriores, mediante el ajuste de los estados financieros de periodos intermedios anteriores dentro del mismo periodo anual, y de los periodos intermedios comparables que correspondan a periodos anuales anteriores, con el fin de aplicar la nueva política contable de forma prospectiva desde la fecha más remota posible.
- 44 Uno de los objetivos del principio establecido en el párrafo anterior consiste en asegurar que se aplique una sola política contable a cada categoría de transacciones, a lo largo del mismo periodo anual. Según la NIC 8, todo cambio en una política contable se refleja mediante aplicación retroactiva, reexpresando las cifras contables de los periodos anteriores hasta la fecha más remota en que sea posible hacerlo. No obstante, si fuera impracticable determinar el importe acumulado del ajuste relativo a los periodos anteriores, la NIC 8 dispone que la nueva política sea aplicada de forma prospectiva, desde la fecha más remota posible. El efecto del principio establecido en el párrafo 43 consiste en requerir a que, dentro del mismo periodo contable anual, cualquier cambio en una política contable sea aplicado o bien retroactivamente o, si esto fuera impracticable, de forma prospectiva y, como muy tarde, desde el comienzo del periodo anual correspondiente.

- 45 Permitir que los cambios en las políticas contables fueran reflejados en la fecha de cierre de un periodo intermedio, dentro del periodo anual, permitiría aplicar dos políticas contables diferentes para reflejar un tipo particular de transacciones producidas dentro del mismo periodo contable. Como resultado de este posible tratamiento, se tendrían dificultades por hacer repartos entre periodos intermedios, se obscurecerían los resultados de la operación y se complicaría el análisis y la comprensión de la información intermedia.

Fecha de vigencia

- 46 Esta Norma Internacional de Contabilidad tendrá vigencia para los estados financieros que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de enero de 1999. Se aconseja su aplicación anticipada.
- 47 La NIC 1 (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además, modificó los párrafos 4, 5, 8, 11, 12 y 20, eliminó el párrafo 13 y añadió los párrafos 8A y 11A. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad utiliza la NIC 1 (revisada en 2007) en un periodo anterior, aplicará las modificaciones a dicho periodo.
- 48 La NIIF 3 (revisada en 2008) modificó el párrafo 16(i). Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Si una entidad aplicase la NIIF 3 (revisada en 2008) a un periodo anterior, la modificación se aplicarán también a ese periodo.
- 49 El documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2010 modificó los párrafos 15, 27, 35 y 36, añadió los párrafos 15A a 15C y 16A y eliminó los párrafos 16 a 18. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2011. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un periodo que comience con anterioridad, revelará este hecho.
- 50 La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, modificó el párrafo 16A(j). Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 13.
- 51 *Presentación de Partidas de Otro Resultado Integral* (Modificaciones a la NIC 1), emitido en junio de 2011, modificó los párrafos 8, 8A, 11A y 20. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIC 1 (modificada en junio de 2011).
- 52 El documento *Mejoras Anuales, Ciclo 2009-2011*, emitido en mayo de 2012, modificó el párrafo 5 como una modificación consiguiente derivada de la modificación de la NIC 1 *Presentación de Estados Financieros*. Una entidad aplicará esa modificación de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad utilizase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.
- 53 El documento *Mejoras Anuales, Ciclo 2009-2011*, emitido en mayo de 2012, modificó el párrafo 16A. Una entidad aplicará esa modificación de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2013. Se

NIC 34

permite su aplicación anticipada. Si una entidad utilizase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.

- 54 *Entidades de Inversión* (Modificaciones a las NIIF 10, NIIF 12 y NIC 27), emitido en octubre de 2012, modificó el párrafo 16A. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2014. Se permite la aplicación anticipada del documento *Entidades de Inversión*. Si una entidad aplica esas modificaciones con anterioridad, aplicará también todas las modificaciones incluidas en el documento *Entidades de Inversión* al mismo tiempo.
- 55 La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes* emitida en mayo de 2014, modificó los párrafos 15B y 16A. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.
- 56 *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2012-2014*, emitida en septiembre de 2014, modificó el párrafo 16A. Una entidad aplicará esa modificación de forma retroactiva de acuerdo con la NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.
- 57 *Iniciativa sobre Información a Revelar* (Modificaciones a la NIC 1), emitida en diciembre de 2014, modificó el párrafo 5. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016. Se permite la aplicación anticipada de esa modificación.

NIC 36

Deterioro del Valor de los Activos

En abril de 2001, el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (el Consejo) adoptó la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*, que había sido originalmente emitida por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad en junio de 1998. Esta norma consolidó todos los requerimientos sobre la forma de evaluar la recuperabilidad de un activo. Estos requerimientos estaban contenidos en la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, la NIC 22 *Combinaciones de Negocios*, la NIC 28 *Contabilidad de Asociadas* y la NIC 31 *Información Financiera sobre los Intereses en Negocios Conjuntos*.

El Consejo revisó la NIC 36 en marzo de 2004 como parte de su primera fase de su proyecto de combinaciones de negocios. En enero de 2008, el Consejo modificó la NIC 36 nuevamente como parte de la segunda fase de su proyecto de combinaciones de negocios.

En mayo de 2013, la NIC 36 fue modificada por *Información a Revelar sobre el Importe Recuperable de Activos no Financieros* (Modificaciones a la NIC 36). Las modificaciones requerían revelar información sobre el importe recuperable de activos con deterioro de valor, si ese importe se basa en el valor razonable menos los costos de disposición y revelar información adicional sobre la medición del valor razonable.

Otras Normas han realizado modificaciones de menor importancia en la NIC 36. Estas incluyen NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados* (emitida en mayo de 2011), NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos* (emitida en mayo de 2011), NIIF 13 *Medición del Valor Razonable* (emitida en mayo de 2011), NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (Contabilidad de Coberturas y modificaciones a la NIIF 9, NIIF 7 y NIC 39) (emitida en noviembre de 2013), NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* (emitida en mayo de 2014), *Agricultura: Plantas Productoras* (Modificaciones a la NIC 16 y a la NIC 41) emitida en junio de 2014 y NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (emitida en julio de 2014).

NIC 36

ÍNDICE

desde el párrafo

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 36 DETERIORO DEL VALOR DE LOS ACTIVOS

OBJETIVO	1
ALCANCE	2
DEFINICIONES	6
IDENTIFICACIÓN DE UN ACTIVO QUE PODRÍA ESTAR DETERIORADO	7
MEDICIÓN DEL IMPORTE RECUPERABLE	18
Medición del importe recuperable de un activo intangible con una vida útil indefinida	24
Valor razonable menos los costos de disposición	28
Valor en uso	30
RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN DE LA PÉRDIDA POR DETERIORO DEL VALOR	58
UNIDADES GENERADORAS DE EFECTIVO Y PLUSVALÍA	65
Identificación de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece un activo	66
Importe recuperable e importe en libros de una unidad generadora de efectivo	74
Pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo	104
REVERSIÓN DE LAS PÉRDIDAS POR DETERIORO DEL VALOR	109
Reversión de la pérdida por deterioro del valor de un activo individual	117
Reversión de la pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo	122
Reversión de la pérdida por deterioro del valor de la plusvalía	124
INFORMACIÓN A REVELAR	126
Estimaciones utilizadas para medir el importe recuperable de las unidades generadoras de efectivo que contienen una plusvalía o activos intangibles con vidas útiles indefinidas	134
DISPOSICIONES TRANSITORIAS Y FECHA DE VIGENCIA	139
DEROGACIÓN DE LA NIC 36 (APROBADA EN 1998)	141
APÉNDICES	
A Utilización de las técnicas de valor presente para medir el valor en uso	
B Modificación a la NIC 16	
C Prueba de deterioro de valor de unidades generadoras de efectivo con plusvalía y participaciones no controladoras	

**CON RESPECTO A LOS DOCUMENTOS COMPLEMENTARIOS ENUMERADOS A
CONTINUACIÓN, VÉASE LA PARTE B DE ESTA EDICIÓN**

**APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE LA NIC 36 EMITIDA EN MARZO
DE 2004**

NIC 36

**APROBACIÓN POR EL CONSEJO DEL DOCUMENTO *INFORMACIÓN A
REVELAR SOBRE EL IMPORTE RECUPERABLE DE ACTIVOS NO
FINANCIEROS* (MODIFICACIONES A LA NIC 36) EMITIDO EN MAYO DE 2013**

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES

OPINIONES EN CONTRARIO

EJEMPLOS ILUSTRATIVOS

NIC 36

La Norma Internacional de Contabilidad 36 *Deterioro del Valor de los Activos* (NIC 36) está contenida en los párrafos 1 a 141 y en los Apéndices A a C. Todos los párrafos tienen igual valor normativo, si bien la Norma conserva el formato IASC que tenía cuando fue adoptada por el IASB. La NIC 36 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y de los Fundamentos de las Conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera*. La NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* proporciona una base para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías explícitas.

Norma Internacional de Contabilidad 36 ***Deterioro del Valor de los Activos***

Objetivo

- 1 El objetivo de esta Norma consiste en establecer los procedimientos que una entidad aplicará para asegurarse de que sus activos están contabilizados por un importe que no sea superior a su importe recuperable. Un activo estará contabilizado por encima de su importe recuperable cuando su importe en libros exceda del importe que se pueda recuperar del mismo a través de su utilización o de su venta. Si este fuera el caso, el activo se presentaría como deteriorado, y la Norma exige que la entidad reconozca una pérdida por deterioro del valor de ese activo. En la Norma también se especifica cuándo la entidad revertirá la pérdida por deterioro del valor, así como la información a revelar.

Alcance

- 2 Esta Norma se aplicará para la contabilización del deterioro del valor de todos los activos, distintos de:
- (a) inventarios (véase la NIC 2 *Inventarios*);
 - (b) activos de contratos y activos que surgen de los costos para obtener o cumplir un contrato que se reconocen de acuerdo con la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*;
 - (c) activos por impuestos diferidos (véase la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*);
 - (d) activos que surjan por beneficios a los empleados (véase la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*);
 - (e) activos financieros dentro del alcance de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*;
 - (f) propiedades de inversión que se midan según su valor razonable (véase la NIC 40 *Propiedades de Inversión*);
 - (g) activos biológicos relacionados con la actividad agrícola dentro del alcance de la NIC 41 *Agricultura* que se midan según su valor razonable menos los costos de disposición;
 - (h) costos de adquisición diferidos, y activos intangibles, surgidos de los derechos contractuales de una entidad aseguradora en los contratos de seguro que están dentro del alcance de la NIIF 4 *Contratos de Seguro*; y
 - (i) activos no corrientes (o grupos de activos para su disposición) clasificados como mantenidos para la venta de acuerdo con la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos Para la Venta y Operaciones Discontinuas*.

NIC 36

- 3 Esta Norma no es de aplicación a los inventarios, a los activos derivados de los contratos de construcción, a los activos por impuestos diferidos, a los activos que surgen de las retribuciones a los empleados ni a los activos clasificados como mantenidos para la venta (o incluidos en un grupo de activos para su disposición que se haya clasificado como mantenido para la venta) porque las Normas existentes aplicables a estos activos establecen los requisitos para su reconocimiento y medición.
- 4 Esta Norma se aplica a los activos financieros clasificados como:
- (a) subsidiarias, según se definen en la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*;
 - (b) asociadas, según se definen en la NIC 28 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*; y
 - (c) negocios conjuntos, tal como se definen en la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*.
- Para el deterioro del valor de otros activos financieros, véase la NIIF 9.
- 5 Esta Norma no es aplicable a los activos financieros que se encuentren en el alcance de la NIIF 9, a las propiedades de inversión que se midan según su valor razonable dentro del alcance de la NIC 40, o a los activos biológicos relacionados con la actividad agrícola que se midan a su valor razonable menos los costos de venta, dentro del alcance de la NIC 41. Sin embargo, esta Norma es aplicable a los activos que se contabilicen según su valor revaluado (es decir, valor razonable en la fecha de la revaluación menos cualquier depreciación acumulada posterior y pérdida por deterioro de valor acumulada posterior) de acuerdo con otras NIIF, como el modelo de revaluación de la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo* y la NIC 38 *Activos Intangibles*. La única diferencia entre el valor razonable de un activo y su valor razonable menos los costos de disposición es el costo incremental directo atribuible a la disposición del activo.
- (a) Si los costos de disposición son insignificantes, el importe recuperable del activo revaluado será necesariamente próximo a, o mayor que, su valor revaluado. En este caso, después de la aplicación de los criterios de la revaluación, es improbable que el activo revaluado se haya deteriorado, y por tanto no es necesario estimar el importe recuperable.
 - (b) [eliminado]
 - (c) Si los costos de disposición no fueran insignificantes, el valor razonable menos los costos de disposición del activo revaluado será necesariamente inferior a su valor razonable. En consecuencia, el activo revaluado verá deteriorado su valor, si su valor en uso es inferior a su valor revaluado. En este caso, después de la aplicación de los requerimientos de la revaluación, una entidad aplicará esta Norma para determinar si el activo ha sufrido o no un deterioro de su valor.

Definiciones

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

Activos comunes de la entidad son activos, diferentes de la plusvalía, que contribuyen a la obtención de flujos de efectivo futuros tanto en la unidad generadora de efectivo que se está considerando como en otras.

Costos de disposición son los costos incrementales directamente atribuibles a la disposición de un activo o unidad generadora de efectivo, excluyendo los costos financieros y los impuestos a las ganancias.

Depreciación (amortización) es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo a lo largo de su vida útil.¹

Importe depreciable de un activo es su costo, o el importe que lo sustituya en los estados financieros, menos su valor residual.

Importe en libros es el importe por el que se reconoce un activo, una vez deducidas la depreciación (amortización) acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas, que se refieran al mismo.

Importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo es el mayor entre su valor razonable menos los costos de disposición y su valor en uso.

Pérdida por deterioro del valor es la cantidad en que excede el importe en libros de un activo o unidad generadora de efectivo a su importe recuperable.

Una **unidad generadora de efectivo** es el grupo identificable de activos más pequeño, que genera entradas de efectivo a favor de la entidad que son, en buena medida, independientes de los flujos de efectivo derivados de otros activos o grupos de activos.

Valor en uso es el valor presente de los flujos futuros de efectivo estimados que se espera obtener de un activo o unidad generadora de efectivo.

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. (Véase la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable*).

Vida útil es:

- (a) el periodo durante el cual se espera utilizar el activo por parte de la entidad; o
- (b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de la entidad.

Identificación de un activo que podría estar deteriorado

- 7 En los párrafos 8 a 17 se especifica cuándo se debe determinar el importe recuperable. En ellos se utiliza el término “activo”, pero su contenido es de

¹ En el caso de activos intangibles o plusvalía, el término amortización es generalmente usado en lugar de depreciación. Pero ambos términos tienen el mismo significado.

NIC 36

aplicación tanto a los activos individuales como a las unidades generadoras de efectivo. El resto de esta Norma se estructura como sigue:

- (a) Los párrafos 18 a 57 establecen las reglas para la medición del importe recuperable. En estas reglas, se utiliza el término “un activo”, pero son aplicables tanto a un activo considerado individualmente como a una unidad generadora de efectivo.
- (b) Los párrafos 58 a 108 establecen las reglas para el reconocimiento y medición de las pérdidas por deterioro del valor. El reconocimiento y la medición de las pérdidas por deterioro del valor de activos individuales, distintos de la plusvalía, se trata en los párrafos 58 a 64. Los párrafos 65 a 108 tratan sobre el reconocimiento y la medición de las pérdidas por deterioro del valor de las unidades generadoras de efectivo y de la plusvalía.
- (c) Los párrafos 109 a 116 establecen las reglas para la reversión de una pérdida por deterioro del valor de un activo o de una unidad generadora de efectivo reconocida en periodos anteriores. De nuevo, se utiliza en dichos párrafos el término “un activo”, pero son aplicables tanto a un activo considerado individualmente como a una unidad generadora de efectivo. Además, se establecen requisitos adicionales, para el caso de los activos individuales, en los párrafos 117 a 121, para las unidades generadoras de efectivo en los párrafos 122 y 123 y para la plusvalía en los párrafos 124 y 125.
- (d) En los párrafos 126 a 133 se especifica la información a revelar sobre las pérdidas por deterioro del valor y las reversiones de dichas pérdidas para activos y unidades generadoras de efectivo. Los párrafos 134 a 137 contienen los requerimientos de información a revelar adicionales para las unidades generadoras de efectivo entre las que se haya distribuido la plusvalía o activos intangibles con vidas útiles indefinidas, con el propósito de comprobar su deterioro del valor.

8 El valor de un activo se deteriora cuando su importe en libros excede a su importe recuperable. En los párrafos 12 a 14 se describen algunos indicadores para comprobar si existe una pérdida por deterioro del valor de un activo. Si se cumpliese alguno de esos indicadores, la entidad estará obligada a realizar una estimación formal del importe recuperable. Excepto por lo descrito en el párrafo 10, esta Norma no obliga a la entidad a realizar una estimación formal del importe recuperable si no se presentase indicio alguno de una pérdida por deterioro del valor.

9 **La entidad evaluará, al final de cada periodo sobre el que se informa, si existe algún indicio de deterioro del valor de algún activo. Si existiera este indicio, la entidad estimará el importe recuperable del activo.**

10 **Con independencia de la existencia de cualquier indicio de deterioro del valor, la entidad deberá también:**

- (a) **comprobar anualmente el deterioro del valor de cada activo intangible con una vida útil indefinida, así como de los activos intangibles que aún no estén disponibles para su uso, comparando su importe en libros con su importe recuperable. Esta**

comprobación del deterioro del valor puede efectuarse en cualquier momento dentro del periodo anual, siempre que se efectúe en la misma fecha cada año. La comprobación del deterioro del valor de los activos intangibles diferentes puede realizarse en distintas fechas. No obstante, si dicho activo intangible se hubiese reconocido inicialmente durante el periodo anual corriente, se comprobará el deterioro de su valor antes de que finalice el mismo.

- (b) **comprobar anualmente el deterioro del valor de la plusvalía adquirida en una combinación de negocios, de acuerdo con los párrafos 80 a 99.**

11 La capacidad de un activo intangible para generar suficientes beneficios económicos futuros como para recuperar su importe en libros estará sujeta, generalmente, a una mayor incertidumbre antes de que el activo esté disponible para su uso que después. En consecuencia, esta Norma requiere que la entidad compruebe, al menos anualmente, el deterioro del valor del importe en libros de un activo intangible que todavía no se encuentre disponible para su uso.

12 **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) **Existen indicios observables de que el valor del activo ha disminuido durante el periodo significativamente más que lo que cabría esperar como consecuencia del paso del tiempo o de su uso normal.**
- (b) **Durante el periodo han tenido lugar, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con una incidencia adversa sobre la entidad, referentes al entorno 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, han experimentado incrementos que probablemente afecten a la tasa de descuento utilizada para calcular el valor en uso del activo, de forma que su importe recuperable haya aumentado de forma significativa.**
- (d) **El importe en libros de los activos netos de la entidad es mayor que su capitalización bursátil.**

Fuentes internas de información

- (e) **Se dispone de evidencia sobre la obsolescencia o deterioro físico de un activo.**
- (f) **Durante el periodo han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en un futuro inmediato, cambios significativos en el alcance o manera en que se usa o se espera usar el activo, que afectarán desfavorablemente a la entidad. Estos cambios incluyen el hecho**

NIC 36

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, y la reconsideración como finita de la vida útil de un activo, en lugar de indefinida.²

- (g) Se dispone de evidencia procedente de informes internos, que indica que el rendimiento económico del activo es, o va a ser, peor que el esperado.**

Dividendos procedentes de subsidiarias, negocios conjuntos o asociadas

- (h) Para una inversión en una subsidiaria, negocio conjunto o asociada, el inversor reconoce un dividendo procedente de la inversión y existe evidencia de que:**

- (i) el importe en libros de la inversión en los estados financieros separados supera el importe en libros en los estados financieros consolidados de los activos netos de la entidad en que se ha invertido, incluyendo la plusvalía asociada; o**
- (ii) el dividendo supera el resultado integral total de la subsidiaria, negocio conjunto o asociada en el periodo en que éste se ha declarado.**

13 La lista del párrafo 12 no es exhaustiva. La entidad puede identificar otros indicios para detectar que el valor del activo puede haberse deteriorado, lo que también le obligaría a determinar el importe recuperable del activo o, en el caso de la plusvalía, a comprobar el deterioro del valor de acuerdo con los párrafos 80 a 99.

14 La evidencia obtenida a través de informes internos, que indique un deterioro del valor del activo, incluye la existencia de:

- (a) flujos de efectivo para adquirir el activo, o necesidades posteriores de efectivo para operar con él o mantenerlo, que son significativamente mayores a los presupuestados inicialmente;
- (b) flujos netos de efectivo reales, o resultados, derivados de la operación del activo, que son significativamente peores a los presupuestados;
- (c) una disminución significativa de los flujos de efectivo netos o de la ganancia de operación presupuestada, o un incremento significativo de las pérdidas originalmente presupuestadas procedentes del activo; o
- (d) pérdidas de operación o flujos netos negativos de efectivo para el activo, cuando las cifras del periodo corriente se suman a las presupuestadas para el futuro.

15 Como se indica en el párrafo 10, esta Norma exige comprobar, al menos anualmente, el deterioro del valor de un activo intangible con una vida útil

² Una vez que un activo cumple los criterios para ser clasificado como mantenido para la venta (o es incluido en un grupo de activos para su disposición que se ha clasificado como mantenido para la venta) se excluirá del alcance de esta Norma y se contabilizará de acuerdo con la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuas*.

NIC 36

indefinida o todavía no disponible para su uso, así como de la plusvalía. Independientemente del momento en que se apliquen los requerimientos del párrafo 10, el concepto de materialidad o importancia relativa se aplicará al identificar si es necesario estimar el importe recuperable de un activo. Por ejemplo, si los cálculos previos muestran que el importe recuperable de un activo es significativamente superior a su importe en libros, la entidad no necesitará volver a estimar su importe recuperable, siempre que no haya ocurrido ningún evento que pudiera haber eliminado esa diferencia. De forma similar, los análisis preliminares podrían mostrar que el importe recuperable de un activo no es sensible a uno o varios de los indicios enumerados en el párrafo 12.

- 16 Como ilustración de lo indicado en el párrafo 15, si las tasas de interés de mercado u otras tasas de mercado de rendimiento de las inversiones se hubiesen incrementado durante el periodo, la entidad no estará obligada a realizar una estimación formal del importe recuperable del activo en los siguientes casos:
- (a) Cuando no sea probable que la tasa de descuento utilizada al calcular el valor en uso del activo vaya a verse afectado por el incremento de estas tasas de mercado. Por ejemplo, los incrementos en las tasas de interés a corto plazo pueden no tener un efecto significativo en la tasa de descuento aplicada para un activo al que le resta todavía una larga vida útil.
 - (b) Cuando resulte probable que la tasa de descuento, utilizada al calcular el valor en uso del activo, vaya a verse afectada por el incremento en esas tasas de mercado, pero los análisis previos de sensibilidad sobre el importe recuperable muestran que:
 - (i) Es improbable que se vaya a producir una disminución significativa en el importe recuperable, porque es probable que los flujos futuros de efectivo se vean aumentados (por ejemplo, en algunos casos, la entidad podría ser capaz de demostrar que puede ajustar sus ingresos de actividades ordinarias para compensar cualquier incremento en las tasas de mercado); o
 - (ii) Es improbable que de la disminución del importe recuperable resulte un deterioro del valor que sea significativo.
- 17 Si existiese algún indicio de que el activo puede haber deteriorado su valor, esto podría indicar que, la vida útil restante, el método de depreciación (amortización) o el valor residual del activo, necesitan ser revisados y ajustados de acuerdo con la Norma aplicable a ese activo, incluso si finalmente no se reconociese ningún deterioro del valor para el activo considerado.

Medición del importe recuperable

- 18 Esta Norma define el importe recuperable de un activo o de una unidad generadora de efectivo como el mayor entre su valor razonable menos los costos de disposición y su valor en uso. Los párrafos 19 a 57 establecen los requerimientos para la medición del importe recuperable. En ellos se utiliza el término “activo”, pero su contenido es de aplicación tanto a los activos individuales como a las unidades generadoras de efectivo.

NIC 36

- 19 No siempre es necesario determinar el valor razonable del activo menos los costos de disposición y su valor en uso. Si cualquiera de esos importes excediera al importe en libros del activo, éste no sufriría un deterioro de su valor y no sería necesario estimar el otro importe.
- 20 Sería posible medir el valor razonable del activo menos los costos de disposición, incluso si no existe un precio cotizado en un mercado activo para un activo idéntico. Sin embargo, en ocasiones no es posible medir el valor razonable del activo menos los costos de disposición, por la inexistencia de bases para realizar una estimación fiable del precio que se podría obtener, por la venta del activo en una transacción realizada en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas. En este caso, la entidad podría utilizar el valor en uso del activo como su importe recuperable.
- 21 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 disposición, se considerará a este último como su importe recuperable. Este será, con frecuencia, el caso de un activo que se mantiene para su disposición. Esto es así porque el valor en uso de un activo que se mantiene para disposición consistirá, principalmente, en los ingresos netos de la disposición, tales como los flujos de efectivo futuros, derivados de su utilización continuada hasta la disposición, probablemente resulten insignificantes a efectos del cálculo.
- 22 El importe recuperable se calculará para un activo individual, a menos que el activo no genere entradas de efectivo que sean, en buena medida, independientes de las producidas por otros activos o grupos de activos. Si este fuera el caso, el importe recuperable se determinará para la unidad generadora de efectivo a la que pertenezca el activo (véanse los párrafos 65 a 103), a menos que:
- (a) el valor razonable del activo menos los costos de disposición sea mayor que su importe en libros; o
 - (b) se estime que el valor en uso del activo esté próximo a su valor razonable menos los costos de disposición, y este último importe pueda ser medido.
- 23 En algunos casos, para la determinación del valor razonable del activo menos los costos de venta o del valor en uso, las estimaciones, los promedios y otras simplificaciones en el cálculo pueden proporcionar una aproximación razonable a las cifras que se obtendrían de cálculos más detallados como los ilustrados en esta Norma.

Medición del importe recuperable de un activo intangible con una vida útil indefinida

- 24 El párrafo 10 requiere que se compruebe anualmente el deterioro del valor de un activo intangible con una vida útil indefinida, mediante la comparación de su importe en libros con su importe recuperable, con independencia de la existencia de cualquier indicio de deterioro del valor. No obstante, podrían emplearse los cálculos recientes más detallados del importe recuperable efectuados en el periodo precedente para comprobar el deterioro del valor de ese activo en el periodo corriente, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

NIC 36

- (a) en el caso de que el activo intangible no generase entradas de efectivo que sean en buena medida independientes de aquellos flujos que provienen de otros activos o grupos de activos y, en consecuencia, se compruebe su deterioro del valor como parte de la unidad generadora de efectivo a la cual pertenece, que los activos y pasivos que componen esa unidad no hayan cambiado significativamente desde que se realizó el cálculo más reciente del importe recuperable;
- (b) que el cálculo del importe recuperable más reciente diese lugar a una cantidad que exceda, por un margen significativo, del importe en libros del activo; y
- (c) que basándose en un análisis de los eventos y circunstancias que han ocurrido y aquellas circunstancias que han cambiado desde que se efectuó el cálculo más reciente del importe recuperable, la probabilidad de que el importe recuperable corriente sea inferior al importe en libros sea remota.

Valor razonable menos los costos de disposición

25 a
27
28

[Eliminado]

Los costos de disposición, diferentes de aquellos que ya hayan sido reconocidos como pasivos, se deducirán al medir el valor razonable menos los costos de disposición. Ejemplos de estos costos son los costos de carácter legal, timbres y otros impuestos de la transacción similares, los costos de desmontar o desplazar el activo, así como todos los demás costos incrementales para dejar el activo en condiciones para su venta. No obstante, las indemnizaciones por cese (definidas en la NIC 19) y otros costos asociados con la reducción del tamaño o la reorganización de un negocio, que implique la disposición de un activo, no son costos incrementales directamente relacionados y atribuibles a la disposición del activo.

29

En ocasiones, la disposición de un activo puede obligar al comprador a asumir un pasivo, y sólo se puede disponer de un único valor razonable menos los costos de disposición del conjunto formado por el activo y el pasivo. En el párrafo 78 se explica cómo tratar tales casos.

Valor en uso

30

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**

NIC 36

- (e) **otros factores, tales como la iliquidez, que los participantes en el mercado reflejarían al poner precio a los flujos de efectivo futuros que la entidad espera que se deriven del activo.**

31 La estimación del valor en uso de un activo conlleva los siguientes pasos:

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

32 Los elementos identificados en los apartados (b), (d) y (e) del párrafo 30 pueden reflejarse como ajustes en los flujos de efectivo futuros o como ajustes en la tasa de descuento. Cualquiera que sea el enfoque que la entidad adopte para reflejar las expectativas sobre posibles variaciones en el importe o distribución temporal de los flujos de efectivo futuros, el resultado será reflejar el valor presente esperado de los flujos de efectivo futuros, es decir, el promedio ponderado de todos los posibles resultados. En el Apéndice A se proporcionan guías adicionales sobre el uso de las técnicas del cálculo del valor presente en la determinación del valor en uso de un activo.

Bases para la estimación de los flujos de efectivo futuros

33 **Al medir el valor en uso una entidad:**

- (a) **Basará las proyecciones de los flujos de efectivo en hipótesis razonables y fundamentadas, que representen las mejores estimaciones de la gerencia sobre el conjunto de las condiciones económicas que se presentarán a lo largo de la vida útil restante del activo. Se otorgará un mayor peso a las evidencias externas a la entidad.**
- (b) **Basará las proyecciones de flujos de efectivo en los presupuestos o pronósticos financieros más recientes, que hayan sido aprobados por la gerencia, excluyendo cualquier estimación de entradas o salidas de efectivo que se espere surjan de reestructuraciones futuras o de mejoras del rendimiento de los activos. Las proyecciones basadas en estos presupuestos o pronósticos cubrirán como máximo un periodo de cinco años, salvo que pueda justificarse un plazo mayor.**
- (c) **Estimará las proyecciones de flujos de efectivo posteriores al periodo cubierto por los presupuestos o pronósticos más recientes, extrapolando las proyecciones anteriores basadas en ellos, utilizando para los años posteriores escenarios con una tasa de crecimiento nula o decreciente, salvo que se pudiera justificar el uso de una tasa creciente. Esta tasa de crecimiento no excederá de la tasa promedio de crecimiento a largo plazo para los productos o industrias, así como para el país o países en los que opera la entidad y para el mercado en el que se utilice el activo, a menos que se pueda justificar una tasa de crecimiento mayor.**

34 La gerencia evaluará la razonabilidad de las hipótesis en las que se basan sus proyecciones corrientes de flujos de efectivo, examinando las causas de las

diferencias entre las proyecciones de flujos de efectivo pasadas y corrientes. La gerencia se asegurará que las hipótesis sobre las que se basan sus proyecciones de flujos de efectivo corrientes sean uniformes con los resultados reales obtenidos en el pasado, siempre que los efectos de hechos o circunstancias posteriores, que no existían cuando dichos flujos de efectivo reales fueron generados, lo permitan.

- 35 Por lo general, no se suele disponer de presupuestos o pronósticos financieros que sean detallados, explícitos y fiables, para periodos superiores a cinco años. Por esta razón, las estimaciones que haga la gerencia sobre los flujos futuros de efectivo, se basarán en los presupuestos o pronósticos más recientes, para un máximo de cinco años. La gerencia puede utilizar proyecciones de flujos de efectivo, basadas en los presupuestos o pronósticos para un periodo mayor de cinco años, siempre que esté segura de que son fiables y pueda demostrar su capacidad, a partir de la experiencia pasada, para predecir los flujos de efectivo de forma precisa en plazos tan largos de tiempo.
- 36 Las proyecciones de flujos de efectivo hasta el final de la vida útil del activo se estimarán extrapolando las proyecciones de flujos de efectivo basados en presupuestos o pronósticos, utilizando una tasa de crecimiento para los años siguientes. Esta tasa será constante o decreciente, a menos que la información objetiva indique que una tasa creciente se ajuste mejor a los patrones que sigue el ciclo de vida del producto o del sector industrial. Si resultara adecuado, la tasa de crecimiento podría también ser nula o negativa.
- 37 Cuando las condiciones sean favorables, es probable que entren competidores en el mercado y limiten el crecimiento. Por tanto, las entidades podrían tener dificultades para superar la tasa promedio de crecimiento histórica a largo plazo (por ejemplo, veinte años), referida a los productos, sectores industriales, país o países en los que la entidad opera, o al mercado en que el activo se utiliza.
- 38 Al usar información de presupuestos o pronósticos, una entidad considerará si la información refleja hipótesis razonables y fundamentadas, y si representa la mejor estimación de la gerencia sobre el conjunto de condiciones económicas que existirán durante la vida útil restante del activo.

Composición de las estimaciones de los flujos de efectivo futuros

- 39 **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) **los flujos netos de efectivo que, en su caso, se recibirían (o pagarían) por la disposición del activo, al final de su vida útil.**

NIC 36

- 40 Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros y de la tasa de descuento tendrán en cuenta hipótesis uniformes sobre los incrementos de precios debidos a la inflación general. Por tanto, si la tasa de descuento incluyese el efecto de los incrementos de precios debidos a la inflación general, los flujos de efectivo futuros se estimarían en términos nominales. Si la tasa de descuento excluyese el efecto de los incrementos de precios debidos a la inflación general, los flujos de efectivo futuros se estimarían en términos reales (pero incluirán incrementos o decrementos futuros en los precios específicos).
- 41 Las proyecciones de las salidas de efectivo incluyen aquellas relacionadas con el mantenimiento diario del activo, así como los futuros gastos generales que puedan ser atribuidos de forma directa, o distribuidos sobre unas bases razonables y uniformes, a la utilización del activo.
- 42 Cuando el importe en libros del activo todavía no incluya la totalidad de las salidas de efectivo que se efectuarán antes de que esté preparado para su utilización o venta, la estimación de los pagos futuros incluirá también una estimación de cualquier salida de efectivo en la que se prevea incurrir antes de que el activo esté listo para su uso o venta. Este es el caso, por ejemplo, de un edificio en construcción o de un proyecto de desarrollo todavía no completado.
- 43 Con el fin de evitar duplicidades, las estimaciones de los flujos de efectivo futuros no incluirán:
- (a) entradas de efectivo procedentes de activos que generen entradas de efectivo que sean en buena medida independientes de las entradas procedentes del activo que se esté revisando (por ejemplo, activos financieros tales como cuentas por cobrar); y
 - (b) pagos relacionados con obligaciones que ya han sido reconocidas como pasivos (por ejemplo, cuentas por pagar, pensiones o provisiones).
- 44 **Los flujos de efectivo futuros se estimarán, para el activo, teniendo en cuenta su estado actual. Estas estimaciones de flujos de efectivo futuros no incluirán entradas o salidas de efectivo futuras estimadas que se espera que surjan de:**
- (a) una reestructuración futura en la que la entidad no se ha comprometido todavía; o**
 - (b) mejoras o aumentos del rendimiento de los activos.**
- 45 Puesto que los flujos de efectivo futuros se estiman para el activo en su estado actual, el valor en uso no reflejará:
- (a) las salidas de efectivo futuras o los ahorros de costos relacionados (por ejemplo reducciones de personal), ni otros beneficios que se espere que surjan de una reestructuración futura en la que la entidad no se haya comprometido hasta el momento; o
 - (b) las salidas de efectivo futuras que vayan a mejorar o aumentar el rendimiento del activo, ni tampoco las entradas de efectivo que se espere obtener de dichas salidas de efectivo.
- 46 Una reestructuración es un programa planificado y controlado por la gerencia, cuyo efecto es un cambio significativo en la actividad llevada a cabo por la

NIC 36

entidad o en la manera en que está gestionada. En la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, se especifica cuándo la entidad está comprometida en una reestructuración.

47 Cuando una entidad se encuentra comprometida en una reestructuración, es probable que algunos de sus activos queden afectados por el desarrollo de la misma. Una vez que la entidad se involucre en tal proceso de reestructuración:

- (a) al determinar el valor en uso, sus estimaciones de entradas y salidas futuras de flujos de efectivo reflejarán los ahorros de costos y demás beneficios esperados de la reestructuración (a partir de los presupuestos y pronósticos más recientes aprobados por la gerencia); y
- (b) sus estimaciones de salidas de efectivo futuras por la reestructuración en sí, se incluirán en la provisión por reestructuración, según lo establecido en la NIC 37.

En el Ejemplo 5 se ilustra el efecto de una reestructuración futura en los cálculos del valor en uso.

48 Hasta que la entidad lleve a cabo las salidas de efectivo necesarias para mejorar o potenciar el desempeño del activo, las estimaciones de flujos futuros de efectivo no incluirán las estimaciones de entradas de efectivo que se espere se deriven del incremento de los beneficios económicos asociados con las salidas de efectivo (véase el ejemplo ilustrativo 6).

49 Las estimaciones de los flujos futuros de efectivo incluirán las salidas de efectivo futuras necesarias para mantener el nivel de beneficios económicos que se espere surjan del activo en su estado actual. Cuando una unidad generadora de efectivo esté integrada por activos con diferentes vidas útiles estimadas, siendo todos ellos esenciales para el funcionamiento operativo de la unidad, el reemplazo de activos con vidas útiles más cortas se considerará como parte del mantenimiento diario de la unidad, al estimar los flujos de efectivo futuros asociados con la misma. De forma similar, cuando un activo individualmente considerado esté integrado por componentes con diferentes vidas útiles estimadas, la reposición de los componentes con vidas útiles más cortas se considerará como parte del mantenimiento diario del activo, cuando se estimen los flujos de efectivo futuros que el mismo genere.

50 **Las estimaciones de los flujos de efectivo futuros no incluirán:**

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

51 Los flujos de efectivo futuros estimados reflejarán hipótesis que sean uniformes con la manera de determinar la tasa de descuento. De otro modo, el efecto producido por algunas de las hipótesis se duplicaría o se ignoraría. Puesto que el valor temporal del dinero está ya considerado al descontar las estimaciones de flujos de efectivo futuros, esos flujos de efectivo excluirán las entradas y salidas de efectivo por actividades de financiación. De forma similar, puesto que la tasa de descuento se determina antes de impuestos, los flujos de efectivo se han de estimar también antes del impuesto a las ganancias.

NIC 36

52 La estimación de los flujos netos de efectivo a recibir (o a pagar), por la disposición de un activo al final de su vida útil, será el importe que la entidad espera obtener por la venta del elemento, en una transacción en condiciones de independencia mutua entre partes interesadas y debidamente informadas, después de deducir los costos estimados de la disposición.

53 La estimación de los flujos netos de efectivo a recibir (o a pagar) por la disposición de un activo al final de su vida útil, se determinará de forma similar a la del valor razonable del activo menos los costos de venta, excepto si en la estimación de esos flujos netos de efectivo:

- (a) La entidad ha utilizado precios vigentes en la fecha de estimación para activos similares, que hayan llegado al final de su vida útil y hayan estado operando en condiciones similares a aquellas en las que el activo será utilizado.
- (b) La entidad ha ajustado esos precios por el efecto de los incrementos debidos a la inflación general, y por los incrementos o disminuciones de los precios futuros específicos. No obstante, si tanto las estimaciones de los flujos de efectivo futuros, procedentes de la utilización continuada del activo, como la tasa de descuento, excluyen el efecto de la inflación general, la entidad también excluirá este efecto de la estimación de los flujos netos de efectivo procedentes de la disposición por del activo.

53A El valor razonable difiere del valor en uso. El valor razonable refleja los supuestos que participantes de mercado utilizarían al fijar el precio del activo. En contraste, el valor en uso refleja los efectos de factores que pueden ser específicos de la entidad y no son aplicables a entidades en general. Por ejemplo, el valor razonable no reflejará ninguno de los siguientes factores en la medida en que no estarían disponibles con generalidad para los participantes de mercado:

- (a) valor adicional proveniente de la agrupación de activos (tales como la creación de una cartera de propiedades de inversión en localizaciones diferentes);
- (b) sinergias entre el activo que está siendo medido y otros activos;
- (c) los derechos o restricciones legales que sólo son específicos del propietario actual del activo; y
- (d) beneficios o gravámenes fiscales que son específicos del propietario actual del activo.

Flujos de efectivo futuros en moneda extranjera

54 Los flujos de efectivo futuros se estimarán en la moneda en la que vayan a ser generados, y se actualizarán utilizando la tasa de descuento adecuada para esa moneda. La entidad convertirá el valor presente aplicando la tasa de cambio al contado en la fecha del cálculo del valor en uso.

Tasa de descuento

- 55 **La tasa o tasas de descuento a utilizar serán las tasas antes de impuestos, que reflejen las evaluaciones actuales del mercado correspondientes:**
- (a) **el 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.**
- 56 Una tasa que refleje las evaluaciones actuales del valor temporal del dinero y los riesgos específicos del activo es el desempeño que los inversores exigirían, si escogieran una inversión que generase flujos de efectivo por importes, distribución temporal y perfil de riesgo, equivalentes a los que la entidad espera obtener del activo. Esta tasa de descuento se estimará a partir de la tasa implícita en las transacciones actuales de mercado para activos similares, o bien como el costo promedio ponderado del capital de una entidad cotizada que tuviera un solo activo (o una cartera de activos) similares al que se está considerando, en términos de potencial de servicio y riesgo soportado. No obstante, la tasa de descuento empleada para determinar el valor en uso de un activo no reflejará los riesgos para los cuales ya hayan sido ajustadas las estimaciones de flujos de efectivo futuros. De otro modo, el efecto de algunas hipótesis sería tenido en cuenta dos veces.
- 57 Cuando la tasa específica correspondiente a un activo no esté directamente disponible en el mercado, la entidad aplicará algún sustitutivo para estimar la tasa de descuento. En el Apéndice A se incluyen guías adicionales sobre la estimación de la tasa de descuento en estas circunstancias.

Reconocimiento y medición de la pérdida por deterioro del valor

- 58 En los párrafos 59 a 64 se establecen los requisitos para el reconocimiento y la medición de las pérdidas por deterioro del valor de los activos individuales distintos de la plusvalía. El reconocimiento y la medición de las pérdidas por deterioro del valor de las unidades generadoras de efectivo y la plusvalía se abordan en los párrafos 65 a 108.
- 59 **El importe en libros de un activo se reducirá hasta que alcance su importe recuperable si, y sólo si, este importe recuperable es inferior al importe en libros. Esa reducción es una pérdida por deterioro del valor.**
- 60 **La pérdida por deterioro del valor se reconocerá inmediatamente en el resultado del periodo, a menos que el activo se contabilice por su valor revaluado de acuerdo con otra Norma (por ejemplo, de acuerdo con el modelo de revaluación previsto en la NIC 16). Cualquier pérdida por deterioro del valor, en los activos revaluados, se tratará como un decremento de la revaluación efectuada de acuerdo con esa otra Norma.**
- 61 Una pérdida por deterioro del valor asociada a un activo no revaluado se reconocerá en el resultado del periodo. Sin embargo, una pérdida por deterioro del valor de un activo revaluado se reconocerá en otro resultado integral, en la medida en que el deterioro de valor no exceda el importe del superávit de

NIC 36

revaluación para ese activo. Esta pérdida por deterioro del valor correspondiente a un activo revaluado reduce el superávit de revaluación de ese activo.

- 62 **Cuando el importe estimado de una pérdida por deterioro del valor sea mayor que el importe en libros del activo con el que se relaciona, la entidad reconocerá un pasivo si, y sólo si, estuviese obligada a ello por otra Norma.**
- 63 **Tras el reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor, los cargos por depreciación del activo se ajustarán en los periodos futuros, con el fin de distribuir el importe en libros revisado del activo, menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.**
- 64 Si se reconoce una pérdida por deterioro del valor, se determinarán también los activos y pasivos por impuestos diferidos relacionados con ella, mediante la comparación del importe en libros revisado del activo con su base fiscal, de acuerdo con la NIC 12 (véase el ejemplo ilustrativo 3).

Unidades generadoras de efectivo y plusvalía

- 65 Los párrafos 66 a 108 y el Apéndice C establecen los requerimientos para identificar las unidades generadoras de efectivo a las que pertenecen los activos, para determinar el importe en libros de las unidades generadoras de efectivo y de la plusvalía y para reconocer las pérdidas por deterioro del valor que les correspondan.

Identificación de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece un activo

- 66 **Si existiera algún indicio del deterioro del valor de un activo, el importe recuperable se estimará para el activo individualmente considerado. Si no fuera posible estimar el importe recuperable del activo individual, la entidad determinará el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que el activo pertenece (la unidad generadora de efectivo del activo).**
- 67 El importe recuperable de un activo individual no podrá ser determinado cuando:
- (a) el valor en uso del activo no pueda estimarse como próximo a su valor razonable menos los costos de disposición (por ejemplo, cuando los flujos de efectivo futuros por la utilización continuada del activo no puedan determinarse por ser insignificantes); y
 - (b) el activo no genere entradas de efectivo que sean en buena medida independientes de las producidas por otros activos.

En estos casos, el valor en uso y, por tanto, el importe recuperable, podrán determinarse sólo a partir de la unidad generadora de efectivo del activo.

NIC 36

Ejemplo

Una entidad minera posee un ferrocarril privado para apoyo de las operaciones en una mina. El ferrocarril privado sólo puede ser vendido por su valor como chatarra, y no genera entradas de efectivo que sean en buena medida independientes de las entradas que corresponden a los otros activos de la mina.

No es posible estimar el importe recuperable del ferrocarril privado, porque su valor en uso no puede determinarse, y probablemente es diferente de su valor como chatarra. Por tanto, la entidad tendrá que estimar el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo a la que pertenece el ferrocarril, es decir, la mina en su conjunto.

- 68 Como se define en el párrafo 6, la unidad generadora de efectivo de un activo es el grupo más pequeño de activos que, incluyendo al citado activo, genera entradas de efectivo que son en buena medida independientes de las entradas producidas por otros activos o grupos de activos. La identificación de la unidad generadora de efectivo de un activo implica la realización de juicios profesionales. Si no se puede determinar el importe recuperable de un activo individual, la entidad habrá de identificar el conjunto más pequeño de activos que, incluyendo al mismo, genere entradas de efectivo que sean en buena medida independientes.

Ejemplo

Una entidad de autobuses presta servicios a un municipio bajo contrato, que le exige determinados servicios mínimos para cada una de las cinco rutas separadas que cubre. Los activos destinados a cada una de las rutas, y los flujos de efectivo que se derivan de cada una de ellas, pueden ser identificados por separado. Una de las rutas opera con pérdidas significativas.

Puesto que la entidad no tiene la opción de suspender ninguna de las rutas cubiertas por los autobuses, el menor nivel de entradas de efectivo identificables, que son en buena medida, independientes de las entradas de efectivo procedentes de otros activos o grupos de activos, son las entradas de efectivo generadas por las cinco rutas en conjunto. La unidad generadora de efectivo de cada ruta es la entidad en su conjunto.

- 69 Las entradas de efectivo son entradas de efectivo y equivalentes al efectivo, recibidos de partes externas a la entidad. Para identificar si las entradas de efectivo procedentes de un activo (o grupo de activos) son en buena medida independientes de las entradas de efectivo procedentes de otros activos (o grupos de activos), la entidad considerará diferentes factores, incluyendo cómo la gerencia controla las operaciones de la entidad (por ejemplo, por líneas de producto, negocios, localizaciones individuales, distritos o áreas regionales), o cómo la gerencia adopta las decisiones de continuar o disponer de los activos y operaciones de la entidad. El ejemplo ilustrativo 1 proporciona algunos ejemplos de identificación de unidades generadoras de efectivo.

- 70 **Si existe un mercado activo para los productos elaborados por un activo o un grupo de activos, uno u otros se identificarán como una unidad**

NIC 36

generadora de efectivo, incluso si alguno o todos los productos elaborados se utilizasen internamente. Si las entradas de efectivo generadas por cualquier activo o unidad generadora de efectivo estuvieran afectadas por precios internos de transferencia, la entidad utilizará la mejor estimación de la gerencia sobre el precio(s) futuro(s) que podría alcanzarse en transacciones realizadas en condiciones de independencia mutua, estimando:

- (a) entradas de efectivo futuras empleadas para determinar el valor en uso del activo o de la unidad generadora de efectivo; y**
- (b) las salidas de efectivo futuras empleadas para determinar el valor en uso de otros activos o unidades generadoras de efectivo afectadas por precios internos de transferencia.**

71 Aunque una parte o la totalidad de la producción elaborada por un activo o un grupo de activos sea utilizada por otras unidades de la misma entidad (por ejemplo, productos de una fase intermedia dentro del proceso productivo), este activo o grupo de ellos formarán una unidad generadora de efectivo siempre y cuando la entidad pueda vender esta producción en un mercado activo. Esto es así porque ese activo, o grupo de activos, pueden generar entradas de efectivo que serían en buena medida independientes de las entradas de efectivo de los otros activos o grupos de activos. Al utilizar información basada en presupuestos o pronósticos financieros que se relacionen con tal unidad generadora de efectivo, o con cualquier otro activo o unidad generadora de efectivo afectada por precios internos de transferencia, la entidad ajustará esta información si los precios internos de transferencia no reflejan la mejor estimación de la gerencia sobre los precios futuros que podrían ser alcanzados en transacciones realizadas en condiciones de independencia mutua.

72 Las unidades generadoras de efectivo se identificarán de forma uniforme de un periodo a otro, y estarán formadas por el mismo activo o tipos de activos, salvo que se justifique un cambio.

73 Si una entidad determinase que un activo pertenece, en este periodo, a una unidad generadora de efectivo diferente de la que perteneció en periodos anteriores, o que los tipos de activos que forman la unidad generadora de efectivo del activo han cambiado, el párrafo 130 exige revelar ciertas informaciones sobre esta unidad generadora de efectivo, en el caso de que se hubiera reconocido una pérdida por deterioro del valor o una reversión de la misma para la unidad generadora de efectivo.

Importe recuperable e importe en libros de una unidad generadora de efectivo

74 El importe recuperable de una unidad generadora de efectivo, es el mayor entre el valor razonable menos los costos de disposición de la unidad y su valor en uso. Para los propósitos de determinar el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo, las referencias efectuadas en los párrafos 19 a 57 al término “activo” se entenderán hechas a la “unidad generadora de efectivo”.

75 El importe en libros de una unidad generadora de efectivo se determinará de manera uniforme con la forma en que se calcule el importe recuperable de la misma.

76 El importe en libros de una unidad generadora de efectivo:

- (a) incluirá el importe en libros sólo de aquellos activos que puedan ser atribuidos directamente, o distribuidos según un criterio razonable y uniforme, a la unidad generadora de efectivo y que generarán las entradas futuras de efectivo utilizadas en la determinación del valor en uso de la citada unidad; y
- (b) no incluirá el importe en libros de ningún pasivo reconocido, a menos que el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo no pudiera ser determinado sin tener en cuenta tal pasivo.

Esto es así porque el valor razonable menos los costos de disposición, así como el valor en uso de una unidad generadora de efectivo, se determinan excluyendo los flujos de efectivo relacionados con los activos que no forman parte de la unidad y con los pasivos que ya se hayan contabilizado (véanse los párrafos 28 y 43).

77 Cuando se agrupan los activos para evaluar su recuperabilidad, es importante incluir en la unidad generadora de efectivo todos los activos que generan o son empleados para generar las corrientes relevantes de entradas de efectivo. De otro modo, la unidad generadora de efectivo podría aparecer como plenamente recuperable, cuando de hecho se ha producido una pérdida por deterioro del valor. En algunos casos se da la circunstancia de que, aunque determinados activos puedan contribuir a la producción de los flujos de efectivo futuros estimados de la unidad generadora de efectivo, no pueden ser distribuidos con un criterio razonable y uniforme a la unidad en cuestión. Este podría ser el caso de la plusvalía o de los activos comunes de la entidad, como la sede social. En los párrafos 80 a 103 se explica cómo tratar estos activos, al comprobar si la unidad generadora de efectivo ha deteriorado su valor.

78 Podría ser necesario considerar algunos pasivos reconocidos para determinar el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo. Esto podría ocurrir si la disposición de la citada unidad obligase al comprador a asumir un pasivo. En este caso, el valor razonable menos los costos de disposición (o el flujo de efectivo estimado procedente de la disposición al final de su vida útil) de la unidad generadora de efectivo será el precio de venta de los activos de la unidad generadora de efectivo y del pasivo, de forma conjunta, menos los costos correspondientes a la disposición. Para llevar a cabo una adecuada comparación entre el importe en libros de la unidad generadora de efectivo y su importe recuperable, será preciso deducir el importe en libros del pasivo al calcular tanto el valor en uso de la unidad como su importe en libros.

NIC 36

Ejemplo
<p>Una entidad opera una mina en cierto país, donde la legislación exige que los propietarios rehabiliten los terrenos cuando finalicen las operaciones mineras. El costo de rehabilitación incluye la reposición de las capas de tierra que hubo que extraer de la mina antes de que la operación comenzara. Por eso, se ha reconocido una provisión para cubrir los costos de reposición desde el momento en que se extrajo la tierra. El importe de la provisión se ha reconocido como parte del costo de la mina, y se está amortizando a lo largo de la vida útil de la misma. El importe en libros de la provisión por los costos de rehabilitación es de 500 u.m.,^(a) que es igual al valor presente de los costos de rehabilitación.</p> <p>La entidad está comprobando el posible deterioro del valor de la mina. La unidad generadora de efectivo de la mina es la propia mina en su conjunto. La entidad ha recibido varias ofertas de compra de la mina, con precios alrededor de 800 u.m. Este precio refleja el hecho de que el comprador asumirá la obligación de rehabilitar los terrenos. Los costos de disposición de la mina son insignificantes. El valor en uso de la mina es aproximadamente 1.200 u.m., excluyendo los costos de rehabilitación. El importe en libros de la mina es de 1.000 u.m.</p> <p><i>El valor razonable menos los costos de disposición de la unidad generadora de efectivo es de 800 u.m. En este importe se ha considerado el impacto de los costos de rehabilitación. Como consecuencia de ello, el valor en uso de la unidad generadora de efectivo se determinará después de considerar los costos de la rehabilitación, y se estima en un importe de 700 u.m. (1.200 u.m. menos 500 u.m.). El importe en libros de la unidad generadora de efectivo asciende a 500 u.m., igual al importe en libros de la mina (1.000 u.m.) menos el importe en libros de la provisión para costos de rehabilitación (500 u.m.). En consecuencia, el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo excede a su importe en libros.</i></p> <p>(a) En esta Norma, los importes monetarios se expresan en “unidades monetarias (u.m.)”.</p>

79 Por razones prácticas, el importe recuperable de una unidad generadora de efectivo se determina, en ocasiones, después de tener en consideración los activos que no son parte de la propia unidad (por ejemplo, cuentas por cobrar u otros activos financieros) o pasivos que se hayan reconocido (por ejemplo, cuentas por pagar, pensiones y otras provisiones). En estos casos, el importe en libros de la unidad generadora de efectivo se incrementará por el importe en libros de estos activos y se disminuirá por el importe en libros de los pasivos.

Plusvalía

Distribución de la plusvalía a las unidades generadoras de efectivo

80 **A efectos 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 o grupos de unidades generadoras de efectivo de la entidad adquirente, que se espere que se beneficien de las sinergias de la combinación de**

negocios, independientemente de que otros activos o pasivos de la entidad adquirida se asignen a esas unidades o grupos de unidades. Cada unidad o grupo de unidades entre las que se distribuya la plusvalía:

- (a) representará el nivel más bajo, dentro de la entidad, al que se controla la plusvalía a efectos de gestión interna; y**
- (b) no será mayor que un segmento de operación, según se define en el párrafo 5 de la NIIF 8 Segmentos de Operación antes de la agregación.**

- 81 La plusvalía reconocida en una combinación de negocios es un activo que representa los beneficios económicos futuros que surgen de otros activos adquiridos en una combinación de negocios que no están identificados individualmente y reconocidos de forma separada. La plusvalía no genera flujos de efectivo independientemente de otros activos o grupos de activos, y a menudo contribuye a la generación de los flujos de efectivo de múltiples unidades generadoras de efectivo. Algunas veces, la plusvalía no puede ser asignada con criterios que no sean arbitrarios a las unidades generadoras de efectivo individuales, sino sólo entre grupos de unidades generadoras de efectivo. Como resultado, el nivel más bajo al que, dentro de la entidad, se controla la plusvalía a efectos de gestión interna incluye, en ocasiones, un número de unidades generadoras de efectivo con las que se relaciona la plusvalía, pero no puede ser distribuida entre ellos. Las referencias contenidas en los párrafos 83 a 99 y en el Apéndice C a las unidades generadoras de efectivo entre las que se distribuye la plusvalía deben entenderse también como referencias aplicables a grupos de unidades generadoras de efectivo entre las que se distribuye la plusvalía.
- 82 La aplicación de los requisitos del párrafo 80 conducirá a la comprobación del deterioro del valor de la plusvalía a un nivel que refleje la forma en que la entidad gestiona sus operaciones y con el que la plusvalía estaría naturalmente asociada. En consecuencia, no es necesario el desarrollo de sistemas de información adicionales.
- 83 Una unidad generadora de efectivo a la que se ha distribuido una plusvalía con el propósito de comprobar el deterioro del valor podría no coincidir con el nivel al que la plusvalía es distribuida de acuerdo con la NIC 21 *Efectos de las Variaciones en las Tasas de Cambio de la Moneda Extranjera*, a efectos de medir las pérdidas y ganancias en moneda extranjera. Por ejemplo, si la NIC 21 exige a la entidad distribuir la plusvalía a niveles relativamente bajos con el fin de medir las pérdidas y ganancias en moneda extranjera, no se exigirá comprobar el deterioro del valor de la plusvalía al mismo nivel, a menos que también se controle la plusvalía a ese nivel a efectos de gestión interna.
- 84 **Si la distribución inicial de la plusvalía adquirida en una combinación de negocios no pudiera completarse antes del cierre del periodo anual en el que la combinación de negocios tuvo lugar, esa distribución inicial se completará antes del cierre del primer periodo anual que comience después de la fecha de adquisición.**
- 85 De acuerdo con la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*, cuando la contabilización inicial de una combinación de negocios sólo pueda determinarse de forma provisional al final del periodo en que ésta se efectúe, la adquirente:

NIC 36

- (a) contabilizará la combinación utilizando dichos valores provisionales; y
- (b) reconocerá cualquier ajuste que se realice a esos valores provisionales como consecuencia de completar la contabilización inicial, dentro del periodo de medición, el cual no excederá de los doce meses siguientes a la fecha de adquisición.

En estas circunstancias, podría también no ser posible completar la distribución inicial de la plusvalía reconocida en la combinación antes del cierre del periodo en el que se efectuó la combinación. Cuando éste sea el caso, la entidad revelará la información requerida por el párrafo 133.

86 Si se ha distribuido la plusvalía a una unidad generadora de efectivo y la entidad vende o dispone por otra vía de una operación dentro de esa unidad, la plusvalía asociada a la operación debe ser:

- (a) **incluida en el importe en libros de la operación cuando se determine el resultado procedente de la disposición; y**
- (b) **medida a partir de los valores relativos de la operación dispuesta y de la parte de la unidad generadora de efectivo que se siga manteniendo, a menos que la entidad pueda demostrar que algún otro método refleja mejor la plusvalía asociada con la operación dispuesta.**

Ejemplo
<p>Una entidad vende por 100 u.m. una operación que era parte de una unidad generadora de efectivo a la cual había sido distribuido parte de la plusvalía. La plusvalía distribuida a la unidad no puede identificarse ni asociarse con un grupo de activos a un nivel inferior al de esa unidad, salvo que se aplicasen criterios arbitrarios. El importe recuperable de la parte de la unidad generadora de efectivo que se sigue manteniendo es de 300 u.m.</p> <p><i>Debido a que la plusvalía distribuida a la unidad generadora de efectivo no puede ser identificada o asociada sin recurrir a criterios arbitrarios, con un grupo de activos a un nivel inferior al de esa unidad, la plusvalía asociada con la operación vendida se medirá sobre la base de los valores relativos de la operación vendida y de la parte de la unidad generadora de efectivo que se sigue manteniendo. En consecuencia, el 25 por ciento de la plusvalía distribuida a la unidad generadora de efectivo se incluirá en el importe en libros de la operación vendida.</i></p>

87 Si una entidad reorganizase su estructura de información de tal forma que cambiase la composición de una o más unidades generadoras de efectivo a las que se haya distribuido la plusvalía, se redistribuirá el importe de la misma entre las unidades afectadas. Esta redistribución se obtendrá empleando un método basado en los valores relativos, similar al usado cuando la entidad disponga de una operación dentro de una unidad generadora de efectivo, a menos que la entidad pueda demostrar que algún otro método refleje mejor la plusvalía asociada con las unidades reorganizadas.

Ejemplo

La plusvalía ha sido distribuida previamente a la unidad generadora de efectivo A. La plusvalía atribuida a la unidad A no puede ser identificada ni asociada con un grupo de activos a un nivel inferior a la unidad A, salvo que se aplicasen criterios arbitrarios. La unidad A va a ser dividida e integrada dentro de otras tres unidades generadoras de efectivo B, C y D.

Debido a que la plusvalía atribuida a A no puede ser identificada o asociada con un grupo de activos a un nivel inferior a la unidad A, sin aplicar criterios arbitrarios, éste se redistribuirá a las unidades B, C y D sobre la base de los valores relativos de las tres partes que componen A, antes de que tales partes sean integradas con B, C y D.

Comprobación del deterioro del valor para las unidades generadoras de efectivo con plusvalía

88 Cuando, según se determina en el párrafo 81, la plusvalía se relacione con una unidad generadora de efectivo pero no haya podido ser distribuida a la misma, esta unidad se someterá a una comprobación del deterioro de su valor, cuando existan indicios de que su valor podría haberse deteriorado, comparando el importe en libros de la unidad, excluyendo la plusvalía, con su importe recuperable. Cualquier pérdida por deterioro del valor se reconocerá de acuerdo con el párrafo 104.

89 Si una unidad generadora de efectivo, de las descritas en el párrafo 88, incluyera en su importe en libros un activo intangible que tuviera una vida útil indefinida o que todavía no estuviera disponible para su uso, y este activo sólo pudiera ser sometido a la comprobación del deterioro del valor como parte de la unidad generadora de efectivo, el párrafo 10 requiere que la unidad también sea sometida a la comprobación de deterioro del valor anualmente.

90 Una unidad generadora de efectivo, a la que se ha distribuido la plusvalía, se someterá a la comprobación del deterioro del valor anualmente, y también cuando existan indicios de que la unidad podría haberse deteriorado, comparando el importe en libros de la unidad, incluyendo la plusvalía, con el importe recuperable de la misma. Si el importe recuperable de la unidad excediese a su importe en libros, la unidad y la plusvalía atribuida a esa unidad se considerarán como no deteriorados. Si el importe en libros de la unidad excediese su importe recuperable, la entidad reconocerá la pérdida por deterioro del valor de acuerdo con el párrafo 104.

91 a [Eliminado]
95

Periodicidad de la comprobación del deterioro del valor

96 La comprobación anual del deterioro del valor para una unidad generadora de efectivo a la que se haya asignado una plusvalía podrá efectuarse en cualquier momento durante un periodo anual, siempre que se realice en la misma fecha cada año. Las comprobaciones del deterioro de valor de diferentes unidades generadoras de efectivo pueden efectuarse en fechas diferentes. Sin embargo, si alguna de las plusvalías

NIC 36

asignadas a una unidad generadora de efectivo o la totalidad de ellas hubiera sido adquirida en una combinación de negocios durante el periodo anual corriente, la comprobación del deterioro de valor de esta unidad se efectuará antes de la finalización del periodo anual corriente.

97 Si se comprobare el deterioro del valor de los activos que constituyen la unidad generadora de efectivo, a la que se ha distribuido plusvalía, al mismo tiempo que las unidades que contienen la plusvalía, se comprobará el deterioro del valor de estos activos antes del de la unidad que contenga la plusvalía. De forma similar, si se comprobare el deterioro del valor de las unidades generadoras de efectivo que constituyan un grupo de unidades a las que se haya distribuido la plusvalía, al mismo tiempo que el grupo de unidades que contenga la plusvalía, las unidades individuales se comprobarán antes que el grupo de unidades que contenga la plusvalía.

98 En el momento de comprobar el deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo a la que ha sido distribuida plusvalía, podrían existir indicios del deterioro del valor de un activo dentro de la unidad que contenga la plusvalía. En estas circunstancias, la entidad comprobará el deterioro del valor del activo, en primer lugar, y reconocerá cualquier pérdida por deterioro del valor para ese activo, antes de comprobar el deterioro del valor de la unidad generadora de efectivo que contiene la plusvalía. De forma similar, podrían existir indicios del deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo dentro de un grupo de unidades que contienen la plusvalía. En estas circunstancias, la entidad comprobará el deterioro del valor primero de la unidad generadora de efectivo, y reconocerá cualquier pérdida por deterioro del valor de esa unidad antes de comprobar el deterioro del valor del grupo de unidades entre las que se ha distribuido la plusvalía.

99 Los cálculos detallados más recientes, efectuados en el periodo anterior, del importe recuperable de una unidad generadora de efectivo a la que se ha distribuido la plusvalía, podrían ser utilizados para la comprobación del deterioro del valor de esa unidad en el periodo corriente, siempre que se cumplan los siguientes criterios:

- (a) los activos y pasivos que componen esa unidad no han cambiado significativamente desde el cálculo del importe recuperable más reciente;
- (b) el cálculo del importe recuperable más reciente, dio lugar a una cantidad que excedía del importe en libros de la unidad por un margen significativo; y
- (c) basándose en un análisis de los hechos que han ocurrido, y de las circunstancias que han cambiado desde que se efectuó el cálculo más reciente del importe recuperable, la probabilidad de que la determinación del importe recuperable corriente sea inferior al importe en libros corriente de la unidad es remota.

Activos comunes de la entidad

- 100 Los activos comunes de la entidad incluyen activos del grupo o de las divisiones, como el edificio que constituye la sede social de la entidad o de una de las divisiones, el equipamiento informático de uso común o el centro de investigación de la entidad. La estructura de la entidad es la que determina si un activo en particular cumple la definición de esta Norma de activo común de la entidad, para una unidad generadora de efectivo en particular. Las características distintivas de los activos comunes son que no generan entradas de efectivo de forma independiente con respecto a otros activos o grupos de activos, y que su importe en libros no puede ser enteramente atribuido a la unidad generadora de efectivo que se esté considerando.
- 101 Puesto que los activos comunes de la entidad no generan entradas de efectivo de forma separada, el importe recuperable de un activo común individualmente considerado, no puede ser calculado a menos que la gerencia haya decidido disponer de él. Como consecuencia de esto, si existiera algún indicio de que el activo común puede haber deteriorado su valor, el importe recuperable se determinará para la unidad generadora de efectivo, o grupo de unidades generadoras, a la que pertenezca dicho activo común, y se comparará con el importe en libros que corresponda a la unidad o grupo de unidades. Cualquier pérdida por deterioro del valor se reconocerá de acuerdo con el párrafo 104.
- 102 **Al comprobar si una determinada unidad generadora de efectivo ha deteriorado su valor, la entidad identificará todos los activos comunes que se relacionen con dicha unidad. Si una parte del importe en libros de un activo común de la entidad:**
- (a) **Puede ser distribuido de manera razonable y uniforme a esa unidad, la entidad comparará el importe en libros de la unidad, incluyendo la parte del importe en libros de los activos comunes de la entidad, con su importe recuperable. Cualquier pérdida por deterioro del valor se reconocerá de acuerdo con el párrafo 104.**
 - (b) **No puede ser distribuido de manera razonable y uniforme a la unidad, la entidad:**
 - (i) **comparará el importe en libros de la unidad, excluyendo los activos comunes a la entidad, con su importe recuperable y reconocerá cualquier pérdida por deterioro del valor de acuerdo con el párrafo 104;**
 - (ii) **identificará el grupo más pequeño de unidades generadoras de efectivo que incluya a la unidad generadora que se esté considerando y al cual el importe en libros de los activos comunes de la entidad puede ser distribuido sobre una base razonable y uniforme; y**
 - (iii) **comparará el importe en libros de ese grupo de unidades generadoras de efectivo, incluyendo la parte del importe en libros de los activos comunes de la entidad atribuido a ese grupo de unidades, con el importe recuperable del grupo de unidades. Cualquier pérdida por deterioro del valor se reconocerá de acuerdo con el párrafo 104.**

NIC 36

- 103 En el ejemplo ilustrativo 8 se ilustra la aplicación de los anteriores requisitos a los activos comunes de la entidad.

Pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo

- 104 Se reconocerá una pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo (el grupo más pequeño de unidades generadoras de efectivo al que se ha distribuido la plusvalía o los activos comunes de la entidad) si, y sólo si, su importe recuperable fuera menor que el importe en libros de la unidad (o grupo de unidades). La pérdida por deterioro del valor se distribuirá, para reducir el importe en libros de los activos que componen la unidad (o grupo de unidades), en el siguiente orden:

- (a) en primer lugar, se reducirá el importe en libros de cualquier plusvalía distribuida a la unidad generadora de efectivo (o grupo de unidades); y
- (b) a continuación, a los demás activos de la unidad (o grupo de unidades), prorrateando en función del importe en libros de cada uno de los activos de la unidad (o grupo de unidades).

Estas reducciones del importe en libros se tratarán como pérdidas por deterioro del valor de los activos individuales, y se reconocerán de acuerdo con lo establecido en el párrafo 60.

- 105 Al distribuir una pérdida por deterioro del valor según se establece en el párrafo 104, la entidad no reducirá el importe en libros de un activo por debajo del mayor valor de entre los siguientes:

- (a) su valor razonable menos los costos de disposición (si se pudiese medir);
- (b) su valor en uso (si se pudiese determinar); y
- (c) cero.

El importe de la pérdida por deterioro del valor que no pueda ser distribuida al activo en cuestión, se repartirá proporcionalmente entre los demás activos que compongan la unidad (o grupo de unidades).

- 106 Si fuera impracticable estimar el importe recuperable de cada activo individual de la unidad generadora de efectivo, esta Norma exige que se haga un reparto arbitrario de la pérdida por deterioro del valor entre los activos de la unidad que sean diferentes de la plusvalía, puesto que todos estos activos de la unidad generadora de efectivo operan conjuntamente.

- 107 Si no se pudiera determinar el importe recuperable de un activo individual (véase el párrafo 67):

- (a) se reconocerá una pérdida por deterioro del valor para el activo siempre que su importe en libros fuera superior al mayor importe entre su valor razonable menos los costos de disposición y el valor que le corresponda tras la distribución realizada según los procedimientos descritos en los párrafos 104 y 105; y

- (b) no se reconocerá ninguna pérdida por deterioro del valor para el activo si la unidad generadora de efectivo en la que está incluido no hubiera sufrido ninguna pérdida por deterioro del valor. Esto será de aplicación incluso cuando el valor razonable menos los costos de disposición del activo fuese inferior a su importe en libros.

Ejemplo

Una máquina ha sufrido una avería, pero todavía puede funcionar, aunque no tan bien como lo hacía antes. El valor razonable menos los costos de venta de la máquina es menor que su importe en libros. La máquina no genera entradas de efectivo de forma independiente. El menor grupo identificable de activos que incluye a la máquina y que genera entradas de efectivo que son, en buena medida, independientes de las entradas de efectivo generadas por otros activos es la línea de producción en la que se encuentra instalada. El importe recuperable de la línea de producción en conjunto, muestra que ésta no ha sufrido ninguna pérdida por deterioro del valor.

Hipótesis 1: los presupuestos o pronósticos aprobados por la gerencia no reflejan ningún compromiso, por parte de la misma, para reemplazar la máquina.

El importe recuperable de la máquina, individualmente considerada, no puede estimarse, puesto que el valor en uso de la misma:

- (a) *puede ser diferente de su valor razonable menos los costos de disposición; y*
- (b) *puede determinarse sólo para la unidad generadora de efectivo a la que pertenece la citada máquina (la línea de producción).*

La línea de producción no ha sufrido ninguna pérdida por deterioro del valor. Por ello, no se reconocerá deterioro del valor alguno para la máquina. No obstante, la entidad podría necesitar reconsiderar el periodo previsto para su depreciación o el método seguido para calcular la misma. Es posible que sea necesario fijar un periodo de depreciación menor, o un método de depreciación más acelerado, para reflejar la vida útil esperada que resta a la máquina o los patrones de consumo, por parte de la entidad, de los beneficios económicos derivados del elemento.

Hipótesis 2: los presupuestos o pronósticos aprobados por la gerencia reflejan el compromiso de la misma para vender y reemplazar la máquina en un futuro inmediato. Los flujos de efectivo derivados de la utilización continuada del elemento, hasta su disposición, son insignificantes.

Puede estimarse que el valor en uso de la máquina está muy cercano a su valor razonable menos los costos de disposición. Por tanto, el importe recuperable de la máquina puede determinarse sin tener en cuenta la unidad generadora de efectivo a la que pertenece (es decir, la línea de producción). Puesto que el valor razonable menos los costos de disposición de la máquina es inferior a su importe en libros, se reconocerá una pérdida por deterioro del valor para el elemento.

NIC 36

- 108** Después de la aplicación de los requisitos de los párrafos 104 y 105, se reconocerá un pasivo por cualquier importe restante de una pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo si, y sólo si, fuera requerido por otra NIIF.

Reversión de las pérdidas por deterioro del valor

- 109** En los párrafos 110 a 116 se establecen los requisitos para revertir una pérdida por deterioro del valor, que haya sido reconocida, en periodos anteriores, para un activo o para una unidad generadora de efectivo. En ellos se utiliza el término “activo”, pero su contenido es de aplicación tanto a los activos individuales como a las unidades generadoras de efectivo. Además, se establecen requisitos adicionales, para el caso de los activos individuales, en los párrafos 117 a 121, para las unidades generadoras de efectivo en los párrafos 122 y 123 y para la plusvalía en los párrafos 124 y 125.

- 110** La entidad evaluará, al final de cada periodo sobre el que se informa, si existe algún indicio de que la pérdida por deterioro del valor reconocida, en periodos anteriores, para un activo distinto de la plusvalía, ya no existe o podría haber disminuido. Si existiera tal indicio, la entidad estimará de nuevo el importe recuperable del activo.

- 111** Al evaluar si existen indicios de que la pérdida por deterioro del valor, reconocida en periodos anteriores para un activo distinto de la plusvalía, ya no existe o podría haber disminuido en su cuantía, la entidad considerará, como mínimo, los siguientes indicios:

Fuentes externas de información

- (a) Existen indicios observables de que el valor del activo ha aumentado significativamente durante el periodo.
- (b) Durante el periodo, han tenido, o van a tener lugar en un futuro inmediato, cambios significativos con un efecto favorable para la entidad, referentes al entorno legal, económico, tecnológico o de mercado en los que ésta opera, o bien en el mercado al cual va destinado el activo en cuestión.
- (c) Durante el periodo, las tasas de interés de mercado, u otras tasas de mercado de rendimiento de inversiones, han experimentado incrementos que probablemente afecten a la tasa de descuento utilizada para calcular el valor en uso del activo, de forma que disminuyan su importe recuperable haya disminuido de forma significativa.

Fuentes internas de información

- (d) Durante el periodo han tenido lugar, o se espera que tengan lugar en el futuro inmediato, cambios significativos en el alcance o manera en que se utiliza o se espera utilizar el activo, con efecto favorable para la entidad. Estos cambios incluyen los costos en los que se haya incurrido durante el periodo para mejorar o desarrollar el rendimiento del activo o reestructurar la operación a la que dicho activo pertenece.

- (e) **Se dispone de evidencia procedente de informes internos que indica que el rendimiento económico del activo es, o va a ser, mejor que el esperado.**

- 112 Los indicios de potenciales reducciones de la pérdida por deterioro del valor del párrafo 111 son un reflejo, fundamentalmente, de los indicios de la existencia de potenciales pérdidas por deterioro del valor recogidos en el párrafo 12.
- 113 Si existieran indicios de que una pérdida por deterioro del valor, reconocida para un activo distinto de la plusvalía, ya no existe o ha disminuido, esto podría indicar que la vida útil restante, el método de depreciación (amortización) o el valor residual podrían necesitar ser revisados y ajustados de acuerdo con la NIIF que sea aplicable al activo, incluso si no se revirtiera la pérdida por deterioro del valor para dicho activo.
- 114 **Se revertirá la pérdida por deterioro del valor reconocida en periodos anteriores para un activo, distinto de la plusvalía, si, y sólo si, se hubiese producido un cambio en las estimaciones utilizadas, para determinar el importe recuperable del mismo, desde que se reconoció la última pérdida por deterioro. Si este fuera el caso, se aumentará el importe en libros del activo hasta su importe recuperable, excepto lo dispuesto en el párrafo 117. Ese incremento es una reversión de una pérdida por deterioro del valor.**
- 115 La reversión de una pérdida por deterioro del valor refleja un aumento en el potencial estimado de servicio del activo, ya sea por su utilización o por su venta, desde el momento en que la entidad reconoció la última pérdida por deterioro del valor del activo. El párrafo 130 exige a la entidad identificar los cambios en las estimaciones que han producido el incremento en el potencial estimado de servicio. Son ejemplos de cambios en las estimaciones:
- (a) un cambio en la base del importe recuperable (es decir, cuando el importe recuperable se base en el valor razonable menos los costos de disposición o en el valor en uso);
 - (b) si el importe recuperable se calculaba a partir del valor en uso, un cambio en la cuantía o en el calendario de los flujos de efectivo futuros estimados, o en la tasa de descuento; o
 - (c) si el importe recuperable se calculaba a partir del valor razonable menos los costos de disposición, un cambio en la estimación de los componentes del valor razonable menos los costos de disposición.
- 116 El valor en uso de un activo puede ser superior a su importe en libros, simplemente porque el valor presente de los flujos de efectivo futuros aumente a medida que éstos se encuentren más próximos al momento presente. No obstante, el potencial de servicio del activo puede no haber variado. Por tanto, una pérdida por deterioro del valor no se revertirá por causa del paso del tiempo (en ocasiones a esto se le denomina “reversión del proceso de descuento”), incluso si el importe recuperable del activo llega a ser mayor que su importe en libros.

NIC 36

Reversión de la pérdida por deterioro del valor de un activo individual

- 117 **El importe en libros de un activo, distinto de la plusvalía, incrementado tras la reversión de una pérdida por deterioro del valor, no excederá al importe en libros que podría haberse obtenido (neto de amortización o depreciación) si no se hubiese reconocido una pérdida por deterioro del valor para dicho activo en periodos anteriores.**
- 118 Cualquier incremento en el importe en libros de un activo, distinto de la plusvalía, por encima del importe en libros que podría haberse obtenido (neto de amortización o depreciación), si no se hubiese reconocido una pérdida por deterioro del valor en periodos anteriores, es una revaluación del activo. Para contabilizar estas revaluaciones, la entidad utilizará la NIIF aplicable al activo.
- 119 **La reversión de una pérdida por deterioro del valor en un activo, distinto de la plusvalía, se reconocerá inmediatamente en el resultado del periodo, a menos que el activo estuviera registrado según su importe revaluado, siguiendo otra NIIF (por ejemplo, el modelo de revaluación de la NIC 16). Cualquier reversión de la pérdida por deterioro del valor en un activo previamente revaluado, se tratará como un aumento por revaluación de acuerdo con esa otra NIIF.**
- 120 Una reversión de una pérdida por deterioro del valor correspondiente a un activo revaluado se reconoce en otro resultado integral e incrementa el superávit de revaluación de ese activo. No obstante, y en la medida en que la pérdida por deterioro del valor del mismo activo revaluado haya sido reconocida previamente en el resultado del periodo, la reversión también se reconocerá en el resultado del periodo.
- 121 **Después de haber reconocido una reversión de la pérdida por deterioro del valor, los cargos por depreciación del activo se ajustarán para los periodos futuros, con el fin de distribuir el importe en libros revisado del activo menos su eventual valor residual, de una forma sistemática a lo largo de su vida útil restante.**

Reversión de la pérdida por deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo

- 122 **El importe de la reversión de una pérdida por deterioro del valor en una unidad generadora de efectivo, se distribuirá entre los activos de esa unidad, exceptuando la plusvalía, de forma proporcional al importe en libros de esos activos. 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 acuerdo con el párrafo 119.**
- 123 **Al distribuir la reversión de una pérdida por deterioro del valor correspondiente a una unidad generadora de efectivo siguiendo lo establecido en el párrafo 122, el importe en libros de cada activo no debe ser aumentado por encima del menor de:**
- (a) **su importe recuperable (si pudiera determinarse); y**

- (b) 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.

El importe de la reversión de la pérdida por deterioro del valor que no se pueda distribuir a los activos siguiendo el criterio anterior, se prorrateará entre los demás activos que compongan la unidad, exceptuando la plusvalía.

Reversión de la pérdida por deterioro del valor de la plusvalía

- 124 **Una pérdida por deterioro del valor reconocida en la plusvalía no se revertirá en los periodos posteriores.**
- 125 La NIC 38 *Activos Intangibles* prohíbe el reconocimiento de una plusvalía generada internamente. Cualquier incremento en el importe recuperable de la plusvalía, en los periodos siguientes al reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor, será probablemente un aumento de la plusvalía generado internamente, y no una reversión de la pérdida por deterioro del valor reconocida para la plusvalía adquirida.

Información a revelar

- 126 **La entidad revelará, para cada clase de activos, la siguiente información:**
- (a) **El importe de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del periodo, así como la partida o partidas del estado del resultado integral en las que tales pérdidas por deterioro del valor estén incluidas.**
 - (b) **El importe de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del periodo, así como la partida o partidas del estado del resultado integral en que tales reversiones estén incluidas.**
 - (c) **El importe de las pérdidas por deterioro del valor de activos revaluados reconocidas directamente en otro resultado integral durante el periodo.**
 - (d) **El importe de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor de activos revaluados reconocido en otro resultado integral durante el período.**
- 127 Una clase de activos es un grupo de activos que tienen similar naturaleza y utilización en las operaciones de la entidad.
- 128 La información exigida por el párrafo 126 puede presentarse junto con otros datos revelados, para cada clase de activos. Por ejemplo, esa información podría estar incluida en una conciliación del importe en libros de propiedades, planta y equipo al comienzo y al final del periodo, como requiere la NIC 16.
- 129 **Una entidad que presente información segmentada de acuerdo con la NIIF 8 revelará lo siguiente para cada uno de los segmentos sobre los que debe informar:**

NIC 36

- (a) El importe de las pérdidas por deterioro del valor reconocidas, tanto en el resultado del periodo como en otro resultado integral durante el periodo.
- (b) el importe de las reversiones de pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado y en otro resultado integral durante el periodo.

130 Una entidad revelará la siguiente información, para un activo individual (incluyendo la plusvalía) o una unidad generadora de efectivo, para la cual se ha reconocido o revertido una pérdida por deterioro del valor durante el periodo:

- (a) Los eventos y circunstancias que han llevado al reconocimiento o a la reversión de la pérdida por deterioro del valor.
- (b) El importe de la pérdida por deterioro del valor reconocida o revertida.
- (c) Para cada activo individual:
 - (i) la naturaleza del activo; y
 - (ii) si la entidad presentase información segmentada de acuerdo con la NIIF 8, el segmento principal al que pertenece el activo.
- (d) Para cada unidad generadora de efectivo:
 - (i) una descripción de la unidad generadora de efectivo (por ejemplo, si se trata de una línea de productos, una fábrica, una operación de negocios, un área geográfica, o un segmento de información de la entidad, según se definen en la NIIF 8);
 - (ii) el importe de la pérdida por deterioro del valor reconocida o revertida en el periodo, por cada clase de activos y, si la entidad presenta información segmentada de acuerdo con la NIIF 8, por cada segmento sobre el que se debe informar; y
 - (iii) si la agregación de los activos, para identificar la unidad generadora de efectivo, ha cambiado desde la anterior estimación del importe recuperable de la unidad generadora de efectivo (si lo hubiera), una descripción de la forma anterior y actual de llevar a cabo la agrupación, así como las razones para modificar el modo de identificar la unidad en cuestión.
- (e) El importe recuperable del activo (unidad generadora de efectivo) y si el importe recuperable del activo (unidad generadora de efectivo) es el valor razonable menos los costos de disposición o su valor en uso.
- (f) Si el importe recuperable es el valor razonable menos los costos de disposición, la entidad revelará la información siguiente:

- (i) el nivel de la jerarquía del valor razonable (véase la NIIF 13) dentro de la cual se clasifica en su totalidad la medición del valor del valor razonable del activo (unidad generadora de efectivo) (sin considerar si son observables los “costos de disposición”);
 - (ii) para las mediciones del valor razonable clasificadas dentro del Nivel 2 y Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, una descripción de las técnicas de valoración utilizadas en la medición del valor razonable menos los costos de disposición. Si hubiera habido un cambio en la técnica de valoración, la entidad revelará dicho cambio y las razones para realizarlo; y
 - (iii) para las mediciones del valor razonable clasificadas dentro del Nivel 2 y Nivel 3 de la jerarquía del valor razonable, cada suposición clave en que la gerencia ha basado su determinación del valor razonable menos los costos de disposición. Las suposiciones clave son aquellas a las que el importe recuperable del activo (unidad generadora de efectivo) es más sensible. La entidad también revelará las tasas de descuento utilizadas en la medición actual y la medición anterior si el valor razonable menos los costos de disposición se mide utilizando una técnica de valor presente.
- (g) En el caso de que el importe recuperable sea el valor en uso, la tasa o tasas de descuento utilizadas en las estimaciones actuales y en las efectuadas anteriormente (si las hubiera) del valor en uso.
- 131 La entidad deberá revelar la siguiente información para el conjunto de todas las pérdidas por deterioro del valor y reversiones de las mismas, reconocidas durante el periodo, para las cuales no se haya revelado información de acuerdo con el párrafo 130:
- (a) Las principales clases de activos afectados por las pérdidas por deterioro del valor y las principales clases de activos afectadas por las reversiones de las pérdidas por deterioro del valor.
 - (b) Los principales eventos y circunstancias que han llevado al reconocimiento de estas pérdidas por deterioro del valor y las reversiones de las pérdidas por deterioro del valor.
- 132 Se aconseja a la entidad que revele información acerca de las hipótesis utilizadas para determinar, durante el periodo, el importe recuperable de los activos (o de las unidades generadoras de efectivo). No obstante, el párrafo 134 exige a la entidad revelar información sobre las estimaciones utilizadas para determinar el importe recuperable de una unidad generadora de efectivo, cuando la plusvalía o un activo intangible con una vida útil indefinida se encuentren incluidos en el importe en libros de esa unidad.
- 133 Si, de acuerdo con el párrafo 84, alguna parte de la plusvalía adquirida en una combinación de negocios durante el periodo no ha sido distribuida a ninguna unidad generadora de efectivo (o grupo de unidades) al final del

NIC 36

periodo sobre el que se informa, se revelarán tanto el importe de la plusvalía no distribuido como las razones por las que ese importe sobrante no se distribuyó.

Estimaciones utilizadas para medir el importe recuperable de las unidades generadoras de efectivo que contienen una plusvalía o activos intangibles con vidas útiles indefinidas

134 La entidad revelará la información requerida en los apartados (a) a (f) para cada unidad generadora de efectivo (o grupo de unidades) para la que el importe en libros de la plusvalía o de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas, que se haya atribuido a esa unidad (o grupo de unidades), sea significativo en comparación con el importe en libros total de la plusvalía o de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas de la entidad:

- (a) El importe en libros de la plusvalía distribuida a la unidad (o grupo de unidades).
- (b) El importe en libros de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas distribuido a la unidad (o grupo de unidades).
- (c) La base sobre la que se ha determinado el importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) (es decir, el valor en uso o valor razonable menos costos de disposición).
- (d) Si el importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) estuviera basado en el valor en uso:
 - (i) Cada hipótesis clave sobre la cual la gerencia ha basado sus proyecciones de flujos de efectivo para el periodo cubierto por los presupuestos o pronósticos más recientes. Hipótesis clave son aquellas a las que el importe recuperable de las unidades (o grupos de unidades) es más sensible.
 - (ii) Una descripción del enfoque utilizado por la gerencia para determinar el valor o valores asignados a cada hipótesis clave; así como si dichos valores reflejan la experiencia pasada o, en su caso, si son uniformes con las fuentes de información externas y, si no lo fueran, cómo y por qué difieren de la experiencia pasada o de las fuentes de información externas.
 - (iii) El periodo sobre el cual la gerencia ha proyectado los flujos de efectivo basados en presupuestos o previsiones aprobados por la gerencia y, cuando se utilice un periodo superior a cinco años para una unidad generadora de efectivo (o grupo de unidades), una explicación de las causas que justifican ese periodo más largo.
 - (iv) La tasa de crecimiento empleada para extrapolar las proyecciones de flujos de efectivo más allá del periodo cubierto por los presupuestos o previsiones más recientes,

así como la justificación pertinente si se hubiera utilizado una tasa de crecimiento que exceda la tasa promedio de crecimiento a largo plazo para los productos, industrias, o para el país o países en los cuales opere la entidad, o para el mercado al que la unidad (o grupo de unidades) se dedica.

- (v) La tasa o tasas de descuento aplicadas a las proyecciones de flujos de efectivo.
- (e) Si el importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) estuviera basado en el valor razonable menos los costos de disposición, la técnica de valoración empleada para medir el valor razonable menos los costos de disposición. No se requiere que una entidad proporcione la información a revelar requerida por la NIIF 13. Si el valor razonable menos los costos de disposición no se miden utilizando un precio cotizado para una unidad idéntica (grupo de unidades), una entidad revelará la siguiente información:
 - (i) Cada hipótesis clave sobre la cual la gerencia haya basado su determinación del valor razonable menos los costos de disposición. Hipótesis clave son aquellas a las que el importe recuperable de las unidades (o grupos de unidades) es más sensible.
 - (ii) Una descripción del enfoque utilizado por la gerencia para determinar el valor o valores asignados a cada hipótesis clave, si dichos valores reflejan la experiencia pasada o, si procede, si son coherentes con las fuentes de información externas y, si no lo fueran, cómo y por qué difieren de la experiencia pasada o de las fuentes de información externas.
 - (iiA) El nivel de la jerarquía del valor razonable (véase la NIIF 13) dentro de la cual se clasifica en su totalidad la medición del valor razonable (sin considerar la observabilidad de los “costos de disposición”).
 - (iiB) Si se hubiera producido un cambio en la técnica de valoración, la entidad revelará la naturaleza de ese cambio y las razones para haberlo realizado.

Si el valor razonable menos los costos de disposición se miden utilizando las proyecciones de los flujos de efectivo descontados, una entidad revelará la siguiente información:

- (iii) El periodo en el que la gerencia ha proyectado los flujos de efectivo.
- (iv) La tasa de crecimiento utilizada para extrapolar las proyecciones de flujo de efectivo.
- (v) La tasa o tasas de descuento aplicadas a las proyecciones de flujos de efectivo.

NIC 36

- (f) Si un cambio razonablemente posible en una hipótesis clave, sobre la cual la gerencia haya basado su determinación del importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades), supusiera que el importe en libros de la unidad (o grupo de unidades) excediera a su importe recuperable:
- (i) la cantidad por la cual el importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) excede su importe en libros.
 - (ii) el valor asignado a la o las hipótesis clave.
 - (iii) el importe por el que debe cambiar el valor o valores asignados a la hipótesis clave para que, tras incorporar al valor recuperable, todos los efectos que sean consecuencia de ese cambio sobre otras variables usadas para medir el importe recuperable, se iguale dicho importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) a su importe en libros.

135 Si la totalidad o una parte del importe en libros de la plusvalía, o de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas, ha sido distribuido entre múltiples unidades generadoras de efectivo (grupos de unidades), y el importe así atribuido a cada unidad (o grupo de unidades) no fuera significativo en comparación con el importe en libros total de la plusvalía o de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas de la entidad, se revelará ese hecho junto con la suma del importe en libros de la plusvalía o activos intangibles con vidas útiles indefinidas atribuido a tales unidades (o grupos de unidades). Además, si el importe recuperable de alguna de esas unidades (o grupos de unidades) está basado en las mismas hipótesis clave y la suma de los importes en libros de la plusvalía o de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas distribuido entre esas unidades fuera significativo en comparación con el importe en libros total de la plusvalía o de los activos intangibles con vidas indefinidas de la entidad, ésta revelará este hecho, junto con:

- (a) La suma del importe en libros de la plusvalía distribuida entre esas unidades (o grupos de unidades).
- (b) La suma del importe en libros de los activos intangibles con vidas útiles indefinidas distribuido entre esas unidades (o grupos de unidades).
- (c) Una descripción de las hipótesis clave.
- (d) Una descripción del enfoque utilizado por la gerencia para determinar el valor o valores asignados a cada hipótesis clave; así como si dichos valores reflejan la experiencia pasada o, en su caso, si son uniformes con las fuentes de información externa y, si no lo fueran, cómo y por qué difieren de la experiencia pasada o de las fuentes de información externas.

- (e) **Si un cambio razonablemente posible en una hipótesis clave, sobre la cual la gerencia haya basado su determinación del importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades), supusiera que el importe en libros de la unidad (o grupo de unidades) excediera a su importe recuperable:**
- (i) **la cantidad por la cual el importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) excede su importe en libros.**
 - (ii) **el valor asignado a la o las hipótesis clave.**
 - (iii) **el importe por el que debe cambiar el valor o valores asignados a la hipótesis clave para que, tras incorporar al valor recuperable, todos los efectos que sean consecuencia de ese cambio sobre otras variables utilizadas para medir el importe recuperable, se iguale dicho importe recuperable de la unidad (o grupo de unidades) a su importe en libros.**

136 Los cálculos más recientes del importe recuperable de una unidad (o grupo de unidades) efectuados en el periodo anterior podrían, de acuerdo con el párrafo 24 ó 99, trasladarse y ser utilizados en la comprobación del deterioro del valor para esa unidad (o grupo de unidades) en el periodo corriente si se cumplen los requisitos específicos. Si éste fuera el caso, la información para esa unidad (o grupo de unidades) se incorporarán dentro de la información a revelar exigida por los párrafos 134 y 135, relativa al traslado de un periodo a otro de los cálculos del importe recuperable.

137 El ejemplo ilustrativo 9 muestra la información a revelar exigida por los párrafos 134 y 135.

Disposiciones transitorias y fecha de vigencia

138 [Eliminado]

139 Una entidad aplicará esta Norma:

- (a) a la plusvalía y a los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios para los cuales la fecha del acuerdo sea a partir del 31 de marzo de 2004; y
- (b) los demás activos de forma prospectiva, desde el comienzo del primer periodo anual que comience a partir del 31 de marzo de 2004.

140 Se aconseja a las entidades a las que se aplique el párrafo 139 que apliquen los requerimientos de esta Norma antes de las fechas de vigencia especificadas en el párrafo 139. No obstante, si la entidad aplicase esta Norma antes de esas fechas efectivas, también aplicará al mismo tiempo la NIIF 3 y la NIC 38 (revisada en 2004).

140A La NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además modificó los párrafos 61, 120, 126 y 129. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad utiliza la NIC 1 (revisada en 2007) en un periodo anterior, aplicará las modificaciones a dicho periodo.

NIC 36

- 140B La NIIF 3 (revisada en 2008) modificó los párrafos 65, 81, 85 y 139, eliminó los párrafos 91 a 95 y 138 y añadió el Apéndice C. Una entidad aplicará esas modificaciones a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Si una entidad aplicase la NIIF 3 (revisada en 2008) a un periodo anterior, las modificaciones se aplicarán también a ese periodo.
- 140C El párrafo 134(e) fue modificado por el documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.
- 140D *Costo de una Inversión en una Subsidiaria, Entidad Controlada de Forma Conjunta o Asociada* (Modificaciones a la NIIF 1 *Adopción por Primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera* y NIC 27), emitido en mayo de 2008, añadió el párrafo 12(h). Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 enero de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicara las modificaciones correspondientes de los párrafos 4 y 38A de la NIC 27 a periodos anteriores, aplicará al mismo tiempo, la modificación del párrafo 12(h).
- 140E *Mejoras a las NIIF* emitido en abril de 2009 modificó el párrafo 80(b). Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 enero de 2010. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.
- 140F [Eliminado]
- 140G [Eliminado]
- 140H La NIIF 10 y la NIIF 11, emitidas en mayo de 2011, modificaron el párrafo 4, el encabezamiento sobre el párrafo 12(h) y el párrafo 12(h). Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 10 y la NIIF 11.
- 140I La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, modificó los párrafos 5, 6, 12, 20, 22, 28, 78, 105, 111, 130 y 134, eliminó los párrafos 25 a 27 y añadió el párrafo 53A. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 13.
- 140J En mayo de 2013, se modificaron los párrafos 130 y 134, y el encabezamiento sobre el párrafo 138. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma retroactiva a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2014. Se permite su aplicación anticipada. Una entidad no aplicará esas modificaciones a periodos (incluyendo periodos comparativos) en los que no se aplique la NIIF 13.
- 140K [Eliminado]
- 140L La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes*, emitida en mayo de 2014, modificó el párrafo 2. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 15.
- 140M La NIIF 9, emitida en julio de 2014, modificó los párrafos 2, 4 y 5 y eliminó los párrafos 140F, 140G y 140K. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9.

NIC 36

Derogación de la NIC 36 (aprobada en 1998)

141 Esta Norma reemplaza a la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos* (emitida en 1998).

NIC 36

Apéndice A

Utilización de las técnicas de valor presente para medir el valor en uso

Este apéndice es parte integrante de la Norma. En él se suministran guías para utilizar las técnicas de valor presente en la determinación del valor en uso. Aunque en la guía se usa el término “activo”, es igualmente de aplicación a grupos de activos que formen una unidad generadora de efectivo.

Los componentes de la medición del valor presente

A1 Los siguientes elementos, tomados conjuntamente, captan las diferencias económicas entre activos:

- (a) una estimación de los flujos de efectivo futuros, o en casos más complejos, de las series de flujos de efectivo que la entidad espere obtener del activo;
- (b) expectativas sobre las posibles variaciones en el importe o calendario de aparición de esos 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, algunos de los cuales no son identificables (como la iliquidez), que los participantes en el mercado reflejarían al medir los flujos de efectivo futuros que la entidad espera obtener del activo.

A2 Este Apéndice contrasta dos enfoques para calcular el valor presente, cualquiera de ellos se puede aplicar, dependiendo de las circunstancias, para estimar el valor en uso de un activo. Bajo el enfoque “tradicional”, los ajustes correspondientes a los factores (b) a (e), descritos en el párrafo A1, se recogen de forma implícita en la tasa de descuento. Bajo el enfoque del “flujo de efectivo esperado”, los factores (b), (d) y (e) causan ajustes para alcanzar unos flujos de efectivo esperados que se ajusten al riesgo. Cualquiera que sea el enfoque que la entidad adopte para reflejar las expectativas sobre las posibles variaciones en el importe o calendario de aparición de los flujos de efectivo futuros, el resultado final deberá reflejar el valor presente esperado de los flujos de efectivo futuros, es decir, a través del promedio ponderado de todos los resultados posibles.

Principios generales

A3 Las técnicas empleadas para estimar los flujos de efectivo futuros y la tasa de interés variarán de una situación a otra, dependiendo de las circunstancias que rodeen al activo en cuestión. No obstante, los principios generales siguientes guían cualquier aplicación de las técnicas de valor presente en la medición de activos:

- (a) Las tasas de interés, utilizadas para descontar los flujos de efectivo, reflejarán hipótesis que sean uniformes con las inherentes a los flujos de efectivo estimados. De otro modo, el efecto de algunas hipótesis puede ser tenido en cuenta dos veces o bien ignorado. Por ejemplo, podría aplicarse una tasa de descuento del 12 por ciento a los flujos de efectivo

contractuales de un préstamo concedido. Esa tasa refleja las expectativas sobre los futuros incumplimientos de préstamos con características particulares. Esa misma tasa del 12 por ciento no debería ser usada para descontar flujos de efectivo esperados, ya que dichos flujos de efectivo ya reflejan las hipótesis sobre futuros incumplimientos que se asumen.

- (b) Los flujos de efectivo estimados y las tasas de descuento deben estar libres de sesgo y de otros factores no relacionados con el activo en cuestión. Por ejemplo, la sobreestimación deliberada de los flujos de efectivo netos estimados, con el fin de aparentar rentabilidad futura de un activo, introduce un sesgo en la medición.
- (c) Los flujos de efectivo estimados o las tasas de descuento deben ser reflejo del rango de los resultados posibles, pero no del desenlace más probable, ni tampoco del importe máximo o mínimo posible.

Enfoques tradicional y del flujo de efectivo esperado para el valor presente

Enfoque tradicional

- A4 Las aplicaciones contables del valor presente han usado tradicionalmente un único conjunto de flujos de efectivo estimados, y una única tasa de descuento, descrita a menudo como “la tasa que corresponde al riesgo”. En efecto, el enfoque tradicional asume por convención que una única tasa de interés puede incorporar todas las expectativas sobre los flujos de efectivo futuros, así como la prima de riesgo adecuada. En consecuencia, el enfoque tradicional pone mayor énfasis en la selección de la tasa de descuento.
- A5 En algunas circunstancias, tales como aquellas en las que pueden observarse activos comparables en el mercado, el enfoque tradicional es relativamente fácil de aplicar. Para activos con flujos de efectivo contractuales, resulta uniforme con la manera en que los participantes en el mercado describen los activos, como cuando dicen “un bono al 12 por ciento”.
- A6 Sin embargo, el enfoque tradicional puede no resultar adecuado para tratar algunos problemas complejos de medición, tales como la medición de activos no financieros, en los que no exista mercado ni para la partida ni para otros elementos comparables. La correcta búsqueda de la “tasa que corresponde al riesgo” exige analizar, al menos, dos elementos: el activo que se puede encontrar en el mercado y tiene una tasa de interés observable y el activo que está siendo medido. La tasa de descuento adecuada para los flujos de efectivo que están siendo medidos, debe inferirse de la tasa de interés observable en ese otro activo. Para hacer esa inferencia, las características de los flujos de efectivo del otro activo deben ser similares a aquellas inherentes al activo que está siendo objeto de medición. En consecuencia, el evaluador debe hacer lo siguiente:
 - (a) identificar el conjunto de flujos de efectivo que se van a descontar;
 - (b) identificar otro activo en el mercado que aparente tener características similares en sus flujos de efectivo;

NIC 36

- (c) comparar los conjuntos de flujos de efectivo de los dos elementos, para asegurarse de que son similares (por ejemplo, ¿ambos son flujos de efectivo contractuales, o uno es contractual y el otro es un flujo de efectivo estimado?);
- (d) evaluar si existe un componente en uno de los elementos que no está presente en el otro (por ejemplo, ¿la liquidez de uno es menor que la del otro?); y
- (e) evaluar si es probable que ambos conjuntos de flujos de efectivo se comporten (esto es, varíen) de un modo similar ante un cambio en las condiciones económicas.

Enfoque del flujo de efectivo esperado

A7 El enfoque del flujo de efectivo esperado es, en algunas situaciones, una herramienta de medición más efectiva que el enfoque tradicional. En el desarrollo de la medición, el enfoque del flujo de efectivo esperado emplea todas las expectativas sobre los posibles flujos de efectivo, en lugar de un único flujo de efectivo más probable. Por ejemplo, un flujo de efectivo podría ser de 100 u.m., 200 u.m. ó 300 u.m., con probabilidades del 10, 60 y 30 por ciento, respectivamente. El flujo de efectivo esperado es de 220 u.m. El enfoque del flujo de efectivo esperado difiere del enfoque tradicional al centrarse en el análisis directo de los flujos de efectivo en cuestión y en pronunciamientos más explícitos sobre las hipótesis empleadas en la medición.

A8 El enfoque del flujo de efectivo esperado permite también usar las técnicas del valor presente cuando la distribución temporal de los flujos de efectivo está sometida a incertidumbre. Por ejemplo, un flujo de efectivo de 1000 u.m. podría recibirse en uno, dos o tres años con probabilidades del 10 por ciento, 60 por ciento y 30 por ciento, respectivamente. El siguiente ejemplo muestra el cálculo del valor presente esperado en esa situación.

Valor presente de 1.000 u.m. en 1 año al 5%	952,38 u.m.	
Probabilidad	10,00%	95,24 u.m.
<hr/>		
Valor presente de 1.000 u.m. en 2 años al 5,25%	902,73 u.m.	
Probabilidad	60,00%	541,64 u.m.
<hr/>		
Valor presente de 1.000 u.m. en 3 años al 5,50%	851,61 u.m.	
Probabilidad	30,00%	255,48 u.m.
<hr/>		
Valor presente esperado		<u>892,36 u.m.</u>

A9 El valor presente esperado de 892,36 u.m. difiere de la noción tradicional de la mejor estimación de 902,73 u.m. (que corresponde a la probabilidad del 60 por ciento). El cálculo del valor presente tradicional, aplicado a este ejemplo, requiere una decisión sobre cuál de los posibles calendarios de aparición en el tiempo de los flujos de efectivo se emplea y, de acuerdo con ello, no reflejaría las probabilidades de otros posibles calendarios de aparición de los flujos. Esto es

debido a que la tasa de descuento, dentro del cálculo del valor presente tradicional, no puede reflejar las incertidumbres sobre la distribución temporal.

A10 El empleo de probabilidades es un elemento esencial del enfoque del flujo de efectivo esperado. Algunos se cuestionan si la asignación de probabilidades a las estimaciones altamente subjetivas sugiere una precisión mayor de la que, en realidad, existe. Sin embargo, la adecuada aplicación del enfoque tradicional (como se describe en el párrafo A6) requiere la misma estimación y subjetividad sin darse la transparencia de cálculo que tiene el enfoque del flujo de efectivo esperado.

A11 Muchas de las estimaciones desarrolladas en la práctica actual ya incorporan, informalmente, los elementos del flujo de efectivo esperado. Además, los contables, a menudo, se enfrentan a la necesidad de medir un activo utilizando información limitada acerca de las probabilidades de los posibles flujos de efectivo. Por ejemplo, un contable podría encontrarse ante las siguientes situaciones:

- (a) El importe estimado se sitúa en algún lugar entre 50 u.m. y 250 u.m., sin que ningún importe dentro del rango sea más probable que cualquier otro. A partir de esa información limitada, el flujo de efectivo esperado es de 150 u.m. $[(50 + 250)/2]$.
- (b) El importe estimado se sitúa en algún lugar entre 50 u.m. y 250 u.m., siendo el importe más probable 100 u.m. Sin embargo, las probabilidades asociadas a cada importe son desconocidas. A partir de esa información limitada, el flujo de efectivo esperado es 133,33 u.m. $[(50 + 100 + 250)/3]$.
- (c) El importe estimado será 50 u.m. (con el 10 por ciento de probabilidad), 250 u.m. (con el 30 por ciento de probabilidad), ó 100 u.m. (con el 60 por ciento de probabilidad). A partir de esa información limitada, el flujo de efectivo esperado es 140 u.m. $[(50 \times 0,10) + (250 \times 0,30) + (100 \times 0,60)]$.

En cada caso, el flujo de efectivo estimado esperado proporcionará, con toda probabilidad, una mejor estimación del valor en uso que los importes mínimo, más probable o máximo tomados de forma aislada.

A12 La aplicación del enfoque del flujo de efectivo esperado está sujeta a la restricción costo-beneficio. En algunos casos, una entidad podría tener acceso a muchos datos y podría ser capaz de desarrollar múltiples escenarios de flujos de efectivo. En otros casos, la entidad no podría obtener más que una idea o pronunciamiento general sobre la variabilidad de los flujos de efectivo, sin incurrir en costos sustanciales. La entidad necesita equilibrar el costo de obtener información adicional comparándolo con la relevancia adicional que tal información proporcionará a la medición.

A13 Algunos mantienen que las técnicas del flujo de efectivo esperado son inadecuadas para la medición de un elemento individual o para un elemento con un número limitado de posibles resultados. Los partidarios de esta opinión exponen el ejemplo de un activo con dos posibles resultados: un 90 por ciento de probabilidad de que el flujo de efectivo sea 10 u.m. y un 10 por ciento de probabilidad de que sea 1.000 u.m. Observan que el flujo de efectivo esperado en

NIC 36

ese ejemplo es 109, y critican ese resultado, por considerar que no es representativo de ninguno de los importes que podrían, en última instancia, ser pagados.

- A14 Afirmaciones como la expuesta en el párrafo anterior sólo reflejan el desacuerdo implícito con el objetivo de medición. Si el objetivo es la acumulación de costos en los que se va a incurrir, el flujo de efectivo esperado podría no producir una estimación fiable y realista de los costos esperados. Sin embargo, esta Norma se ocupa de la medición del importe recuperable de un activo. El importe recuperable del activo, en el ejemplo anterior, probablemente no será 10 u.m., aunque sea el flujo de efectivo más probable. Esto es debido a que la medición de 10 u.m. no incorpora la incertidumbre del flujo de efectivo en la medición del activo. Más bien, el flujo de efectivo incierto se presenta como si fuera un flujo de efectivo cierto. Ninguna entidad racional vendería un activo con esas características por 10 u.m.

Tasa de descuento

- A15 Con independencia del enfoque que la entidad adopte para medir el valor en uso de un activo, la tasa de descuento empleada para descontar los flujos de efectivo no debe reflejar los riesgos que ya han sido tenidos en cuenta para ajustar los flujos de efectivo estimados. De otro modo, el efecto de algunas hipótesis sería tenido en cuenta dos veces.
- A16 Cuando la tasa específica correspondiente a un activo no esté directamente disponible en el mercado, la entidad aplicará algún sustitutivo para estimar la tasa de descuento. El propósito es realizar, lo mejor posible, una evaluación de mercado de:
- (a) el valor temporal del dinero, para los periodos que transcurran hasta el final de la vida útil del activo; y
 - (b) los factores (b), (d) y (e) descritos en el párrafo A1, en la medida en que los mismos no hayan sido ya la causa de ajustes para la obtención de los flujos de efectivo estimados.
- A17 Como punto de partida al hacer tal estimación, la entidad podría tener en cuenta las siguientes tasas:
- (a) el costo promedio ponderado del capital, determinado empleando técnicas tales como el Modelo de Precios de los Activos Financieros;
 - (b) la tasa de interés incremental de los préstamos tomados por la entidad; y
 - (c) otras tasas de interés de mercado para los préstamos.
- A18 No obstante, esas tasas deben ser ajustadas:
- (a) para reflejar el modo en que el mercado evalúa los riesgos específicos asociados a los flujos de efectivo estimados de los activos; y
 - (b) para excluir los riesgos que no tengan relevancia en los flujos de efectivo estimados de los activos, o para los cuales los flujos de efectivo estimados ya han sido ajustados.

Deben considerarse riesgos tales como el riesgo-país, el riesgo de tasa de cambio y el riesgo de precio.

NIC 36

- A19 La tasa de descuento es independiente de la estructura de capital de la entidad y del modo en que la entidad financie la compra del activo, lo que es debido a que los flujos futuros de efectivo esperados que se derivan del activo no dependen del modo en que la entidad financie la compra de dicho activo.
- A20 El párrafo 55 exige que la tasa de descuento empleada sea antes de impuestos. En consecuencia, cuando la base usada para estimar la tasa de descuento sea después de impuestos, esa base se ajustará para reflejar una tasa antes de impuestos.
- A21 Una entidad utilizará normalmente una única tasa de descuento para la estimación del valor en uso de un activo. No obstante, la entidad empleará distintas tasas de interés para diferentes periodos futuros, siempre que el valor en uso sea sensible a las diferencias en los riesgos para diferentes periodos, o a la estructura de plazos de las tasas de interés.

NIC 36

Apéndice B

Modificación a la NIC 16

La modificación contenida en este apéndice se aplicará cuando la entidad aplique la NIC 16 Propiedades, Planta y Equipo (revisada en 2003). Se reemplaza cuando la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos (revisada en 2004) entre en vigor. Este apéndice sustituye las modificaciones consiguientes hechas por la NIC 16 (revisada en 2003) a la NIC 36 Deterioro del Valor de los Activos (emitida en 1998). La NIC 36 (revisada en 2004) incorpora los requerimientos de los párrafos contenidos en el apéndice. Consiguientemente, las modificaciones de la NIC 16 (revisada en 2003) no son necesarias toda vez que la entidad está sujeta a la NIC 36 (revisada en 2004). De acuerdo con lo anterior, este apéndice solo es aplicable a entidades que elijan aplicar la NIC 16 (revisada en 2003) antes de su entrada en vigor.

* * * * *

El texto de este apéndice ha sido omitido en este volumen.

Apéndice C

Prueba de deterioro de valor de unidades generadoras de efectivo con plusvalía y participaciones no controladoras

Este apéndice es parte integrante de la Norma.

- C1 De acuerdo con la NIIF 3 (revisada en 2008) la adquirente mide y reconoce la plusvalía a partir de la fecha de la adquisición como el exceso del apartado (a) sobre el (b) siguientes:
- (a) Suma de:
 - (i) la contraprestación transferida medida de acuerdo con la NIIF 3, 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 la NIIF 3; y
 - (iii) en una combinación de negocios llevada a cabo por etapas, 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 la NIIF 3.

Asignación de la plusvalía

- C2 El párrafo 80 de esta Norma requiere que la plusvalía adquirida en una combinación de negocios se distribuya entre cada unidad generadora de efectivo de la adquirente, o grupos de unidades generadoras de efectivo de ésta, de los que se esperen beneficios derivados de sinergias de la combinación, independientemente de si otros activos o pasivos de la adquirida se asignan a dichas unidades o grupos de unidades. Es posible que algunas sinergias que procedan de una combinación de negocios se asignen a una unidad generadora de efectivo en la que la participación no controladora no tenga participación.

Comprobación del deterioro de valor

- C3 La comprobación del deterioro de valor conlleva la comparación del importe recuperable de una unidad generadora de efectivo con el importe en libros de ésta.
- C4 Cuando una entidad mide las participaciones no controladoras como su participación proporcional en los activos identificables netos de una subsidiaria en la fecha de la adquisición y no por su valor razonable, la plusvalía atribuible a las participaciones no controladoras se incluirá en el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo relacionada pero no se reconocerá en los estados financieros consolidados de la controladora. Debido a ello, una entidad incrementará el importe en libros de la plusvalía distribuida a la unidad, para incluir la plusvalía atribuible a las participaciones no controladoras. Este importe en libros ajustado se comparará con el importe recuperable de la unidad generadora de efectivo para determinar si ésta se ha deteriorado.

NIC 36

Asignación de una pérdida por deterioro del valor

- C5 El párrafo 104 requiere que cualquier pérdida por deterioro de valor identificada se asigne en primer lugar a reducir el importe en libros de la plusvalía distribuida a la unidad y luego a los otros activos de la unidad proporcionalmente sobre la base del importe en libros de cada activo de la unidad.
- C6 Cuando una subsidiaria, o parte de ella, con una participación no controladora sea en sí misma una unidad generadora de efectivo, la pérdida por deterioro de valor se distribuirá entre la controladora y la participación no controladora empleando la misma base con la que se distribuya el resultado.
- C7 Cuando una subsidiaria, o parte de ella, con una participación no controladora sea parte de una unidad generadora de efectivo mayor, la pérdida por deterioro de valor de la plusvalía se distribuirá entre las partes de la unidad generadora de efectivo que tengan una participación no controladora y las que no la tengan. Las pérdidas por deterioro de valor deben distribuirse entre las partes de la unidad generadora de efectivo sobre la base de:
- (a) en la medida en que el deterioro de valor se relacione con la plusvalía en la unidad generadora de efectivo, los valores en libros relativos de la plusvalía de las partes antes del deterioro de valor; y
 - (b) en la medida en que el deterioro de valor se relacione con los activos identificables en la unidad generadora de efectivo, los valores en libros relativos de los activos identificables netos de las partes antes del deterioro de valor. Cualquiera de estos deterioros de valor se distribuirá entre los activos de las partes de cada unidad proporcionalmente sobre la base del importe en libros de cada activo incluido en la parte.
- En aquellas partes que tengan participaciones no controladoras, la pérdida por deterioro de valor se distribuirá entre la controladora y la participación no controladora sobre la misma base con que se asignen los resultados.
- C8 Si una pérdida por deterioro de valor atribuible a una participación no controladora se relaciona con la plusvalía que no está reconocida en los estados financieros consolidados de la controladora (véase el párrafo C4), ese deterioro de valor no se reconocerá como una pérdida por deterioro de valor de la plusvalía. En estos casos, como pérdida por deterioro de valor de la plusvalía solo se reconocerá la pérdida por deterioro de valor que se relacione con la plusvalía que se haya asignado a la controladora.
- C9 El ejemplo ilustrativo 7 ilustra la comprobación del deterioro del valor de una unidad generadora de efectivo con plusvalía de la que no se tiene la propiedad total.

NIC 37

Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes

En abril de 2001 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad adoptó la NIC 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes*, que había sido originalmente emitida por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad en septiembre de 1998. Esta norma reemplazó partes de la NIC 10 *Contingencias y Hechos Occurridos Después de la Fecha del Balance* emitida en 1978 que trataba las contingencias.

Otras Normas han realizado modificaciones consiguientes de menor importancia a la NIC 37. Estas incluyen NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (Contabilidad de Coberturas y modificaciones a la NIIF 9, NIIF 7 y NIC 39) (emitida en noviembre de 2013), *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012* (emitido en diciembre de 2013), NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes* (emitida en mayo de 2014), NIIF 9 *Instrumentos Financieros* (emitida en julio de 2014) y NIIF 16 *Arrendamientos* (emitida en enero de 2016).

NIC 37

ÍNDICE

desde el párrafo

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 37 PROVISIONES, PASIVOS CONTINGENTES Y ACTIVOS CONTINGENTES

OBJETIVO	
ALCANCE	1
DEFINICIONES	10
Comparación de las provisiones con otros pasivos	11
Relaciones entre provisiones y pasivos de carácter contingente	12
RECONOCIMIENTO	14
Provisiones	14
Pasivos contingentes	27
Activos contingentes	31
MEDICIÓN	36
Mejor estimación	36
Riesgo e incertidumbres	42
Valor presente	45
Sucesos futuros	48
Disposiciones esperadas de activos	51
REEMBOLSOS	53
CAMBIOS EN EL VALOR DE LAS PROVISIONES	59
APLICACIÓN DE LAS PROVISIONES	61
APLICACIÓN DE LAS REGLAS DE RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN	63
Pérdidas futuras derivadas de las operaciones	63
Contratos de carácter oneroso	66
Reestructuración	70
INFORMACIÓN A REVELAR	84
DISPOSICIONES TRANSITORIAS	93
FECHA DE VIGENCIA	95

<p>CON RESPECTO A LOS DOCUMENTOS COMPLEMENTARIOS ENUMERADOS A CONTINUACIÓN, VÉASE LA PARTE B DE ESTA EDICIÓN</p>
--

GUÍA DE IMPLEMENTACIÓN

NIC 37

La Norma Internacional de Contabilidad 37 *Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes* (NIC 37) está contenida en los párrafos 1 a 102. Aunque la Norma conserva el formato IASC que tenía cuando fue adoptada por el IASB, todos los párrafos tienen igual valor normativo. La NIC 37 debe ser entendida en el contexto de su objetivo, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera*. La NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* proporciona una base para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías explícitas.

NIC 37

Norma Internacional de Contabilidad 37 ***Provisiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes***

Objetivo

El objetivo de esta Norma es asegurar que se utilicen las bases apropiadas para el reconocimiento y la medición de las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, así como que se revele la información complementaria suficiente, por medio de las notas, como para permitir a los usuarios comprender la naturaleza, calendario de vencimiento e importes, de las anteriores partidas.

Alcance

- 1 **Esta Norma debe ser aplicada por todas las entidades, al proceder a contabilizar sus provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes, excepto:**
 - (a) **aquellos que se deriven de los contratos pendientes de ejecución, salvo si el contrato es de carácter oneroso y se prevén pérdidas; y**
 - (b) [eliminado]
 - (c) **aquellos de los que se ocupe alguna otra Norma.**
- 2 Esta Norma no es de aplicación a los instrumentos financieros (incluyendo garantías) que quedan dentro del alcance de la NIIF 9 *Instrumentos Financieros*.
- 3 Los contratos pendientes de ejecución son aquellos en los que las partes no han cumplido ninguna de las obligaciones a las que se comprometieron, o bien que ambas partes han ejecutado parcialmente, y en igual medida, sus obligaciones. Esta Norma no se aplica a los contratos pendientes de ejecución, salvo que tengan carácter oneroso para la entidad.
- 4 [Eliminado]
- 5 Cuando otra Norma se ocupe de un tipo específico de provisión, pasivo contingente o activo contingente, una entidad aplicará esa Norma en lugar de la presente. Por ejemplo, ciertos tipos de provisiones se abordan en las Normas sobre:
 - (a) [eliminado]
 - (b) el impuesto a las ganancias (véase la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*);
 - (c) arrendamientos (véase la NIIF 16 *Arrendamientos*). Sin embargo, esta Norma se aplica a los arrendamiento que pasen a ser onerosos antes de la fecha de comienzo del arrendamiento como se define en la NIIF 16. Esta Norma también se aplica a los arrendamientos a corto plazo y en los que el activo subyacente es de bajo valor contabilizados de acuerdo con el párrafo 6 de la NIIF 16 y que han pasado a ser onerosos;
 - (d) beneficios a los empleados (véase la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*);

NIC 37

- (e) contratos de seguro (véase la NIIF 4 *Contratos de Seguro*). No obstante, esta Norma es de aplicación a las provisiones, pasivos contingentes y activos contingentes de una entidad aseguradora que sean diferentes de sus obligaciones y derechos en virtud de contratos de seguros que estén dentro del alcance de la NIIF 4;
 - (f) contraprestación contingente de una adquirente en una combinación de negocios (véase la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*); y
 - (g) ingresos de actividades ordinarias procedentes de contratos con clientes (véase la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*). Sin embargo, como la NIIF 15 no contiene ninguna especificación para abordar contratos con clientes que resulten, o vayan a ser, onerosos, esta Norma se aplica a estos casos.
- 6 [Eliminado]
- 7 En esta Norma se definen las provisiones como pasivos de cuantía o vencimiento inciertos. En algunos países, el término “provisión” se utiliza en el contexto de partidas tales como la depreciación, y la pérdida de valor por deterioro de activos o de los deudores de dudoso cobro. Estas partidas proceden de ajustes en el importe en libros de ciertos activos, y no se tratan en la presente Norma.
- 8 En otras Normas se especifican las reglas para tratar ciertos desembolsos como activos o como gastos. Tales cuestiones no son abordadas en la presente Norma. Por consiguiente, esta Norma no exige, ni prohíbe, la capitalización de los costos reconocidos al constituir una determinada provisión.
- 9 Esta Norma es de aplicación a las provisiones por reestructuración (incluyendo las operaciones discontinuadas). Cuando una determinada reestructuración cumple con la definición de operación en discontinuación, la NIIF 5 *Activos no Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Discontinuadas* puede exigir revelar información adicional sobre la misma.

Definiciones

- 10 **Los siguientes términos se usan en esta Norma con los significados que a continuación se especifican:**

Una provisión es un pasivo en el que existe incertidumbre acerca de su cuantía o vencimiento.

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 suceso que da origen a la obligación es todo aquel suceso del que nace una obligación de pago, de tipo legal o implícita para la entidad, de forma que a la entidad no le queda otra alternativa más realista que satisfacer el importe correspondiente.

Una obligación legal es aquella que se deriva de:

- (a) **un contrato (ya sea a partir de sus condiciones explícitas o implícitas);**

NIC 37

- (b) la legislación; o
- (c) otra causa de tipo legal.

Una **obligación implícita** es aquella 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.

Un **pasivo contingente** es:

- (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.

Un **activo contingente** es un activo de naturaleza posible, surgido a raíz de sucesos pasados, cuya existencia ha de ser confirmada sólo por la ocurrencia, o en su caso por la no ocurrencia, de uno o más eventos inciertos en el futuro, que no están enteramente bajo el control de la entidad.

Un **contrato de carácter oneroso** es todo aquel contrato en el cual los costos inevitables de cumplir con las obligaciones que conlleva, exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo.

Una **reestructuración** es un programa de actuación, planificado y controlado por la gerencia de la entidad, cuyo efecto es un cambio significativo:

- (a) el alcance de la actividad llevada a cabo por la entidad; o
- (b) la manera en que tal actividad se lleva a cabo.

Comparación de las provisiones con otros pasivos

- 11 Las provisiones pueden distinguirse de otros pasivos, tales como los acreedores comerciales y otras obligaciones acumuladas (o devengadas) que son objeto de estimación, por la existencia de incertidumbre acerca del momento del vencimiento o de la cuantía de los desembolsos futuros necesarios para proceder a su cancelación. En contraste con las provisiones:

NIC 37

- (a) los acreedores comerciales son cuentas por pagar por bienes o servicios que han sido suministrados o recibidos por la entidad, y además han sido objeto de facturación o acuerdo formal con el proveedor; y
- (b) las obligaciones acumuladas (devengadas) son cuentas por pagar por el suministro o recepción de bienes o servicios que no han sido pagados, facturados o acordados formalmente con el proveedor, e incluyen las partidas que se deben a los empleados (por ejemplo, a causa de las partes proporcionales de las vacaciones retribuidas acumuladas hasta el momento del cierre). Aunque a veces sea necesario estimar el importe o el vencimiento de las obligaciones acumuladas (o devengadas), la incertidumbre asociada a las mismas es, por lo general, mucho menor que en el caso de las provisiones.

Las obligaciones acumuladas (o devengadas) se presentan, con frecuencia, integrando la partida correspondiente a los acreedores comerciales y otras cuentas por pagar, mientras que las provisiones se presentan de forma separada.

Relaciones entre provisiones y pasivos de carácter contingente

- 12 En una acepción general, todas las provisiones son de naturaleza contingente, puesto que existe incertidumbre sobre el momento del vencimiento o sobre el importe correspondiente. Sin embargo, en esta Norma, el término “contingente” se utiliza para designar activos y pasivos que no han sido objeto de reconocimiento en los estados financieros, porque su existencia quedará confirmada solamente tras la ocurrencia, o en su caso la no ocurrencia, de uno o más sucesos futuros inciertos que no están enteramente bajo el control de la entidad. Por otra parte, la denominación “pasivo contingente” se utiliza para designar a los pasivos que no cumplen los criterios necesarios para su reconocimiento.
- 13 Esta Norma distingue entre:
 - (a) provisiones – que ya han sido objeto de reconocimiento como pasivos (suponiendo que su cuantía haya podido ser estimada de forma fiable) porque representan obligaciones presentes y es probable que, para satisfacerlas, la entidad tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos; y
 - (b) pasivos contingentes – los cuales no han sido objeto de reconocimiento como pasivos porque son:
 - (i) obligaciones posibles, en la medida que todavía se tiene que confirmar si la entidad tiene una obligación presente que puede suponerle una salida de recursos que incorporen beneficios económicos; o
 - (ii) obligaciones presentes que no cumplen los criterios de reconocimiento de esta Norma (ya sea porque no es probable que, para su cancelación, se produzca una salida de recursos que incorporen beneficios económicos, ya sea porque no pueda hacerse una estimación suficientemente fiable de la cuantía de la obligación).

NIC 37

Reconocimiento

Provisiones

14 Debe reconocerse una provisión cuando se den las siguientes condiciones:

- (a) una entidad tiene una obligación presente (ya sea legal o implícita) como resultado de un suceso pasado;
- (b) es probable que la entidad tenga que desprenderse de recursos, que incorporen beneficios económicos para cancelar tal obligación; y
- (c) puede hacerse una estimación fiable del importe de la obligación.

Si estas condiciones no se cumplen, no debe reconocer una provisión.

Obligación presente

15 En algunos casos excepcionales no queda claro si existe o no una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, se considera que el suceso ocurrido en el pasado ha dado lugar a una obligación presente si, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible al final del periodo sobre el que se informa, es mayor la probabilidad de que exista una obligación presente que de lo contrario.

16 En casi todos los casos quedará claro si el suceso, ocurrido en el pasado, ha producido o no el nacimiento de la obligación presente. En casos excepcionales, por ejemplo, cuando están en curso procesos judiciales, puede estar en duda la ocurrencia o no de ciertos sucesos, o si de tales sucesos se deriva la existencia de una obligación en el momento presente. En tales circunstancias, una entidad procederá a determinar la existencia o no de la obligación presente al final del periodo sobre el que se informa, teniendo en cuenta toda la evidencia disponible, entre la que se podrá incluir, por ejemplo, la opinión de expertos. La evidencia a considerar incluye, asimismo, cualquier tipo de información adicional derivada de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa. A partir de esa evidencia:

- (a) la entidad reconocerá una provisión (suponiendo que se cumplan las condiciones para su reconocimiento) siempre que la probabilidad de existencia de la obligación presente, al final del periodo sobre el que se informa, sea mayor que la probabilidad de no existencia; y
- (b) cuando la probabilidad de que no exista una obligación presente es mayor al final del periodo sobre el que se informa, la entidad revelará un pasivo contingente, a menos que sea remota la posibilidad de que tenga que desprenderse de recursos que incorporen beneficios económicos (véase el párrafo 86).

Suceso pasado

17 El suceso pasado del que se deriva la obligación se denomina suceso que da origen a la obligación. Para que un suceso sea de esta naturaleza, es preciso que

NIC 37

la entidad no tenga, como consecuencia del mismo, otra alternativa más realista que atender al pago de la obligación creada por tal suceso. Este será el caso sólo si:

- (a) el pago de la obligación viene exigido por ley; o
- (b) al tratarse de una obligación implícita, cuando el suceso (que muy bien puede ser una actuación de la propia entidad) haya creado una expectativa válida ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.

- 18 Los estados financieros se refieren a la situación financiera de la entidad al cierre del periodo sobre el cual se informa, y no a su posible situación en el futuro. Por esta razón, no se pueden reconocer provisiones para gastos en los que sea necesario incurrir para funcionar en el futuro. Los únicos pasivos reconocidos en el estado de situación financiera de una entidad serán aquellos que existan al final del periodo sobre el que se informa.
- 19 Se reconocerán como provisiones sólo aquellas obligaciones, surgidas a raíz de sucesos pasados, cuya existencia sea independiente de las acciones futuras de la entidad (es decir, de la gestión futura de la entidad). Ejemplos de tales obligaciones son las multas medioambientales o los costos de reparación de los daños medioambientales causados en contra de la ley, puesto que tanto en uno como en otro caso, y para pagar los compromisos correspondientes, se derivarán para la entidad salidas de recursos que incorporan beneficios económicos, con independencia de las actuaciones futuras que ésta lleve a cabo. De forma similar, la entidad tendrá que reconocer los costos por el desmantelamiento de una instalación de extracción de petróleo o de una central nuclear, siempre que esté obligada a restaurar los daños ya ocasionados por su funcionamiento. En contraste con lo anterior, y por causas de tipo comercial o exigencias legales, la entidad puede desear o necesitar la realización de desembolsos para operar de una manera determinada en el futuro (un ejemplo es la colocación de filtros de humos en una determinada fábrica). Puesto que la entidad puede evitar tales desembolsos futuros mediante actuaciones futuras, por ejemplo, cambiando la forma de llevar a cabo la fabricación, no existe una obligación presente de realizar esos desembolsos, y por tanto no reconocerá provisión alguna para los mismos.
- 20 Una obligación reconocida como pasivo implica, en todos los casos, la existencia de un tercero con el que se ha contraído la misma, y al que se le debe satisfacer el importe. No obstante, no es preciso conocer la identidad del tercero al que se le debe pagar, puesto que la obligación puede muy bien ser incluso con el público en general. Puesto que la obligación siempre implica un compromiso contraído con un tercero, cualquier decisión de la dirección o del órgano de administración de la entidad, no dará lugar a una obligación implícita, al final del periodo sobre el que se informa, a menos que tal decisión haya sido comunicada antes de esa fecha, a los afectados, de una manera suficientemente explícita como para crear una expectativa válida ante aquellos terceros con los que debe cumplir sus compromisos o responsabilidades.
- 21 Un suceso que no haya dado lugar al nacimiento inmediato de una obligación, puede hacerlo en una fecha posterior, por causa de los cambios legales o por

NIC 37

actuaciones de la entidad (por ejemplo, una declaración pública suficientemente concreta) que den lugar a obligaciones implícitas. Por ejemplo, cuando se ha causado un daño ambiental, puede no haber obligación de afrontar las consecuencias. Sin embargo, la aparición de una ley nueva puede ser el suceso del que se derive la obligación, así como también lo puede ser el que la entidad acepte, públicamente, su responsabilidad de reparar el daño causado, de forma que aparezca una obligación implícita de afrontar las consecuencias producidas.

- 22 En el caso de leyes cuyos extremos todavía se estén discutiendo, las obligaciones para la entidad sólo aparecerán cuando sea prácticamente seguro que la redacción final tendrá unas consecuencias iguales a las del proyecto conocido. Para los propósitos perseguidos en esta Norma, tal obligación se tratará como si fuera una obligación de tipo legal. Debido a las diferentes circunstancias que rodean la discusión de una ley, puede ser imposible señalar un único suceso que pueda hacer prácticamente segura la redacción final que tome la misma. En muchos casos será imposible tener la completa seguridad sobre la redacción de una ley hasta el mismo momento en que haya sido aprobada.

Salida probable de recursos que incorporen beneficios económicos

- 23 Para reconocer un pasivo no sólo debe existir la obligación presente sino también la probabilidad de que haya una salida de recursos, que incorporen beneficios económicos, para cancelar tal obligación. Para los propósitos de esta Norma¹, una salida de recursos u otro suceso cualquiera se considerará probable siempre que haya mayor posibilidad de que se presente que de lo contrario, es decir, que la probabilidad de que un evento pueda ocurrir sea mayor que la probabilidad de que no se presente en el futuro. Cuando no sea probable que exista la obligación, la entidad revelará un pasivo contingente, salvo que la posibilidad de que haya una salida de recursos, que incorporen beneficios económicos, se considere remota (véase el párrafo 86).
- 24 Cuando exista un gran número o una cantidad grande de obligaciones similares (por ejemplo, garantías de productos o contratos similares), la probabilidad de que se produzca una salida de recursos, para su cancelación, se determinará considerando el tipo de obligación en su conjunto. Aunque la posibilidad de una salida de recursos sea pequeña para una determinada partida o tipo de producto en particular, puede muy bien ser probable una salida de recursos para cancelar el tipo de obligación en su conjunto. Si tal es el caso, se procederá a reconocer la provisión (siempre que se cumplan los demás criterios para el reconocimiento).

Estimación fiable del importe de la obligación

- 25 La utilización de estimaciones es una parte esencial de la preparación de los estados financieros, y su existencia no perjudica de ningún modo la fiabilidad que éstos deben tener. Esto es especialmente cierto en el caso de las provisiones, que son más inciertas por su naturaleza que el resto de las partidas del estado de situación financiera. Excepto en casos extremadamente excepcionales, la

¹ La interpretación del término “probable” en esta Norma como “mayor posibilidad de que un evento se presente que de lo contrario” no es necesariamente de aplicación a otras Normas.

NIC 37

entidad será capaz de determinar un conjunto de desenlaces posibles de la situación incierta, y podrá por tanto realizar una estimación, para el importe de la obligación, lo suficientemente fiable como para ser utilizado en el reconocimiento de la provisión.

- 26 En el caso extremadamente excepcional de que no se pueda hacer ninguna estimación fiable, se estará ante un pasivo que no puede ser objeto de reconocimiento. La información a revelar sobre tal pasivo contingente se hará por medio de las correspondientes notas (véase el párrafo 86).

Pasivos contingentes

- 27 **La entidad no debe reconocer un pasivo contingente.**

- 28 La entidad informará en notas, de la forma en que se exige en el párrafo 86, acerca la existencia de un pasivo contingente, salvo en el caso de que la posibilidad de tener una salida de recursos, que incorporen beneficios económicos, se considere remota.

- 29 Cuando la entidad sea responsable, de forma conjunta y solidaria, en relación con una determinada obligación, la parte de la deuda que se espera que cubran los demás responsables se tratará como un pasivo contingente. La entidad, en este caso, procederá a reconocer una provisión por la parte de la obligación para la que sea probable una salida de recursos, que incorporen beneficios económicos futuros, salvo en la extremadamente excepcional circunstancia de que no se pueda hacer una estimación fiable de tal importe.

- 30 Los pasivos contingentes pueden evolucionar de manera diferente a la inicialmente esperada. Por tanto, serán objeto de reconsideración continuamente, con el fin de determinar si se ha convertido en probable la eventualidad de salida de recursos, que incorporen beneficios económicos futuros. Si se estimara probable, para una partida tratada anteriormente como pasivo contingente, la salida de tales recursos económicos en el futuro, se reconocería la correspondiente provisión en los estados financieros del periodo en el que ha ocurrido el cambio en la probabilidad de ocurrencia (salvo en la extremadamente rara circunstancia de que no se pueda hacer una estimación fiable de tal importe).

Activos contingentes

- 31 **La entidad no debe proceder a reconocer ningún activo contingente.**

- 32 Normalmente, los activos contingentes surgen por sucesos inesperados o no planificados, de los cuales nace la posibilidad de una entrada de beneficios económicos en la entidad. Un ejemplo puede ser la reclamación que la entidad está llevando a cabo a través de un proceso judicial, cuyo desenlace es incierto.

- 33 Los activos contingentes no son objeto de reconocimiento en los estados financieros, puesto que ello podría significar el reconocimiento de un ingreso que quizá no sea nunca objeto de realización. No obstante, cuando la realización del ingreso sea prácticamente cierta, el activo correspondiente no es de carácter contingente, y por tanto es apropiado proceder a reconocerlo.

NIC 37

- 34 En el caso de que sea probable la entrada de beneficios económicos a la entidad, por causa de la existencia de activos contingentes, se informará de los mismos en las notas a los estados financieros, de la forma que se exige en el párrafo 89.
- 35 Los activos contingentes han de ser objeto de evaluación de forma continuada, con el fin de asegurar que su evolución se refleja apropiadamente en los estados financieros. En el caso de que la entrada de beneficios económicos a la entidad pase a ser prácticamente cierta, se procederá al reconocimiento del ingreso y del activo en los estados financieros del periodo en el que dicho cambio haya tenido lugar. Si la entrada de beneficios económicos se ha convertido en probable, la entidad informará en notas sobre el correspondiente activo contingente (véase el párrafo 89).

Medición

Mejor estimación

- 36 **El importe reconocido como provisión debe ser la mejor estimación, al final del periodo sobre el que se informa, del desembolso necesario para cancelar la obligación presente .**
- 37 La mejor estimación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente vendrá constituida por el importe, evaluado de forma racional, que la entidad tendría que pagar para cancelar la obligación al final del periodo sobre el que se informa, o para transferirla a un tercero en esa fecha. Con frecuencia es imposible, o bien prohibitivo por caro, proceder a pagar o a transferir el importe de la obligación al final del periodo sobre el que se informa. No obstante, la estimación del importe que la entidad vaya a necesitar, para hacer el pago o la transferencia citados, proporcionará la mejor evaluación del desembolso necesario para cancelar la obligación presente al final del periodo sobre el que se informa.
- 38 Las estimaciones de cada uno de los desenlaces posibles, así como de su efecto financiero, se determinarán por el juicio de la gerencia de la entidad, complementado por la experiencia que se tenga en operaciones similares y, en algunos casos, por informes de expertos. La evidencia a considerar incluye, asimismo, cualquier tipo de información adicional derivada de hechos ocurridos después del periodo sobre el que se informa.
- 39 Las incertidumbres que rodean al importe a reconocer como provisión se tratan de diferentes formas, atendiendo a las circunstancias particulares de cada caso. En el caso de que la provisión, que se está midiendo, se refiera a una población importante de casos individuales, la obligación presente se estimará promediando todos los posibles desenlaces por sus probabilidades asociadas. El nombre de este método estadístico es el de “valor esperado”. La provisión, por tanto, será diferente dependiendo de si la probabilidad de que se presente una pérdida es, por ejemplo, del 60 por ciento o del 90 por ciento. En el caso de que el rango de resultados posibles sea un continuo, y cada punto del mismo tenga la misma probabilidad que otro, se utilizará el valor medio del intervalo.

NIC 37

Ejemplo

La entidad vende sus productos con garantía, de forma que los consumidores tienen cubierto el costo de las reparaciones de cualquier defecto de manufactura que pueda aparecer, hasta seis meses después de la compra. Si se detectaran defectos menores en todos los productos vendidos, los costos de reparación de todos ellos ascenderían a 1 millón. En el caso de que se detectaran defectos importantes en todos los productos vendidos, los costos correspondientes de reparación ascenderían a 4 millones. La experiencia de la entidad en el pasado, junto con las expectativas futuras, indican que, para el año próximo, no aparecerán defectos en el 75 por ciento de los artículos, se detectarán defectos menores en el 20 por ciento y en el restante 5 por ciento aparecerán defectos importantes. De acuerdo con el párrafo 24, la entidad habrá de evaluar la salida probable de recursos para cubrir la garantía del conjunto de los artículos.

El valor esperado del costo de las reparaciones será:

$$(75\% \text{ de cero}) + (20\% \text{ de } 1 \text{ millón}) + (5\% \text{ de } 4 \text{ millones}) = 400.000$$

40 Cuando se esté evaluando una obligación aislada, la mejor estimación de la deuda puede venir constituida por el desenlace individual que resulte más probable. No obstante, también en este caso la entidad considerará otros resultados posibles. En el caso de que los otros desenlaces posibles sean, o bien mucho más caros, o mucho más baratos que el desenlace más probable, la mejor estimación puede ser por una cuantía mayor o menor, respectivamente, que la correspondiente a éste. Por ejemplo, si la entidad ha de corregir un defecto importante en una planta industrial de grandes dimensiones, construida para un determinado cliente, y el costo de conseguir la reparación del defecto al primer intento, que es el desenlace más probable, es de 1.000, dotará una provisión de mayor cuantía para contemplar la posibilidad de que fueran necesarios intentos adicionales, siempre que la probabilidad de tener que realizarlos fuera significativa.

41 La provisión se mide antes de impuestos, puesto que sus consecuencias fiscales, así como los cambios que pueda sufrir el valor de la misma, se tratan en la NIC 12.

Riesgo e incertidumbres

42 **Para realizar la mejor estimación de la provisión, deben ser tenidos en cuenta los riesgos e incertidumbres que, inevitablemente, rodean a la mayoría de los sucesos y las circunstancias concurrentes a la valoración de la misma.**

43 Con el término riesgo se describe la variabilidad en los desenlaces posibles. Un ajuste por la existencia de riesgo puede aumentar el importe por el que se mide una obligación. Será preciso tener precaución, al realizar juicios en condiciones de incertidumbre, de manera que no sobrevaloren los activos o los ingresos, y que no se infravaloren los pasivos o los gastos. No obstante, la incertidumbre no es una justificación para la creación de provisiones excesivas, o para la sobrevaloración deliberada de los pasivos. Por ejemplo, si el costo estimado de un desenlace particularmente adverso se evalúa de forma prudente, entonces tal

NIC 37

desenlace, de forma deliberada, se trata como más probable de lo que efectivamente es. Es preciso tener cuidado para evitar la duplicación de los ajustes por riesgo e incertidumbre, con la consiguiente sobrevaloración del importe de la provisión.

- 44 La información adicional acerca de las incertidumbres, que guardan relación con el importe final del desembolso, se realizará de acuerdo con lo establecido en el párrafo 85(b).

Valor presente

- 45 **Cuando resulte importante el efecto financiero producido por el descuento, el importe de la provisión debe ser el valor presente de los desembolsos que se espera sean necesarios para cancelar la obligación.**

- 46 Debido al valor temporal del dinero, una provisión que se refiere a salidas de efectivo cercanas al final del periodo sobre el que se informa, resulta más onerosa para la entidad que otra referida a salidas por igual importe pero fechas más lejanas. El importe de las provisiones, por tanto, será objeto de descuento cuando el efecto de hacerlo resulte significativo.

- 47 **La tasa o tasas de descuento deben ser consideradas antes de impuestos, y deben reflejar las evaluaciones actuales de mercado del valor temporal del dinero y de los riesgos específicos del pasivo correspondiente. La tasa o tasas de descuento no deben reflejar los riesgos para los cuales han sido ajustadas las estimaciones de flujos de efectivo futuros.**

Sucesos futuros

- 48 **Los sucesos futuros, que puedan afectar a la cuantía necesaria para cancelar la obligación, deben ser objeto de reflejo en la evaluación de la misma, siempre que haya una evidencia objetiva suficiente de que puedan aparecer efectivamente.**

- 49 Las expectativas sobre sucesos futuros pueden ser particularmente importantes en la medición de las provisiones. Por ejemplo, la entidad puede creer que el costo de limpiar un determinado emplazamiento industrial, al final de su vida útil, puede quedar reducido gracias a futuros cambios en la tecnología. El importe que se reconozca como provisión habrá de reflejar una expectativa razonable de observadores objetivos y técnicamente cualificados, teniendo en cuenta toda la experiencia disponible sobre la tecnología que será posible utilizar en el momento de proceder a la limpieza. De esta forma, resultará apropiado incluir, por ejemplo, las reducciones de costo relacionadas con el aumento de experiencia asociada con la aplicación de la tecnología actual, o el costo esperado de aplicar la tecnología actual en operaciones mayores o más complejas que se han llevado a cabo previamente. No obstante, la entidad no anticipará el desarrollo de una tecnología completamente nueva de limpieza, al hacer las estimaciones, a menos que ello esté apoyado por una evidencia suficientemente objetiva.

- 50 El efecto de la posible nueva legislación será tomado en cuenta, al medir las obligaciones ya existentes, cuando haya suficiente evidencia objetiva de que la normativa conocida será la que se apruebe sin prácticamente ningún cambio. La

variedad de circunstancias que surgen en la práctica hacen imposible especificar un solo suceso que, en todos los casos, produzca la evidencia objetiva suficiente. Por otra parte, la evidencia es necesaria tanto en lo que la legislación vaya a exigir, como en que será prácticamente seguro que se aprobará e implementará siguiendo los procedimientos ordinarios. En muchos casos, no existirá evidencia objetiva suficiente hasta el momento en que se haya promulgado la legislación.

Disposiciones esperadas de activos

- 51 Las ganancias esperadas por la disposición de activos no deben ser tenidas en cuenta al evaluar el importe de la provisión.**
- 52 Las ganancias por la disposición esperada de activos no se tienen en cuenta al medir una provisión, incluso en el caso de que la disposición esperada esté ligada estrechamente al suceso que ha motivado la provisión. Por el contrario, la entidad reconocerá las ganancias de la disposición esperada de activos en el momento que se especifica en la Norma que se refiera al tipo de activo en cuestión.

Reembolsos

- 53 En el caso de que la entidad espere que una parte o la totalidad del desembolso necesario para liquidar la provisión le sea reembolsado por un tercero, tal reembolso será objeto de reconocimiento cuando, y sólo cuando, sea prácticamente segura su recepción si la entidad cancela la obligación objeto de la provisión. El reembolso, en tal caso, debe ser tratado como un activo separado. El importe reconocido para el activo no debe exceder al importe de la provisión.**
- 54 En el estado del resultado integral, el gasto relacionado con la provisión puede ser objeto de presentación como una partida neta del importe reconocido como reembolso a recibir.**
- 55 En ciertas ocasiones, la entidad puede considerar el hecho de que un tercero se hará cargo de la totalidad, o una parte, del desembolso requerido para liquidar una provisión (por ejemplo, a través de la existencia de contratos de seguro, de cláusulas de indemnización o de garantías de proveedores). El tercero en cuestión puede, o bien reembolsar los importes ya pagados por la entidad, o bien pagar tales cantidades directamente.
- 56 En muchos casos, la entidad responderá de la totalidad del importe en cuestión, de forma que tendrá que liquidarlo por entero si el tercero no paga por cualquier razón. En tal situación, la provisión se reconocerá por el importe total, y se procederá a reconocer separadamente un activo por el reembolso esperado, cuando sea prácticamente seguro que se vaya a recibir si la entidad hace frente al pasivo recogido en la provisión.
- 57 En algunos casos, la entidad puede no tener que responder de los costos en cuestión si el tercero responsable deja de realizar el desembolso. En tal caso, la entidad no tendrá responsabilidad por tales costos, y por tanto no se incluirán en el cálculo de la provisión.

NIC 37

- 58 Como se ha resaltado en el párrafo 29, una obligación por la que la entidad es responsable de forma conjunta y solidaria, será un pasivo de tipo contingente, por la parte y en la medida que se espere sea liquidado por los terceros en cuestión.

Cambios en el valor de las provisiones

- 59 **Las provisiones deben ser objeto de revisión al final de cada periodo sobre el que se informa, y ajustadas consiguientemente para reflejar en cada momento la mejor estimación disponible. En el caso de que no sea ya probable la salida de recursos, que incorporen beneficios económicos, para cancelar la obligación correspondiente, se procederá a liquidar o revertir la provisión.**
- 60 Cuando se haya usado el descuento para determinar el importe de la provisión, el importe en libros de la misma aumentará en cada periodo para reflejar el paso del tiempo. Tal incremento se reconocerá como un costo por préstamos.

Aplicación de las provisiones

- 61 **Cada provisión deberá ser utilizada sólo para afrontar los desembolsos para los cuales fue originalmente reconocida.**
- 62 Sólo se aplicará la provisión para cubrir los desembolsos relacionados originalmente con su dotación. El hecho de realizar desembolsos contra una provisión que fue, en su origen, dotada para propósitos diferentes, produciría el efecto de encubrir el impacto de dos sucesos distintos.

Aplicación de las reglas de reconocimiento y medición

Pérdidas futuras derivadas de las operaciones

- 63 **No deben reconocerse provisiones por pérdidas futuras derivadas de las operaciones.**
- 64 Las pérdidas futuras derivadas de las operaciones no cumplen las condiciones de la definición de pasivo, dada en el párrafo 10, ni tampoco los criterios generales para el reconocimiento de las provisiones, dados en el párrafo 14.
- 65 Una expectativa de pérdidas futuras derivadas de las operaciones es indicativa de que algunos de los activos de la misma han visto deteriorarse su valor. La entidad deberá realizar la comprobación pertinente del deterioro del valor, según establece la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*.

Contratos de carácter oneroso

- 66 **Si la entidad tiene un contrato de carácter oneroso, las obligaciones presentes que se deriven del mismo deben ser reconocidas y medidas, en los estados financieros, como provisiones.**
- 67 Muchos contratos (por ejemplo, algunas órdenes rutinarias de compra) pueden ser revocados sin pagar ninguna compensación a la otra parte, y por tanto no producirán obligación alguna. Otros contratos establecen tanto derechos como

NIC 37

obligaciones para cada una de las partes contratantes. Cuando ciertas circunstancias convierten en onerosos a tales contratos, los mismos caen dentro del alcance de esta Norma, y se reconocerán las obligaciones que pudieran existir. Los contratos pendientes de ejecución, que no sean de carácter oneroso, caen fuera del alcance de la Norma.

- 68 En esta Norma se define un contrato de carácter oneroso como aquel en el que los costos inevitables de cumplir con las obligaciones que conlleva, exceden a los beneficios económicos que se esperan recibir del mismo. Los costos inevitables del contrato reflejarán los menores costos netos por resolver el mismo, o lo que es igual, el importe menor entre el costo de cumplir sus cláusulas y la cuantía de las compensaciones o multas que se deriven de su incumplimiento.
- 69 Antes de proceder a dotar una provisión independiente por causa de un contrato de carácter oneroso, la entidad reconocerá cualesquiera pérdidas por deterioro del valor que correspondan a los activos dedicados a cumplir las obligaciones derivadas del contrato (véase la NIC 36).

Reestructuración

- 70 Los siguientes ejemplos recogen sucesos que pueden caer dentro de la definición de reestructuración:
- (a) venta o liquidación de una línea de actividad;
 - (b) la clausura de un emplazamiento de la entidad en un país o región, o bien la reubicación de las actividades que se ejercían en un país o región a otros distintos;
 - (c) los cambios en la estructura de la gerencia, como por ejemplo la eliminación de un nivel o escala de directivos empresariales; y
 - (d) las reorganizaciones importantes, que tienen un efecto significativo sobre la naturaleza y enfoque de las actividades de la entidad.
- 71 Se reconocerá una provisión por costos de reestructuración, sólo cuando se cumplan las condiciones generales de reconocimiento de provisiones establecidas en el párrafo 14. En los párrafos 72 a 83 se determina cómo aplicar los criterios generales de reconocimiento al caso de las reestructuraciones.
- 72 **Surge, para la entidad, una obligación implícita por causa de una reestructuración sólo cuando:**
- (a) **tenga un plan formal detallado para efectuar la reestructuración, en el que se identifiquen, al menos:**
 - (i) **las actividades empresariales, o la parte de las mismas, implicadas;**
 - (ii) **las principales ubicaciones afectadas;**
 - (iii) **localización, función y número aproximado de empleados que habrán de ser indemnizados por la rescisión de sus contratos;**
 - (iv) **los desembolsos que se llevarán a cabo; y**
 - (v) **las fechas en las que el plan será implementado; y**

NIC 37

(b) se haya creado una expectativa real, entre los afectados, respecto a la que se llevará a cabo la reestructuración, ya sea por haber comenzado a ejecutar el plan o por haber anunciado sus principales características a los que se van a ver afectados por el mismo.

73 La evidencia de que la entidad ha comenzado a llevar a cabo el plan de reestructuración podría venir dada, por ejemplo, por un plan de desmantelamiento de las instalaciones o de venta de los activos correspondientes, y también por el anuncio público de las principales características del plan. El anuncio público del plan detallado de reestructuración constituirá una obligación implícita para reestructurar, sólo si se hace de tal manera y con suficiente detalle (es decir, dando a conocer las principales características del mismo), que sea capaz de producir expectativas válidas entre los terceros implicados, esto es, entre los clientes, proveedores y empleados (o sus representantes), sobre el hecho de que la entidad va a llevar efectivamente a cabo la reestructuración.

74 Para que el plan sea suficiente como para dar lugar a una obligación implícita por la entidad, al comunicárselo a los que resulten afectados por él, es necesario que su implantación esté planeada para dar comienzo en cuanto sea posible, y además que el calendario de actuaciones haga improbable cualquier cambio significativo sobre lo inicialmente previsto. Si, por el contrario, se espera que transcurra un largo periodo de tiempo antes de que la reestructuración comience, o bien que la reestructuración requiera un intervalo de tiempo no razonable por dilatado, es improbable que el plan produzca expectativas válidas, entre los terceros afectados, sobre el hecho de que la entidad está comprometida en una reestructuración, puesto que el calendario de actuaciones da a la entidad oportunidades para cambiar sus planes iniciales.

75 La decisión de reestructurar, tomada por la gerencia o por el órgano de administración de la entidad antes del final del periodo sobre el que se informa, no dará lugar a una obligación implícita final del periodo sobre el que se informa, a menos que, antes de esta fecha, la entidad haya:

- (a) empezado a ejecutar el plan de reestructuración; o
- (b) anunciado las principales características del plan de reestructuración, a todos los que vayan a resultar afectados por el mismo, de una manera suficientemente concreta como para producir, en los mismos, expectativas válidas en el sentido de que la entidad va a llevar a cabo la reestructuración.

Si una entidad comienza a ejecutar el plan de reestructuración, o anuncia sus principales características a los afectados por el mismo, solo después de la fecha de cierre del periodo sobre el que se informa, se requiere que revele este hecho, según lo establecido por la NIC 10 *Hechos Ocurredos Después del Periodo sobre el que se Informa*, si la reestructuración es significativa y no revelar información podría afectar a las decisiones económicas que los usuarios toman a partir de los estados financieros.

76 Una obligación implícita no se genera sólo por la decisión tomada por la gerencia de la entidad, no obstante puede surgir de otros sucesos anteriores

asociados con tal decisión. Por ejemplo, las negociaciones con los representantes de los empleados para discutir las indemnizaciones por despido colectivo, o con posibles compradores para la venta de las instalaciones que constituyen una operación, pueden haber producido acuerdos firmes que para su efectividad necesiten sólo la aprobación correspondiente del órgano de administración. Una vez que se ha conseguido esta aprobación, y ha sido comunicada a los terceros implicados, la entidad tiene una obligación implícita para reestructurar, siempre y cuando se cumplan las condiciones del párrafo 72.

77 En algunos países, la decisión última de la reestructuración descansa en un órgano o junta entre cuyos miembros se incluyen representantes de intereses distintos de los que corresponden a la gerencia (por ejemplo, de empleados), o bien es preciso informar convenientemente a tales representantes antes de que el órgano de administración tome la decisión. En tanto en cuanto la decisión tomada por este órgano implica la comunicación a los anteriores representantes, puede dar lugar a una obligación implícita para reestructurar.

78 No surge ningún tipo de obligación para la entidad por causa de la venta de una de sus operaciones, hasta que la entidad se ha comprometido a vender, es decir, hasta que exista un compromiso firme de venta.

79 Incluso en el caso de que la entidad haya tomado la decisión de vender una determinada operación, y haya anunciado públicamente su decisión, no estará comprometida a la venta hasta que haya identificado al comprador y exista un compromiso firme con él. Hasta el momento en que se produzca tal compromiso firme, la entidad puede cambiar sus intenciones iniciales, y por otra parte tendrá que tomar otro curso de acción si no puede encontrar un comprador que le ofrezca condiciones aceptables. Cuando se contempla la venta de una operación, como una parte de la reestructuración, se comprobará, en primer lugar, el posible deterioro del valor de los activos pertenecientes a la misma, atendiendo a lo establecido en la NIC 36. En este caso hay que tener en cuenta que, al ser la venta sólo una parte de la reestructuración, podría aparecer una obligación implícita por otros aspectos de la reestructuración antes de que existiera un compromiso firme de venta.

80 La provisión por reestructuración debe incluir sólo los desembolsos que surjan directamente de la reestructuración, que son aquellos que de forma simultánea están:

- (a) que se produzcan necesariamente en la reestructuración; y**
- (b) no asociados con las actividades que continúan en la entidad.**

81 Una provisión por reestructuración no incluye costos tales como los de:

- (a) formación o reubicación del personal que permanezca dentro de la entidad;
- (b) comercialización o publicidad; o
- (c) inversión en nuevos sistemas y redes de distribución.

Tales desembolsos tienen relación con la gestión futura de la actividad, y por tanto no son pasivos derivados de la reestructuración al final del periodo sobre el

NIC 37

que se informa. Estos gastos o inversiones se tratarán, contablemente, de la misma manera que si se produjeran con independencia de la reestructuración.

82 Las pérdidas identificables, derivadas de la operación de las actividades afectadas por la reestructuración, no se incluirán en el importe de la provisión, salvo que estén relacionadas con un contrato de carácter oneroso, tal como se define en el párrafo 10.

83 Como se exige en el párrafo 51, las posibles ganancias derivadas de la venta de activos no se tendrán en consideración al medir el importe de la provisión por reestructuración, incluso aunque las mismas se consideren como una parte integrante de la propia reestructuración.

Información a revelar

84 Para cada tipo de provisión, la entidad debe informar acerca de:

- (a) el importe en libros al principio y al final del periodo;
- (b) las dotaciones efectuadas en el periodo, incluyendo también los incrementos en las provisiones existentes;
- (c) los importes utilizados (esto es, aplicados o cargados contra la provisión) en el transcurso del periodo;
- (d) los importes no utilizados que han sido objeto de liquidación o reversión en el periodo; y
- (e) el incremento durante el periodo en el importe descontado que surge del paso del tiempo y el efecto de cualquier cambio en la tasa de descuento.

No se requiere información comparativa.

85 La entidad revelará, para cada clase de provisión, la siguiente información:

- (a) una breve descripción de la naturaleza de la obligación contraída, así como el calendario esperado de las salidas de beneficios económicos, producidos por la misma;
- (b) una indicación acerca de las incertidumbres relativas al importe o al calendario de las salidas de esos recursos. En los casos en que sea necesario para suministrar la información adecuada, la entidad debe revelar la información correspondiente a las principales hipótesis realizadas sobre los sucesos futuros a los que se refiere el párrafo 48; y
- (c) el importe de cualquier eventual reembolso, informando además de la cuantía de los activos que hayan sido reconocidos para recoger los eventuales reembolsos esperados.

86 A menos que la posibilidad de una eventual salida de recursos para liquidarla sea remota, la entidad debe dar, para cada tipo de pasivo contingente al final del periodo sobre el que se informa, una breve descripción de la naturaleza del mismo y, cuando fuese posible:

- (a) una estimación de sus efectos financieros, medidos según lo establecido en los párrafos 36 a 52;
- (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.

- 87 Para determinar qué provisiones o qué pasivos contingentes pueden agregarse en cada uno de los tipos o clases, es necesario considerar si la naturaleza de las partidas es lo suficientemente similar como para admitir una información común que las abarque todas, para cumplir con los requisitos establecidos en los párrafos 85(a) y (b), y 86(a) y (b). De esta forma, puede resultar apropiado considerar como un solo tipo de provisión, las partidas relativas a las garantías de los diferentes productos, pero podría no resultar apropiado agrupar en un solo tipo de provisión los importes relativos a las garantías comunes y las referidas a procesos legales.
- 88 Cuando nacen, de un mismo conjunto de circunstancias, una provisión y un pasivo contingente, la entidad revelará información complementaria exigida por los párrafos 84 a 86, de manera que se muestren la relación existente entre una y otro.
- 89 **En el caso de que sea probable la entrada de beneficios económicos, la entidad revelará en las notas una breve descripción de la naturaleza de los activos contingentes correspondientes, existentes al final del periodo sobre el que se informa y, cuando ello sea posible, una estimación de sus efectos financieros, medidos utilizando los principios establecidos para las provisiones en los párrafos 36 a 52.**
- 90 Es muy importante que la información que se suministre sobre los activos de carácter contingente evite las indicaciones que puedan confundir respecto a la posibilidad de la obtención de los ingresos correspondientes.
- 91 **En aquellos casos en los que no se revele la información exigida por los párrafos 86 y 89, porque no sea posible hacerlo, este hecho debe ser revelado en las notas correspondientes.**
- 92 **En casos extremadamente excepcionales, puede esperarse que revelar la información, total o parcial, requerida por los párrafos 84 a 89 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.**

Disposiciones transitorias

- 93 La entidad debe contabilizar el efecto de adoptar esta Norma, ya sea en la fecha de entrada en vigencia o con anterioridad a la misma, ajustando el saldo inicial de ganancias acumuladas, en el periodo en que se decida su aplicación contable. Se aconseja a las entidades, pero no se exige, que

NIC 37

ajusten el saldo inicial de las ganancias acumuladas correspondientes al periodo más antiguo para el que presenten datos, reexpresando de nuevo toda la información comparativa ofrecida. En el caso de no reexpresar la información comparativa, este hecho se revelará en las notas.

94 [Eliminado]

Fecha de vigencia

95 Esta Norma tendrá vigencia para los estados financieros anuales que cubran periodos que comiencen a partir del 1 de julio de 1999. Se aconseja su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esta Norma en periodos que comiencen antes del 1 de julio de 1999, revelará este hecho.

96 [Eliminado]

97 [Eliminado]

98 [Eliminado]

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

100 La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*, emitida en mayo de 2014, modificó el párrafo 5 y eliminó el párrafo 6. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.

101 La NIIF 9, emitida en julio de 2014, modificó el párrafo 2 y eliminó los párrafos 97 y 98. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 9.

102 La NIIF 16, emitida en enero de 2016, modificó el párrafo 5. Una entidad aplicará esa modificación cuando aplique la NIIF 16.

NIC 38

Activos Intangibles

En abril de 2001 el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad (el Consejo) adoptó la NIC 38 *Activos Intangibles*, que había sido originalmente emitida por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad en septiembre de 1998. Esa norma había sustituido a la NIC 9 *Costos de Investigación y Desarrollo*, que había sido emitida en 1993, la cual reemplazaba su versión anterior denominada *Contabilidad de las Actividades de Investigación y Desarrollo* que había sido emitida en julio de 1978.

El Consejo revisó la NIC 38 en marzo de 2004 como parte de su primera fase de su proyecto de combinaciones de negocios. En enero de 2008, el Consejo modificó la NIC 38 nuevamente como parte de la segunda fase de su proyecto de combinaciones de negocios.

En mayo de 2014, el Consejo modificó la NIC 38 para aclarar cuándo el uso de un método de amortización basado en los ingresos de actividades ordinarias es apropiado.

Otras Normas han realizado modificaciones de menor importancia en la NIC 38. Estas incluyen la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados* (emitida en mayo de 2011), la NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos* (emitida en mayo de 2011), la NIIF 13 *Medición del Valor Razonable* (emitida en mayo de 2011), *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012* (emitido en diciembre de 2013), la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes* (emitida en mayo de 2014) y la NIIF 16 *Arrendamientos* (emitida en enero de 2016).

NIC 38

ÍNDICE

desde el párrafo

NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD 38 ACTIVOS INTANGIBLES

OBJETIVO	1
ALCANCE	2
DEFINICIONES	8
Activos intangibles	9
RECONOCIMIENTO Y MEDICIÓN	18
Adquisición separada	25
Adquisición como parte de una combinación de negocios	33
Adquisición mediante una subvención del gobierno	44
Permutas de activos	45
Plusvalía generada internamente	48
Otros activos intangibles generados internamente	51
RECONOCIMIENTO COMO GASTO	68
Los gastos de periodos anteriores no deben reconocerse como un activo	71
MEDICIÓN POSTERIOR AL RECONOCIMIENTO	72
Modelo del costo	74
Modelo de revaluación	75
VIDA ÚTIL	88
ACTIVOS INTANGIBLES CON VIDAS ÚTILES FINITAS	97
Periodo y método de amortización	97
Valor residual	100
Revisión del periodo y del método de amortización	104
ACTIVOS INTANGIBLES CON VIDAS ÚTILES INDEFINIDAS	107
Revisión de la evaluación de la vida útil	109
RECUPERACIÓN DEL IMPORTE EN LIBROS—PÉRDIDAS POR DETERIORO DEL VALOR	111
RETIROS Y DISPOSICIONES DE ACTIVOS INTANGIBLES	112
INFORMACIÓN A REVELAR	118
General	118
Activos intangibles medidos posteriormente según el modelo de revaluación	124
Desembolsos por investigación y desarrollo	126
Otra información	128
DISPOSICIONES TRANSITORIAS Y FECHA DE VIGENCIA	130
Permutas de activos similares	131
Aplicación anticipada	132
DEROGACIÓN DE LA NIC 38 (APROBADA EN 1998)	133

NIC 38

CON RESPECTO A LOS DOCUMENTOS COMPLEMENTARIOS ENUMERADOS A CONTINUACIÓN, VÉASE LA PARTE B DE ESTA EDICIÓN
--

APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE LA NIC 38 EMITIDA EN MARZO DE
2004

APROBACIÓN POR EL CONSEJO DE *ACLARACIÓN DE LOS MÉTODOS
ACEPTABLES DE DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN* (MODIFICACIONES A
LAS NIC 16 Y NIC 38) EMITIDO EN MAYO DE 2014

FUNDAMENTOS DE LAS CONCLUSIONES

OPINIONES EN CONTRARIO

EJEMPLOS ILUSTRATIVOS

Evaluación de la vida útil de activos intangibles

NIC 38

La Norma Internacional de Contabilidad 38 *Activos intangibles* (NIC 38) está contenida en los párrafos 1 a 133. Aunque la Norma conserva el formato IASC que tenía cuando fue adoptada por el IASB, todos los párrafos tienen igual valor normativo. La NIC 38 debe ser entendida en el contexto de su objetivo y de los Fundamentos de las Conclusiones, del *Prólogo a las Normas Internacionales de Información Financiera* y del *Marco Conceptual para la Información Financiera*. La NIC 8 *Políticas Contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores* proporciona una base para seleccionar y aplicar las políticas contables en ausencia de guías explícitas.

Norma Internacional de Contabilidad 38 ***Activos intangibles***

Objetivo

- 1 El objetivo de esta Norma es prescribir el tratamiento contable de los activos intangibles que no estén contemplados específicamente en otra Norma. Esta Norma requiere que las entidades reconozcan un activo intangible si, y sólo si, se cumplen ciertos criterios. La Norma también especifica cómo determinar el importe en libros de los activos intangibles, y exige revelar información específica sobre estos activos.

Alcance

- 2 **Esta Norma se aplicará al contabilizar los activos intangibles, excepto en los siguientes casos:**
- (a) **activos intangibles que estén tratados en otras Normas;**
 - (b) **activos financieros, tal como se define en la NIC 32 *Instrumentos Financieros: Presentación*;**
 - (c) **el reconocimiento y medición de activos para exploración y evaluación (véase la NIIF 6 *Exploración y Evaluación de Recursos Minerales*); y**
 - (d) **desembolsos relacionados con el desarrollo y extracción de minerales, petróleo, gas natural y recursos no renovables similares.**
- 3 En el caso de que otra Norma se ocupe de la contabilización de una clase específica de activo intangible, la entidad aplicará esa Norma en lugar de la presente. Por ejemplo, esta Norma no es aplicable a:
- (a) Activos intangibles mantenidos por la entidad para su venta en el curso ordinario de sus actividades (véase la NIC 2 *Inventarios*).
 - (b) Activos por impuestos diferidos (véase la NIC 12 *Impuesto a las Ganancias*).
 - (c) arrendamientos de activos intangibles contabilizados de acuerdo con la NIIF 16 *Arrendamientos*.
 - (d) Activos que surjan por beneficios a los empleados (véase la NIC 19 *Beneficios a los Empleados*).
 - (e) activos financieros tal como se define en la NIC 32. el reconocimiento y la medición de algunos activos financieros están cubiertos por la NIIF 10 *Estados Financieros Consolidados*, en la NIC 27 *Estados Financieros Separados*, y en la NIC 28 *Inversiones en Asociadas y Negocios Conjuntos*.
 - (f) Plusvalía adquirida en una combinación de negocios (véase la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*).

NIC 38

- (g) Costos de adquisición diferidos, y activos intangibles, surgidos de los derechos contractuales de una entidad aseguradora en los contratos de seguro que están dentro del alcance de la NIIF 4 *Contratos de Seguro*. La NIIF 4 establece requerimientos de revelación de información específicos para los citados costos de adquisición diferidos, pero no para los activos intangibles. Por ello, los requerimientos de revelación de información de esta Norma se aplican a dichos activos intangibles.
 - (h) Activos intangibles no corrientes (o incluidos en un grupo de activos para su disposición clasificados como mantenidos para la venta) de acuerdo con la NIIF 5 *Activos No Corrientes Mantenidos para la Venta y Operaciones Descontinuadas*.
 - (i) Activos que surgen de contratos con clientes que se reconocen de acuerdo con la NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias procedentes de Contratos con Clientes*.
- 4 Algunos activos intangibles pueden estar contenidos en, o contener, un soporte de naturaleza o apariencia física, como es el caso de un disco compacto (en el caso de programas informáticos), de documentación legal (en el caso de una licencia o patente) o de una película. Al determinar si un activo que incluye elementos tangibles e intangibles se tratará según la NIC 16 *Propiedades, Planta y Equipo*, o como un activo intangible según la presente Norma, la entidad realizará el oportuno juicio para evaluar cuál de los dos elementos tiene un peso más significativo. Por ejemplo, los programas informáticos para un ordenador que no pueda funcionar sin un programa específico son una parte integrante del equipo, y serán tratados como elementos de las propiedades, planta y equipo. Lo mismo se aplica al sistema operativo de un ordenador. Cuando los programas informáticos no constituyan parte integrante del equipo, serán tratados como activos intangibles.
- 5 Esta Norma es de aplicación, entre otros elementos, a los desembolsos por gastos de publicidad, formación del personal, comienzo de la actividad o de la entidad y a los correspondientes a las actividades de investigación y desarrollo. Las actividades de investigación y desarrollo están orientadas al desarrollo de nuevos conocimientos. Por tanto, aunque de este tipo de actividades pueda derivarse un activo con apariencia física (por ejemplo, un prototipo), la sustancia material del elemento es de importancia secundaria con respecto a su componente intangible, que viene constituido por el conocimiento incorporado al activo en cuestión.
- 6 Los derechos mantenidos por un arrendatario por acuerdos de concesión o licencia, para elementos tales como películas, grabaciones en vídeo, obras de teatro, manuscritos, patentes y derechos de autor, dentro del alcance de la presente Norma y que están excluidos del alcance de la NIIF 16.
- 7 Las exclusiones del alcance de una Norma pueden producirse en ciertas actividades u operaciones en las que, por ser de una naturaleza muy especializada, surjan aspectos contables que necesitan un tratamiento diferente. Este es el caso de la contabilización de los desembolsos por exploración, desarrollo o extracción de petróleo, gas y otros depósitos minerales, en las industrias extractivas, así como en el caso de los contratos de seguro. Por tanto,

esta Norma no es de aplicación a los desembolsos realizados en estas operaciones y contratos. No obstante, esta Norma será de aplicación a otros activos intangibles utilizados (como los programas informáticos) y otros desembolsos realizados (como los que correspondan al inicio de la actividad), en las industrias extractivas o en las entidades aseguradoras.

Definiciones

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

Un activo es un recurso:

- (a) controlado por la entidad como resultado de sucesos pasados; y
- (b) del que la entidad espera obtener beneficios económicos en el futuro.

Un activo intangible es un activo identificable de carácter no monetario y sin apariencia física.

Son activos monetarios tanto el dinero en efectivo como otros activos por los que se van a recibir unas cantidades fijas o determinables de dinero.

Amortización es la distribución sistemática del importe depreciable de un activo intangible durante los años de su vida útil.

Costo es el importe de efectivo o equivalentes al efectivo pagados, o el valor razonable de la contraprestación entregada para adquirir un activo en el momento de su adquisición o construcción, o, cuando sea aplicable, el importe atribuido a ese activo cuando sea inicialmente reconocido de acuerdo con los requerimientos específicos de otras NIIF, como por ejemplo la NIIF 2 Pagos Basados en Acciones.

Desarrollo es la aplicación de los resultados de la investigación o de cualquier otro tipo de conocimiento científico a un plan o diseño en particular para la producción de materiales, dispositivos, productos, métodos, procesos o sistemas nuevos, o sustancialmente mejorados, antes del comienzo de su producción o utilización comercial.

Importe depreciable es el costo de un activo, u otro importe que lo haya sustituido, menos su valor residual.

Importe en libros es el importe por el que un activo se reconoce en el estado de situación financiera, después de deducir la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro acumuladas que se refieran al mismo.

Investigación es todo aquel estudio original y planificado emprendido con la finalidad de obtener nuevos conocimientos científicos o tecnológicos.

Una pérdida por deterioro es el exceso del importe en libros de un activo sobre su importe recuperable.

Valor específico para una entidad es el valor presente de los flujos de efectivo que la entidad espera obtener del uso continuado de un activo y

NIC 38

de su disposición al término de su vida útil, o bien de los desembolsos que espera realizar para cancelar un pasivo.

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. (Véase la NIIF 13 Medición del Valor Razonable).

Valor residual de un activo intangible es el importe estimado que la entidad podría obtener de un activo por su disposición, después de haber deducido los costos estimados para su disposición, si el activo tuviera ya la edad y condición esperadas al término de su vida útil.

Vida útil es:

- (a) el periodo durante el cual se espera que la entidad utilice el activo; o**
- (b) el número de unidades de producción o similares que se espera obtener del mismo por parte de una entidad.**

Activos intangibles

9 Con frecuencia, las entidades emplean recursos, o incurren en pasivos, para la adquisición, desarrollo, mantenimiento o mejora de recursos intangibles tales como el conocimiento científico o tecnológico, el diseño e implementación de nuevos procesos o nuevos sistemas, las licencias o concesiones, la propiedad intelectual, los conocimientos comerciales o marcas (incluyendo denominaciones comerciales y derechos editoriales). Otros ejemplos comunes de partidas que están comprendidas en esta amplia denominación son los programas informáticos, las patentes, los derechos de autor, las películas, las listas de clientes, los derechos por servicios hipotecarios, las licencias de pesca, las cuotas de importación, las franquicias, las relaciones comerciales con clientes o proveedores, la lealtad de los clientes, las cuotas de mercado y los derechos de comercialización.

10 No todos los activos descritos en el párrafo 9 cumplen la definición de activo intangible, esto es, identificabilidad, control sobre el recurso en cuestión y existencia de beneficios económicos futuros. Si un elemento incluido en el alcance de esta Norma no cumpliera la definición de activo intangible, el importe derivado de su adquisición o de su generación interna, por parte de la entidad, se reconocerá como un gasto del periodo en el que se haya incurrido. No obstante, si el elemento se hubiese adquirido dentro de una combinación de negocios, formará parte de la plusvalía reconocida en la fecha de adquisición (véase el párrafo 68).

Identificabilidad

11 La definición de un activo intangible requiere que éste sea identificable para poderlo distinguir de la plusvalía. La plusvalía reconocida en una combinación de negocios es un activo que representa los beneficios económicos futuros que surgen de otros activos adquiridos en una combinación de negocios que no están identificados individualmente y reconocidos de forma separada. Los beneficios económicos futuros pueden proceder de sinergias entre los activos identificables

adquiridos o de activos que, individualmente, no cumplen las condiciones para su reconocimiento en los estados financieros.

12 Un activo es identificable si:

- (a) es separable, es decir, es susceptible de ser separado o escindido de la entidad y vendido, transferido, dado en explotación, arrendado o intercambiado, ya sea individualmente o junto con un contrato, activo identificable o pasivo con los que guarde relación, independientemente de que la entidad tenga la intención de llevar a cabo la separación; o**
- (b) surge de derechos contractuales o de otros derechos de tipo legal, con independencia de que esos derechos sean transferibles o separables de la entidad o de otros derechos y obligaciones.**

Control

- 13 Una entidad controlará un determinado activo siempre que tenga el poder de obtener los beneficios económicos futuros que procedan de los recursos que subyacen en el mismo, y además pueda restringir el acceso de terceras personas a tales beneficios. La capacidad que la entidad tiene para controlar los beneficios económicos futuros de un activo intangible tiene su justificación, normalmente, en derechos de tipo legal que son exigibles ante los tribunales. En ausencia de tales derechos de tipo legal, será más difícil demostrar que existe control. No obstante, la exigibilidad legal de un derecho sobre el elemento no es una condición necesaria para la existencia de control, puesto que la entidad puede ejercer el control sobre los citados beneficios económicos de alguna otra manera.
- 14 Los conocimientos técnicos y de mercado pueden dar lugar a beneficios económicos futuros. La entidad controlará esos beneficios si, por ejemplo, tiene protegidos tales conocimientos por derechos legales como la propiedad intelectual o el derecho de copia, la restricción de los acuerdos comerciales (si estuvieran permitidos), o bien por una obligación legal de los empleados de mantener la confidencialidad.
- 15 Una entidad puede poseer un equipo de personas capacitadas, de manera que pueda identificar posibilidades de mejorar su nivel de competencia mediante la mejora de su formación especializada, lo que producirá beneficios económicos en el futuro. La entidad puede también esperar que su personal continúe prestando sus servicios dentro de la entidad. No obstante, y con carácter general, la entidad tendrá un control insuficiente sobre los beneficios futuros esperados que pueda producir un equipo de empleados con mayor especialización y formación como para poder considerar que los importes dedicados a la formación cumplen la definición de activo intangible. Por razones similares, es improbable que las habilidades técnicas o de gerencia de carácter específico cumplan con la definición de activo intangible, a menos que estén protegidas por derechos legales para ser utilizadas y alcanzar los beneficios económicos que se espera de ellas, y que además cumplan el resto de condiciones de la definición de activo intangible.
- 16 La entidad puede tener una cartera de clientes o una determinada cuota de mercado y esperar que, debido a los esfuerzos empleados en desarrollar las

NIC 38

relaciones con los clientes y su lealtad, éstos vayan a continuar demandando los bienes y servicios que se les vienen ofreciendo. Sin embargo, en ausencia de derechos legales u otras formas de control que protejan esta expectativa de relaciones o de lealtad continuada por parte de los clientes, la entidad tendrá, por lo general, un grado de control insuficiente sobre los beneficios económicos que se podrían derivar de las mismas como para poder considerar que tales partidas (cartera de clientes, cuotas de mercado, relaciones con la clientela, lealtad de los clientes) cumplen la definición de activo intangible. Cuando no se tengan derechos legales para proteger las relaciones con los clientes, las transacciones de intercambio por las mismas o similares relaciones no contractuales con la clientela (distintas de las que sean parte de una combinación de negocios) demuestran que la entidad es, no obstante, capaz de controlar los futuros beneficios económicos esperados de la relación con los clientes. Como esas transacciones de intercambio también demuestran que las relaciones con el cliente son separables, dichas relaciones con la clientela se ajustan a la definición de un activo intangible.

Beneficios económicos futuros

- 17 Entre los beneficios económicos futuros procedentes de un activo intangible se incluyen los ingresos de actividades ordinarias procedentes de la venta de productos o servicios, los ahorros de costo y otros rendimientos diferentes que se deriven del uso del activo por parte de la entidad. Por ejemplo, el uso de la propiedad intelectual dentro del proceso de producción puede reducir los costos de producción futuros, en lugar de aumentar los ingresos de actividades ordinarias futuros.

Reconocimiento y medición

- 18 El reconocimiento de una partida como activo intangible exige, para la entidad, demostrar que el elemento en cuestión cumple:
- (a) la definición de activo intangible (véanse los párrafos 8 a 17); y
 - (b) los criterios para su reconocimiento (véanse los párrafos 21 a 23).
- Este requerimiento se aplicará a los costos soportados inicialmente para adquirir o generar internamente un activo intangible, y para aquellos en los que se haya incurrido posteriormente para añadir, sustituir partes del mismo o realizar su mantenimiento.
- 19 Los párrafos 25 a 32 abordan la aplicación de los criterios de reconocimiento a los activos intangibles adquiridos de forma separada, y los párrafos 33 a 43 tratan su aplicación a los activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios. El párrafo 44 trata la medición inicial de activos intangibles adquiridos a través de una subvención del gobierno, los párrafos 45 a 47 abordan el intercambio de activos intangibles, y los párrafos 48 a 50 el tratamiento de la plusvalía generada internamente. Los párrafos 51 a 67 tratan del reconocimiento inicial y la medición de los activos intangibles generados internamente.
- 20 La naturaleza de los activos intangibles es tal que, en muchos casos, no existe posibilidad de realizar adiciones al activo en cuestión o sustituciones de partes

del mismo. Consiguientemente, la mayoría de los desembolsos posteriores se hacen, probablemente, para mantener los futuros beneficios económicos esperados incorporados a un activo intangible existente, pero no satisfacen la definición de activo intangible ni los criterios de reconocimiento contenidos en esta Norma. Además, a menudo es más difícil atribuir un desembolso posterior directamente a un activo intangible determinado que a la entidad como un todo. Por tanto, sólo en raras ocasiones, los desembolsos posteriores —desembolsos efectuados tras el reconocimiento inicial de un activo intangible adquirido o después de completar un activo intangible generado internamente— se reconocerán en el importe en libros del activo. De acuerdo con el párrafo 63, los desembolsos posteriores sobre marcas, cabeceras de periódicos o revistas, denominaciones editoriales, listas de clientes u otras partidas similares (hayan sido adquiridas externamente o generadas internamente) se reconocerán siempre en el resultado del periodo en el que se incurran. Esto es así porque tales desembolsos no pueden distinguirse de los desembolsos para desarrollar el negocio considerado en su conjunto.

- 21 Un activo intangible se reconocerá si, y sólo si:**
- (a) es probable que los beneficios económicos futuros que se han atribuido al mismo fluyan a la entidad; y**
 - (b) el costo del activo puede medirse con fiabilidad.**

- 22 La entidad evaluará la probabilidad de obtener beneficios económicos futuros utilizando hipótesis razonables y fundadas que representen las mejores estimaciones de la gerencia respecto al conjunto de condiciones económicas que existirán durante la vida útil del activo.**

- 23** 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.

- 24 Un activo intangible se medirá inicialmente por su costo.**

Adquisición separada

- 25** Normalmente, el precio que una entidad paga para adquirir separadamente un activo intangible reflejará las expectativas acerca de la probabilidad de que los beneficios económicos futuros incorporados al activo fluyan a la entidad. En otras palabras, la entidad esperará que haya una entrada de beneficios económicos, incluso si existe incertidumbre sobre la fecha o el importe de éstos. Por tanto, el criterio de reconocimiento de la probabilidad que figura en el párrafo 21(a) se considerará siempre satisfecho en el caso de activos intangibles adquiridos de forma separada.

- 26** Además, el costo de un activo intangible adquirido de forma independiente puede, habitualmente, ser medido con fiabilidad. Esto es particularmente válido cuando la contrapartida por la compra adopta la forma de efectivo o de otros activos monetarios.

- 27** El costo de un activo intangible adquirido de forma separada comprende:

NIC 38

- (a) Su precio de adquisición, incluidos los aranceles de importación y los impuestos indirectos no recuperables que recaigan sobre la adquisición, después de deducir cualquier descuento o rebaja del precio; y
 - (b) cualquier costo directamente atribuible a la preparación del activo para su uso previsto.
- 28 Son ejemplos de costos atribuibles directamente:
- (a) los costos de las remuneraciones a los empleados (según se definen en la NIC 19), derivados directamente de poner el activo en sus condiciones de uso;
 - (b) honorarios profesionales surgidos directamente de poner el activo en sus condiciones de uso; y
 - (c) los costos de comprobación de que el activo funciona adecuadamente.
- 29 Ejemplos de desembolsos que no forman parte del costo de un activo intangible son:
- (a) los costos de introducción de un nuevo producto o servicio (incluidos los costos de actividades publicitarias y promocionales);
 - (b) 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); y
 - (c) los costos de administración y otros costos indirectos generales.
- 30 El reconocimiento de los costos en el importe en libros de un activo intangible finalizará cuando el activo se encuentre en el lugar y condiciones necesarias para operar de la forma prevista por la gerencia. Por ello, los costos soportados por la utilización o por la reprogramación del uso de un activo intangible no se incluirán en el importe en libros del activo. Por ejemplo, los siguientes costos no se incluirán en el importe en libros del activo intangible:
- (a) costos soportados cuando el activo, capaz de operar de la forma prevista por la gerencia, no ha comenzado a utilizarse; y
 - (b) pérdidas operativas iniciales, como las generadas mientras se desarrolla la demanda de los productos que se elaboran con el activo.
- 31 Algunas operaciones, si bien relacionadas con el desarrollo de un activo intangible, no son necesarias para ubicar al activo en las condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Estas operaciones accesorias pueden tener lugar antes o durante las actividades de desarrollo. Puesto que estas operaciones accesorias no son imprescindibles para que el activo pueda operar de la forma prevista por la gerencia, los ingresos y gastos asociados a las mismas se reconocerán en el resultado del periodo, mediante su inclusión dentro de la clase apropiada de ingresos y gastos.
- 32 Cuando el pago de un activo intangible se aplaze más allá de los términos normales de crédito, su costo será el equivalente al precio de contado. La diferencia entre este importe y el total de pagos a efectuar se reconocerá como un gasto por intereses a lo largo del periodo del crédito, a menos que se capitalice de acuerdo con la NIC 23 *Costos por Préstamos*.

Adquisición como parte de una combinación de negocios

- 33 De acuerdo con la NIIF 3 *Combinaciones de Negocios*, cuando se adquiriera un activo intangible en una combinación de negocios, su costo será su valor razonable en la fecha de adquisición. El valor razonable de un activo intangible reflejará las expectativas de los participantes del mercado en la fecha de la adquisición acerca de la probabilidad de que los beneficios económicos futuros incorporados al activo fluyan a la entidad. En otras palabras, la entidad esperará que haya una entrada de beneficios económicos, incluso si existe incertidumbre sobre la fecha o el importe de éstos. Por tanto, el criterio de reconocimiento de la probabilidad que figura en el párrafo 21(a) se considerará siempre satisfecho en el caso de activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios. Cuando un activo adquirido en una combinación de negocios sea separable o surja de derechos contractuales o de otro tipo legal, existirá información suficiente para medir con fiabilidad su valor razonable. Por tanto, el criterio de valoración de la fiabilidad incluido en el párrafo 21(b) se considerará siempre satisfecho en el caso de activos intangibles adquiridos en las combinaciones de negocios.
- 34 De acuerdo con esta Norma y la NIIF 3 (revisada en 2008), una adquirente reconocerá un activo intangible de la adquirida, en la fecha de la adquisición, de forma separada de la plusvalía, con independencia de que el activo haya sido reconocido por la adquirida antes de la combinación de negocios. Esto significa que la adquirente reconocerá como un activo, de forma separada de la plusvalía, un proyecto de investigación y desarrollo en curso de la adquirida si el proyecto satisface la definición de activo intangible. Un proyecto de investigación y desarrollo en proceso de la entidad adquirida cumplirá la definición de activo intangible cuando:
- (a) cumpla la definición de activo; y
 - (b) sea identificable, es decir, sea separable o surja de derechos contractuales o de otro tipo legal.

Activos intangibles adquiridos en una combinación de negocios

- 35 Cuando un activo intangible adquirido en una combinación de negocios sea separable o surja de derechos contractuales o de otro tipo, existirá información suficiente para medir con fiabilidad su valor razonable. Cuando exista un rango de posibles resultados con diferentes probabilidades para las estimaciones empleadas para medir el valor razonable de un activo intangible, esa incertidumbre se tendrá en cuenta en la medición del valor razonable del activo.
- 36 Un activo intangible adquirido en una combinación de negocios podría ser separable, pero solo junto con un contrato relacionado, activo o pasivo identificable. En tales casos, el adquirente reconocerá el activo intangible independientemente de la plusvalía, pero junto con la partida relacionada.
- 37 La entidad adquirente podrá reconocer un grupo de activos intangibles complementarios como un solo activo, siempre que los activos individuales tengan vidas útiles similares. Por ejemplo, los términos “marca” y “denominación comercial” se emplean a menudo como sinónimos de marca registrada y otro tipo de marcas. Sin embargo, los primeros son términos

NIC 38

comerciales generales, normalmente usados para hacer referencia a un grupo de activos complementarios como una marca registrada (o marca de servicios) junto a un nombre comercial, fórmulas, componentes y experiencia tecnológica asociados a dicha marca.

38 a
41 [Eliminado]

Desembolsos posteriores en un proyecto adquirido de investigación y desarrollo en proceso

42 **Los desembolsos por investigación o desarrollo que:**

- (a) **estén asociados con un proyecto de investigación y desarrollo en proceso, adquirido de forma independiente o en una combinación de negocios y reconocido como un activo intangible; y**
- (b) **se hayan generado después de la adquisición del citado proyecto se contabilizarán de acuerdo con lo establecido en los párrafos 54 a 62.**

43 La aplicación de lo exigido en los párrafos 54 a 62 implica que los desembolsos posteriores, asociados a un proyecto de investigación y desarrollo en curso adquirido de forma independiente o en una combinación de negocios y reconocidos como un activo intangible, serán:

- (a) reconocidos como un gasto cuando se incurre en ellos, si se trata de desembolsos de investigación;
- (b) reconocidos como un gasto cuando se incurra en ellos, si se trata de desembolsos por desarrollo que no cumplan los criterios, que figuran en el párrafo 57 para su reconocimiento como activo intangible; y
- (c) añadidos al importe en libros del proyecto de investigación y desarrollo en proceso adquirido, si los desembolsos por desarrollo cumplen los criterios de reconocimiento establecidos en el párrafo 57.

Adquisición mediante una subvención del gobierno

44 En algunos casos, un activo intangible puede ser adquirido sin cargo alguno, o por una contraprestación simbólica, mediante una subvención del gobierno. Esto puede suceder cuando un gobierno transfiere o asigna a una entidad activos intangibles, tales como derechos de aterrizaje, licencias para explotar emisoras de radio o televisión, licencias de importación o bien cuotas o derechos de acceso a otros recursos de carácter restringido. De acuerdo con la NIC 20 *Contabilización de las Subvenciones del Gobierno e Información a Revelar sobre Ayudas Gubernamentales*, una entidad puede optar por reconocer, en el momento inicial, tanto el activo intangible como la subvención, por sus valores razonables. Si la entidad decidiese no reconocer inicialmente el activo por su valor razonable, reconocerá el activo, inicialmente, por un importe nominal (el otro tratamiento permitido en la NIC 20), más cualquier desembolso que sea directamente atribuible a la preparación del activo para el uso que se pretende darle.

Permutas de activos

45 Algunos activos intangibles pueden haber sido adquiridos a cambio de uno o varios activos no monetarios, o de una combinación de activos monetarios y no

NIC 38

monetarios. La siguiente discusión se refiere solamente a la permuta de un activo no monetario por otro, pero también es aplicable a todas las permutas descritas en el primer inciso de este párrafo. El costo de dicho activo intangible se medirá por su valor razonable, a menos que (a) la transacción de intercambio no tenga carácter comercial, o (b) no pueda medirse con fiabilidad el valor razonable del activo recibido ni el del activo entregado. El activo adquirido se medirá de esta forma incluso cuando la entidad no pueda dar de baja inmediatamente el activo entregado. Si el activo adquirido no se mide por su valor razonable, su costo se medirá por el importe en libros del activo entregado.

46 Una entidad determinará si una transacción de intercambio tiene carácter comercial mediante la consideración de la medida en que se espera que cambien sus flujos de efectivo futuros como resultado de la transacción. Una transacción de intercambio tiene naturaleza comercial si:

- (a) la configuración (riesgo, calendario e importe) de los flujos de efectivo del activo recibido difiere de la configuración de los flujos de efectivo del activo transferido; o
- (b) el valor específico para la entidad, de la parte de sus actividades afectadas por la permuta, se ve modificado como consecuencia del intercambio; y
- (c) la diferencia identificada en (a) o en (b) es significativa al compararla con el valor razonable de los activos intercambiados.

Al determinar si una permuta tiene carácter comercial, el valor específico para la entidad de la parte de sus actividades afectadas por la transacción deberá tener en cuenta los flujos de efectivo después de impuestos. El resultado de estos análisis puede ser claro sin que la entidad tenga que realizar cálculos detallados.

47 En el apartado (b) del párrafo 21 se especifica que una condición para el reconocimiento de un activo intangible es que el costo de dicho activo pueda ser medido con fiabilidad. El valor razonable de un activo intangible puede medirse con fiabilidad si (a) la variabilidad en el rango de las mediciones del valor razonable del activo no es significativa, o (b) las probabilidades de las diferentes estimaciones, dentro de ese rango, pueden ser evaluadas razonablemente y utilizadas en la medición del valor razonable. Si la entidad es capaz de medir de forma fiable los valores razonables del activo recibido o del activo entregado, se utilizará el valor razonable del activo entregado para medir el costo del activo recibido, a menos que se tenga una evidencia más clara del valor razonable del activo recibido.

Plusvalía generada internamente

48 **La plusvalía generada internamente no se reconocerá como un activo.**

49 En algunos casos, se incurre en desembolsos para generar beneficios económicos futuros, sin que por ello se genere un activo intangible que cumpla con los criterios de reconocimiento establecidos en esta Norma. A menudo, se dice que estos desembolsos contribuyen a formar una plusvalía generada internamente. Este plusvalía generada por la propia entidad no se reconocerá como un activo porque no constituye un recurso identificable (es decir, no es separable ni surge de derechos contractuales o derechos legales de otro tipo), controlado por la entidad, que pueda ser medido de forma fiable por su costo.

NIC 38

- 50 Las diferencias existentes, en un momento determinado, entre el valor razonable de la entidad y el importe en libros de sus activos netos identificables pueden captar una amplia variedad de factores que afectan al valor razonable de la entidad en su conjunto. Sin embargo, no se puede considerar que estas diferencias representen el costo de los activos intangibles controlados por la entidad.

Otros activos intangibles generados internamente

- 51 En ocasiones, es difícil evaluar si un activo intangible generado internamente cumple los criterios para su reconocimiento como activo, a consecuencia de los problemas para:

- (a) Determinar si, y en qué momento, surge un activo identificable del que se vaya a derivar, de forma probable, la generación de beneficios económicos en el futuro; y
- (b) Establecer el costo del activo de forma fiable. En ciertos casos, el costo de generar un activo intangible internamente no puede distinguirse del costo de mantener o mejorar la plusvalía generada internamente, ni tampoco del costo que supone llevar a cabo día a día las actividades de la entidad.

Por tanto, además de cumplir con los requisitos para el reconocimiento y medición inicial de un activo intangible, la entidad aplicará las condiciones y guías establecidas en los párrafos 52 a 67, para todos los activos generados de forma interna.

- 52 Para evaluar si un activo intangible generado internamente cumple los criterios para su reconocimiento, la entidad clasificará la generación del activo en:

- (a) la fase de investigación; y
- (b) la fase de desarrollo.

A pesar de que los términos “investigación” y “desarrollo” han sido definidos en esta Norma, los de “fase de investigación” y “fase de desarrollo” tienen, a efectos de la misma, un significado más amplio.

- 53 Si la entidad no fuera capaz de distinguir la fase de investigación de la fase de desarrollo en un proyecto interno para crear un activo intangible, tratará los desembolsos que ocasione ese proyecto como si hubiesen sido soportados sólo en la fase de investigación.

Fase de investigación

- 54 **No se reconocerán activos intangibles surgidos de la investigación (o de la fase de investigación en proyectos internos). Los desembolsos por investigación (o en la fase de investigación, en el caso de proyectos internos), se reconocerán como gastos del periodo en el que se incurran.**

- 55 En la fase de investigación de un proyecto interno, la entidad no puede demostrar que exista un activo intangible que pueda generar probables beneficios económicos en el futuro. Por lo tanto, los desembolsos correspondientes se reconocerán como gastos en el momento en que se produzcan.

- 56 Son ejemplos de actividades de investigación:
- (a) actividades dirigidas a obtener nuevos conocimientos;
 - (b) la búsqueda, evaluación y selección final de aplicaciones de resultados de la investigación u otro tipo de conocimientos;
 - (c) la búsqueda de alternativas para materiales, aparatos, productos, procesos, sistemas o servicios; y
 - (d) la formulación, diseño, evaluación y selección final de posibles alternativas para materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios que sean nuevos o se hayan mejorado.

Fase de desarrollo

- 57 **Un activo intangible surgido del desarrollo (o de la fase de desarrollo en un proyecto interno) se reconocerá como tal si, y sólo si, la entidad puede demostrar todos los extremos siguientes:**
- (a) **Técnicamente, es posible completar la producción del activo intangible de forma que pueda estar disponible para su utilización o su venta.**
 - (b) **Su intención de completar el activo intangible en cuestión para usarlo o venderlo.**
 - (c) **Su capacidad para utilizar o vender el activo intangible.**
 - (d) **La forma en que el activo intangible vaya a generar probables beneficios económicos en el futuro. Entre otras cosas, la entidad debe demostrar la existencia de un mercado para la producción que genere el activo intangible o para el activo en sí, o bien, en el caso de que vaya a ser utilizado internamente, la utilidad del mismo para la entidad.**
 - (e) **La disponibilidad de los adecuados recursos técnicos, financieros o de otro tipo, para completar el desarrollo y para utilizar o vender el activo intangible.**
 - (f) **Su capacidad para medir, de forma fiable, el desembolso atribuible al activo intangible durante su desarrollo.**
- 58 En la fase de desarrollo de un proyecto interno, la entidad puede, en algunos casos, identificar un activo intangible y demostrar que el mismo puede generar probables beneficios económicos en el futuro. Esto se debe a que la fase de desarrollo en un proyecto cubre etapas más avanzadas que la fase de investigación.
- 59 Son ejemplos de actividades de desarrollo:
- (a) el diseño, construcción y prueba, anterior a la producción o utilización, de modelos y prototipos;
 - (b) el diseño de herramientas, troqueles, moldes y plantillas que impliquen tecnología nueva;
 - (c) el diseño, construcción y operación de una planta piloto que no tenga una escala económicamente rentable para la producción comercial; y

NIC 38

- (d) el diseño, construcción y prueba de una alternativa elegida para materiales, dispositivos, productos, procesos, sistemas o servicios que sean nuevos o se hayan mejorado.

60 Para demostrar si un activo intangible puede generar probables beneficios económicos futuros, la entidad evaluará los rendimientos económicos que se recibirán del mismo, utilizando los principios establecidos en la NIC 36 *Deterioro del Valor de los Activos*. Si el activo sólo generase rendimientos cuando actúa en combinación con otros activos, la entidad aplicará el concepto de unidad generadora de efectivo establecido en la NIC 36.

61 La disponibilidad de recursos para completar, utilizar y obtener beneficios procedentes de un activo intangible puede ser demostrada, por ejemplo, mediante la existencia de un plan de negocio que ponga de manifiesto los recursos técnicos, financieros o de otro tipo, necesarios, así como la capacidad de la entidad para proveerse de tales recursos. En ciertos casos, la entidad demostrará la disponibilidad de la financiación externa a través de la obtención de una indicación del prestamista sobre su voluntad para financiar el plan presentado.

62 Con frecuencia, el sistema de costos de la entidad puede medir de forma fiable los costos que conlleva la generación interna de un activo intangible, tales como los sueldos y otros desembolsos en los que se incurre para asegurar los derechos de la propiedad intelectual o las licencias, o bien para desarrollar programas informáticos.

63 **No se reconocerán como activos intangibles las marcas, las cabeceras de periódicos o revistas, los sellos o denominaciones editoriales, las listas de clientes u otras partidas similares que se hayan generado internamente.**

64 Los desembolsos incurridos para la generación interna de marcas, cabeceras de periódicos, sellos o denominaciones editoriales, listas de clientes u otras partidas similares, no pueden distinguirse del costo de desarrollar la actividad empresarial en su conjunto. Por lo tanto, estas partidas no se reconocerán como activos intangibles.

Costo de un activo intangible generado internamente

65 El costo de un activo intangible generado internamente, a efectos del párrafo 24, será la suma de los desembolsos incurridos desde el momento en que el elemento cumple las condiciones para su reconocimiento, establecidas en los párrafos 21, 22 y 57. El párrafo 71 prohíbe la reintegración, en forma de elementos del activo, de los desembolsos reconocidos previamente como gastos.

66 El costo de un activo intangible generado internamente comprenderá todos los costos directamente atribuibles necesarios para crear, producir y preparar el activo para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. Son ejemplos de costos atribuibles directamente:

- (a) los costos de materiales y servicios utilizados o consumidos en la generación del activo intangible;
- (b) los costos de las remuneraciones a los empleados (según se definen en la NIC 19) derivadas de la generación del activo intangible;

NIC 38

- (c) los honorarios para registrar los derechos legales; y
- (d) la amortización de patentes y licencias que se utilizan para generar activos intangibles.

En la NIC 23 se establecen los criterios para el reconocimiento de los costos por intereses como componentes del costo de los activos intangibles generados internamente.

67 Los siguientes conceptos no son componentes del costo de los activos intangibles generados internamente:

- (a) los gastos administrativos, de venta u otros gastos indirectos de carácter general, salvo que su desembolso pueda ser directamente atribuido a la preparación del activo para su uso;
- (b) las ineficiencias identificadas y las pérdidas operativas iniciales en las que se haya incurrido antes de que el activo alcance el rendimiento normal planificado; y
- (c) los desembolsos de formación del personal que ha de trabajar con el activo.

NIC 38

Ejemplo ilustrativo del párrafo 65

Una entidad está desarrollando un nuevo proceso productivo. A lo largo del año 20X5, los desembolsos realizados fueron de 1.000 u.m.,^(a) de las cuales 900 u.m. fueron soportadas antes del 1 de diciembre del 20X5, mientras que las 100 u.m. restantes lo fueron entre esa fecha y el 31 de diciembre de 20X5. La entidad es capaz de demostrar que, a 1 de diciembre de 20X5, el proceso productivo cumplía los criterios para su reconocimiento como activo intangible. Se estima que el importe recuperable del conjunto de conocimientos incorporados en el proceso es de 500 u.m. (considerando, en el cálculo del mismo, los desembolsos futuros de efectivo para completar el desarrollo del proceso productivo antes de poder ser utilizado).

Al final de 20X5, se reconocerá el proceso productivo como un activo intangible, con un costo de 100 u.m. (igual a los desembolsos realizados desde el momento en que se cumplieron los criterios para el reconocimiento, esto es, desde el 1 de diciembre de 20X5). Los desembolsos, por importe de 900 u.m., en los que se incurrió antes del 1 de diciembre de 20X5, se reconocerán como gastos del periodo, puesto que los criterios de reconocimiento no se cumplieron hasta esa fecha. Estos importes no formarán parte del costo del proceso productivo, una vez reconocido en el estado de situación financiera.

A lo largo del año 20X6, los desembolsos realizados han sido por importe de 2.000 u.m. Al final del año 20X6 se estima que el importe recuperable del conjunto de conocimientos incorporados en el proceso, hasta el momento, asciende a 1.900 u.m. (considerando, en el cálculo del mismo, los desembolsos futuros de efectivo para completar el desarrollo del proceso productivo antes de poder ser utilizado).

Al final de 20X6, el costo del proceso productivo será de 2.100 u.m. (100 por desembolsos reconocidos al final de 20X5, más las 2.000 u.m. generadas en 20X6). La entidad reconocerá una pérdida por deterioro del valor, por importe de 200 u.m., con el fin de ajustar el importe en libros antes del deterioro de su valor (que eran 2.100 u.m.), hasta alcanzar su importe recuperable (que es de 1.900 u.m.). Esta pérdida por deterioro del valor podrá revertir, en un periodo posterior, siempre que se cumplan los requisitos para su reversión, según se establecen en la NIC 36.

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

Reconocimiento como gasto

68 Los desembolsos sobre una partida intangible deberán reconocerse como un gasto cuando se incurra en ellos, a menos que:

- (a) **formen parte del costo de un activo intangible que cumpla con los criterios de reconocimiento (véanse los párrafos 18 a 67); o**
- (b) **la partida sea adquirida en una combinación de negocios, y no pueda ser reconocida como un activo intangible. Cuando éste sea el caso, formará parte del importe reconocido como plusvalía en la fecha de la adquisición (véase la NIIF 3).**

69 En algunos casos, se incurre en desembolsos para suministrar beneficios económicos futuros a una entidad, pero no se adquiere ni se crea ningún activo intangible ni otro tipo de activo que pueda ser reconocido como tal. En el caso del suministro de bienes, la entidad reconocerá estos desembolsos como un gasto siempre que tenga un derecho a acceder a esos bienes. En el caso de suministro de servicios, la entidad reconocerá el desembolso como un gasto siempre que reciba los servicios. Por ejemplo, los desembolsos para investigación se reconocerán como un gasto en el momento en que se incurra en ellos (véase el párrafo 54), excepto en el caso de que se adquieran como parte de una combinación de negocios. Otros ejemplos de desembolsos que se reconocen como un gasto en el momento en que se incurre en ellos son:

- (a) Gastos de establecimiento (esto es, costos de puesta en marcha de operaciones), salvo que las partidas correspondientes formen parte del costo de un elemento del propiedades, planta y equipo, siguiendo lo establecido en la NIC 16. Los gastos de establecimiento pueden consistir en costos de inicio de actividades, tales como costos legales y administrativos soportados en la creación de una entidad con personalidad jurídica, desembolsos necesarios para abrir una nueva instalación, una actividad o para comenzar una operación (costos de preapertura), o bien costos de lanzamiento de nuevos productos o procesos (costos previos a la operación).
- (b) Desembolsos por actividades formativas.
- (c) Desembolsos por publicidad y actividades de promoción (incluyendo los catálogos para pedidos por correo).
- (d) Desembolsos por reubicación o reorganización de una parte o la totalidad de una entidad.

69A Una entidad tiene el derecho de acceso a los bienes cuando los posea. De forma similar, tendrá derecho de acceso a esos bienes si éstos han sido construidos por un proveedor de acuerdo con los términos de un contrato de suministro, y la entidad puede exigir la entrega de los mismos a cambio de su pago. Los servicios se reciben cuando han sido prestados por el proveedor de acuerdo con un contrato de entrega a la entidad, y no cuando la entidad los utiliza para prestar otro servicio, por ejemplo, para realizar un anuncio comercial para sus clientes.

70 El párrafo 68 no impide que la entidad reconozca un pago anticipado como activo, cuando el pago por los bienes se haya realizado antes de que la entidad obtenga el derecho de acceso a esos bienes. De forma similar, el párrafo 68 no impide que ésta reconozca el pago anticipado como un activo, cuando dicho pago por servicios se haya realizado antes de que la entidad reciba esos servicios.

Los gastos de periodos anteriores no deben reconocerse como un activo

71 **Los desembolsos sobre un activo intangible reconocidos inicialmente como gastos del periodo no se reconocerán posteriormente como parte del costo de un activo intangible.**

NIC 38

Medición posterior al reconocimiento

72 **La entidad elegirá como política contable entre el modelo del costo del párrafo 74 o el modelo de revaluación del párrafo 75. Si un activo intangible se contabiliza según el modelo de revaluación, todos los demás activos pertenecientes a la misma clase también se contabilizarán utilizando el mismo modelo, a menos que no exista un mercado activo para esa clase de activos.**

73 Una clase de activos intangibles es un grupo de activos que tienen similar naturaleza y utilización en las operaciones de la entidad. Las partidas pertenecientes a la misma clase de activos intangibles se revaluarán simultáneamente para evitar revaluaciones selectivas de activos, y también que los importes de los activos intangibles en los estados financieros representen una mezcla de costos y valores referidos a fechas diferentes.

Modelo del costo

74 **Con posterioridad a su reconocimiento inicial, un activo intangible se contabilizará por su costo menos la amortización acumulada y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor.**

Modelo de revaluación

75 **Con posterioridad al reconocimiento inicial, un activo intangible se contabilizará por su valor revaluado, que es su valor razonable en el momento de la revaluación, menos la amortización acumulada, y el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor que haya sufrido. Para fijar el importe de las revaluaciones según esta Norma, el valor razonable se medirá por referencia a un mercado activo. Las revaluaciones se harán con suficiente regularidad, para asegurar que el importe en libros del activo, al final del periodo sobre el que se informa, no difiera significativamente del que podría determinarse utilizando el valor razonable.**

76 El modelo de revaluación no contempla:

- (a) la revaluación de los activos intangibles que no hayan sido reconocidos previamente como activos; o
- (b) el reconocimiento inicial de activos intangibles por valores diferentes de su costo.

77 El modelo de revaluación se aplicará después de que el activo haya sido reconocido inicialmente por su costo. No obstante, si sólo se llega a reconocer, como activo intangible, una parte del costo total del elemento, por no cumplir éste los criterios de reconocimiento hasta alcanzar una etapa intermedia del proceso de su producción (véase el párrafo 65), el modelo de revaluación se podrá aplicar a la totalidad del activo. Por otra parte, el modelo de revaluación puede ser aplicado también a un activo intangible que haya sido recibido mediante una subvención del gobierno y se haya reconocido por un valor simbólico (véase el párrafo 44).

- 78 Es poco común la existencia de un mercado activo para los activos intangibles, si bien cabe la posibilidad de que exista. Por ejemplo, en ciertos países pueden existir mercados activos para las licencias de taxi libremente transferibles, así como para las licencias o cuotas de pesca y producción. Sin embargo, no existen mercados activos para las marcas, cabeceras de periódicos o revistas, derechos sobre películas o partituras musicales, patentes o las marcas registradas, porque cada uno de estos activos tiene peculiaridades que los hacen únicos. Por otra parte, aunque los activos intangibles sean objeto de compraventa, los contratos se negocian entre compradores y vendedores que actúan aisladamente, y por ello las transacciones son relativamente infrecuentes. Por estas razones, el precio que se paga por un activo puede no suministrar la suficiente evidencia del valor razonable de otro distinto. Además, con mucha frecuencia, los precios no están disponibles para el público.
- 79 La frecuencia de las revaluaciones depende de la volatilidad de los valores razonables de los activos intangibles que sean objeto de revaluación. Si el valor razonable de un activo revaluado difiere, sustancialmente, de su importe en libros, será necesaria una nueva revaluación. Algunos activos intangibles pueden experimentar movimientos significativos y de carácter volátil en su valor razonable, de forma que sea preciso practicar revaluaciones anuales. Estas revaluaciones frecuentes serán innecesarias para activos intangibles con movimientos insignificantes en sus valores razonables.
- 80 Cuando se revalúe un activo intangible, el importe en libros de ese activo se ajustará al importe revaluado. En la fecha de la revaluación, el activo puede ser tratado de cualquiera de las siguientes maneras:
- (a) el importe en libros bruto se ajustará de forma que sea congruente con la revaluación del importe en libros del activo. Por ejemplo, el importe en libros bruto puede reexpresarse por referencia a información de mercado observable, o puede reexpresarse de forma proporcional al cambio en el importe en libros. La amortización acumulada en la fecha de la revaluación se ajustará para igualar la diferencia entre el importe en libros bruto y el importe en libros del activo después de tener en cuenta las pérdidas por deterioro de valor acumuladas; o
 - (b) la amortización acumulada se elimina contra el importe en libros bruto del activo.
- El importe del ajuste de la amortización acumulada forma parte del incremento o disminución del importe en libros, que se contabilizará de acuerdo con lo establecido en los párrafos 85 y 86.
- 81 **Si un activo intangible dentro de una clase de activos intangibles revaluados no pudiera ser objeto de revaluación porque no existe un mercado activo para el mismo, el elemento en cuestión se contabilizará según su costo menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas que le hayan podido afectar.**
- 82 **Si no pudiera seguir midiéndose el valor razonable de un activo intangible, por faltar el mercado activo que sirve de referencia, el importe en libros del elemento será el importe revaluado, en la fecha de la última**

NIC 38

revaluación por referencia al mercado activo, menos la amortización acumulada y las pérdidas por deterioro del valor acumuladas.

- 83 El hecho de que no siga existiendo un mercado activo para proceder a revaluar un elemento del activo intangible puede indicar que el valor de dicho activo se ha deteriorado, y por tanto que es preciso aplicar el contenido de la NIC 36.
- 84 Si, en alguna fecha posterior, el valor razonable del activo intangible pudiera medirse de nuevo por referencia a un mercado activo, se aplicará el modelo de revaluación desde esa misma fecha.
- 85 **Si se incrementa el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una revaluación, dicho aumento se reconocerá en otro resultado integral y acumulado en el patrimonio en una cuenta de superávit de revaluación. Sin embargo, el incremento se reconocerá en el resultado del periodo en la medida en que sea una reversión de un decremento por una revaluación del mismo activo reconocido anteriormente en el resultado del periodo.**
- 86 **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.**
- 87 Cuando se consideren realizados, los superávit de revaluación acumulados que formen parte del patrimonio pueden ser transferidos directamente a ganancias acumuladas. El importe total de los superávit de revaluación puede realizarse cuando se produzca la disposición del activo. No obstante, también puede considerarse realizada una parte del importe del superávit por revaluación, a medida que éste sea utilizado por la entidad; en cuyo caso el importe que se entenderá como realizado será la diferencia entre la amortización correspondiente al periodo corriente, calculada a partir del importe en libros revaluado, y la que hubiera sido calculada utilizando el costo histórico del activo. Esta transferencia del superávit de revaluación a las ganancias acumuladas no se hará a través de los resultados.

Vida útil

- 88 **Una entidad evaluará si la vida útil de un activo intangible es finita o indefinida y, si es finita, evaluará la duración o el número de unidades productivas u otras similares que constituyan su vida útil. La entidad considerará que un activo intangible tiene una vida útil indefinida cuando, sobre la base de un análisis de todos los factores relevantes, no exista un límite previsible al periodo a lo largo del cual se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo para la entidad.**
- 89 La contabilización de un activo intangible se basa en su vida útil. Un activo intangible con una vida útil finita se amortiza (véanse los párrafos 97 a 106), mientras que un activo intangible con una vida útil indefinida no se amortiza

NIC 38

(véanse los párrafos 107 a 110). Los ejemplos ilustrativos que acompañan a esta Norma ilustran la determinación de la vida útil para diferentes activos intangibles, y la posterior contabilización de dichos activos sobre la base de las determinaciones de la vida útil.

- 90 Para determinar la vida útil de un activo intangible, es preciso considerar muchos factores, entre los que figuran:
- (a) la utilización esperada del activo por parte de la entidad, así como si el elemento podría ser gestionado de forma eficiente por otro equipo directivo distinto;
 - (b) los ciclos típicos de vida del producto, así como la información pública disponible sobre estimaciones de la vida útil, para tipos similares de activos que tengan una utilización parecida;
 - (c) la incidencia de la obsolescencia técnica, tecnológica, comercial o de otro tipo;
 - (d) la estabilidad de la industria en la que opere el activo, así como los cambios en la demanda de mercado para los productos o servicios fabricados con el activo en cuestión;
 - (e) las actuaciones esperadas de los competidores, ya sean actuales o potenciales;
 - (f) el nivel de los desembolsos por mantenimiento necesarios para conseguir los beneficios económicos esperados del activo, así como la capacidad y voluntad de la entidad para alcanzar ese nivel;
 - (g) el periodo en que se controle el activo, si estuviera limitado, así como los límites, ya sean legales o de otro tipo, sobre el uso del elemento, tales como las fechas de caducidad de los arrendamientos relacionados con él; y
 - (h) si la vida útil del activo depende de las vidas útiles de otros activos poseídos por la entidad.
- 91 El término “indefinido” no significa “infinito”. La vida útil de un activo intangible refleja sólo el nivel de los desembolsos para mantenimiento futuros necesarios para preservar el activo en su nivel normal de rendimiento, evaluado en la fecha en la que se estima la vida útil del activo, así como la capacidad de la entidad y su intención de alcanzar dicho nivel. La conclusión de que la vida útil de un activo intangible es indefinida no debe depender del exceso de los desembolsos futuros planeados sobre los inicialmente requeridos para mantener el activo a ese nivel de desempeño.
- 92 Dada la historia actual de cambios rápidos en la tecnología, los programas informáticos así como otros activos intangibles estarán sometidos a una rápida obsolescencia tecnológica. Por tanto, es probable que a menudo será el caso de que su vida útil sea corta. Las reducciones futuras esperadas en el precio de venta de un elemento que se elabore utilizando un activo intangible podría indicar la expectativa de obsolescencia tecnológica o comercial del activo, lo cual, a su vez, podría reflejar una reducción de los beneficios económicos futuros incorporados al activo.

NIC 38

- 93 La vida útil de un activo intangible puede ser muy larga, o incluso indefinida. La incertidumbre existente justifica una estimación prudente de la vida útil del activo intangible, aunque no justifica la elección de un periodo de amortización que sea tan corto que resulte irreal.
- 94 **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. La vida útil de un derecho readquirido que haya sido reconocido como un activo intangible en una combinación de negocios es el periodo contractual restante del contrato en el que se concedió el derecho y no incluirá los periodos de renovación.**
- 95 Pueden existir factores económicos y legales que ejerzan influencia sobre la vida útil de un activo intangible. Los factores económicos determinarán el periodo a lo largo del cual se recibirán los beneficios económicos futuros. Los factores legales pueden restringir el intervalo de tiempo en el que la entidad controlará el acceso a estos beneficios. La vida útil será el periodo más corto de los determinados por estos factores.
- 96 La existencia de los siguientes factores, entre otros, indicará que la renovación de los derechos legales es prácticamente segura, sin incurrir en un costo significativo:
- (a) existe evidencia, posiblemente basada en la experiencia, de que se renovarán los derechos contractuales u otros derechos legales. Si la renovación es contingente porque precise del consentimiento de un tercero, es necesario contar con la evidencia de que el tercero accederá;
 - (b) existe evidencia de que las condiciones necesarias para obtener la renovación serán satisfechas; y
 - (c) el costo de renovación para la entidad no es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros que se espera que fluyan a la entidad a causa de la renovación.

Si el costo de la renovación es significativo en comparación con los beneficios económicos futuros que se espera que fluyan a la entidad a raíz de la renovación, los costos de “renovación” representarán, en el fondo, el costo de adquisición de un nuevo activo intangible en la fecha de renovación.

Activos intangibles con vidas útiles finitas

Periodo y método de amortización

- 97 **El importe depreciable de un activo intangible con una vida útil finita se distribuirá sobre una base sistemática a lo largo de su vida útil. La amortización comenzará cuando el activo esté disponible para su utilización, es decir, cuando se encuentre en la ubicación y condiciones necesarias para que pueda operar de la forma prevista por la gerencia. La**

amortización cesará en la fecha más temprana entre aquella en que el activo se clasifique como mantenido para la venta (o incluido en un grupo de activos para su disposición que se haya clasificado como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5, y la fecha en que se produzca la baja en cuentas del mismo. El método de amortización utilizado reflejará el patrón de consumo esperado, por parte de la entidad, de los beneficios económicos futuros derivados del activo. Si este patrón no pudiera ser determinado de forma fiable, se adoptará el método lineal de amortización. El cargo por amortización de cada período se reconocerá en el resultado del período, a menos que otra Norma permita o exija que dicho importe se incluya en el importe en libros de otro activo.

- 98 Pueden utilizarse diferentes métodos de amortización para distribuir el importe depreciable de un activo, de forma sistemática, a lo largo de su vida útil. Entre los mismos se incluyen el método lineal, el método de depreciación decreciente y el método de las unidades de producción. El método utilizado se seleccionará a partir del patrón esperado de consumo de los beneficios económicos futuros esperados incorporados en el activo, y se aplicará de forma congruente de período a período, a menos que se produzca una variación en los patrones esperados de consumo de dichos beneficios económicos futuros.
- 98A Existe una presunción refutable de que es inapropiado un método de amortización que se base en los ingresos de actividades ordinarias generadas por una actividad que incluye el uso de un activo intangible. Los ingresos de actividades ordinarias generados por una actividad que incluye el uso de un activo intangible, habitualmente, refleja factores que no están directamente vinculados con el consumo de los beneficios económicos incorporados en el activo intangible. Por ejemplo, los ingresos de actividades ordinarias se ven afectados por otra información y procesos, actividades de venta y cambios en los volúmenes de ventas y precios. El componente del precio de los ingresos de actividades ordinarias puede verse afectado por la inflación, la cual no tiene relación con la forma en que se consume el activo. Esta presunción puede evitarse solo en circunstancias limitadas:
- (a) en las que el activo intangible se expresa como una medida de los ingresos de actividades ordinarias, tal como se describe en el párrafo 98C; o
 - (b) cuando puede demostrarse que los ingresos de actividades ordinarias y el consumo de beneficios económicos del activo intangible están altamente correlacionados.
- 98B Al elegir un método de amortización apropiado, de acuerdo con el párrafo 98, una entidad podría determinar el factor limitativo predominante que es inherente al activo intangible. Por ejemplo, el contrato que establece los derechos de la entidad sobre el uso de un activo intangible puede especificar el uso por la entidad de dicho activo intangible como por un número predeterminado de años (es decir, temporal), un número de unidades producidas o un importe total fijo de ingresos de actividades ordinarias generados. La identificación de este factor limitativo predominante sirve como punto de

NIC 38

partida para la identificación de la base apropiada de amortización, pero puede aplicarse otra base si refleja de forma más cercana el patrón esperado de consumo de los beneficios económicos.

- 98C En la circunstancia en la cual el factor limitativo predominante que es inherente a un activo intangible sea el logro de un umbral de unos ingresos de actividades ordinarias, los ingresos de actividades ordinarias a generar puede ser una base de amortización apropiada. Por ejemplo, una entidad podría adquirir una concesión para explorar y extraer oro de una mina de oro. El vencimiento del contrato puede basarse en un importe fijo de ingresos de actividades ordinarias totales a generar por la extracción (por ejemplo, un contrato puede permitir la extracción de oro de la mina hasta que los ingresos de actividades ordinarias acumulados totales por la venta de oro alcance los doscientos mil millones de u.m.) y no basarse en el tiempo o en una cantidad de oro extraída. En otro ejemplo, el derecho a operar una autopista de peaje podría basarse en un importe total fijo de ingresos de actividades ordinarias a generar a partir de los peajes acumulados cargados (por ejemplo, un contrato podría permitir la operación de la autopista de peaje hasta que el importe acumulado de peajes generados alcance 100 millones de u.m.). En el caso de que los ingresos de actividades ordinarias hayan sido establecidos como el factor limitativo predominante en el contrato para el uso del activo intangible, los ingresos de actividades ordinarias que se tienen que generar puede ser una base apropiada para la amortización del activo intangible, siempre que el contrato especifique un importe total fijo de ingresos de actividades ordinarias a generar sobre el cual se vaya a determinar la amortización.

- 99 Normalmente, la amortización se reconocerá en el resultado del periodo. No obstante, en ocasiones, los beneficios económicos futuros incorporados a un activo se absorben dentro de la entidad, en la producción de otros activos. En estos casos, el cargo por amortización formará parte del costo de esos otros activos y se incluirá en su importe en libros. Por ejemplo, la amortización de los activos intangibles utilizados en el proceso de producción se incorporará al importe en libros de las inventarios (véase la NIC 2 *Inventarios*).

Valor residual

- 100 **Se supondrá que el valor residual de un activo intangible con vida útil finita es nulo a menos que:**
- (a) **haya un compromiso, por parte de un tercero, de comprar el activo al final de su vida útil; o**
 - (b) **exista un mercado activo (tal como se define en la NIIF 13) para el activo, y:**
 - (i) **pueda determinarse el valor residual con referencia a este mercado; y**
 - (ii) **sea probable que este mercado existirá al final de la vida útil del activo.**

NIC 38

- 101 El importe depreciable de un activo con vida útil finita se determinará después de deducir su valor residual. Un valor residual distinto de cero implica que la entidad espera disponer el activo intangible antes de que termine su vida económica.
- 102 La estimación del valor residual de un activo se basa en el importe recuperable a través de la disposición, utilizando los precios existentes en la fecha de la estimación para la venta de un activo similar que haya alcanzado el término de su vida útil y haya operado en condiciones similares a aquellas en las que el activo se utilizará. El valor residual se revisará al término de cada periodo anual. Un cambio en el valor residual del activo se contabilizará como un cambio en una estimación, de acuerdo con la NIC 8 *Políticas contables, Cambios en las Estimaciones Contables y Errores*.
- 103 El valor residual de un activo intangible podría aumentar hasta un importe igual o mayor que el importe en libros del activo. En ese caso, el cargo por amortización del activo será nulo, a menos y hasta que su valor residual disminuya posteriormente hasta un importe inferior al importe en libros del activo.

Revisión del periodo y del método de amortización

- 104 **Tanto el periodo como el método de amortización utilizado para un activo intangible con vida útil finita se revisarán, como mínimo, al final de cada periodo. Si la nueva vida útil esperada difiere de las estimaciones anteriores, se cambiará el periodo de amortización para reflejar esta variación. Si se ha experimentado un cambio en el patrón esperado de generación de beneficios económicos futuros por parte del activo, el método de amortización se modificará para reflejar estos cambios. Los efectos de estas modificaciones en el periodo y en el método de amortización se tratarán como cambios en las estimaciones contables, según lo establecido en la NIC 8.**
- 105 A lo largo de la vida del activo intangible, puede ponerse de manifiesto que la estimación de la vida útil resulta inadecuada. Por ejemplo, el reconocimiento de una pérdida por deterioro del valor podría indicar que el periodo de amortización debe modificarse.
- 106 Con el transcurso del tiempo, el patrón de aparición de los beneficios futuros esperados por la entidad, para un determinado activo intangible, puede cambiar. Por ejemplo, puede ponerse de manifiesto que, en lugar de aplicar el método de amortización lineal, resulta más apropiado el método de amortización basado en aplicar un porcentaje constante sobre el importe en libros al comienzo de cada periodo. Otro ejemplo se produce cuando se aplaza el uso de los derechos representados por una licencia, a la espera de actuaciones ligadas a otros componentes del plan de actividad. En ese caso, los beneficios económicos procedentes del activo pueden no empezar a recibirse hasta periodos posteriores.

Activos intangibles con vidas útiles indefinidas

- 107 **Los activos intangibles con una vida útil indefinida no se amortizarán.**

NIC 38

- 108 Según la NIC 36, la entidad comprobará si un activo intangible con una vida útil indefinida ha experimentado una pérdida por deterioro del valor comparando su importe recuperable con su importe en libros
- (a) anualmente, y
 - (b) en cualquier momento en el que exista un indicio de que el activo puede haber deteriorado su valor.

Revisión de la evaluación de la vida útil

- 109 **La vida útil de un activo intangible que no está siendo amortizado se revisará cada periodo para determinar si existen hechos y circunstancias que permitan seguir manteniendo una vida útil indefinida para ese activo. Si no existen esas circunstancias, el cambio en la vida útil de indefinida a finita se contabilizará como un cambio en una estimación contable, de acuerdo con la NIC 8.**
- 110 Con arreglo a la NIC 36, reconsiderar la vida útil de un activo intangible como finita, en lugar de como indefinida, es un indicio de que el activo puede haber visto deteriorado su valor. Como consecuencia, la entidad comprobará si el valor del activo se ha deteriorado, comparando su importe recuperable, determinado de acuerdo con la NIC 36, con su importe en libros, y reconociendo cualquier exceso del importe en libros sobre el importe recuperable como una pérdida por deterioro del valor.

Recuperación del importe en libros—pérdidas por deterioro del valor

- 111 Para determinar si se ha deteriorado el valor de los activos intangibles, la entidad aplicará la NIC 36. En dicha Norma se explica cuándo y cómo ha de proceder la entidad para revisar el importe en libros de sus activos, y también cómo ha de determinar el importe recuperable de un determinado activo, para reconocer o revertir una pérdida por deterioro del valor.

Retiros y disposiciones de activos intangibles

- 112 **Un activo intangible se dará de baja en cuentas:**
- (a) por su disposición; o
 - (b) cuando no se espere obtener beneficios económicos futuros por su uso o disposición.
- 113 **La pérdida o ganancia surgida al dar de baja un activo intangible se determinará como la diferencia entre el importe neto obtenido por su disposición, si lo hubiera, y el importe en libros del activo. Se reconocerá en el resultado del periodo cuando el activo se dé de baja en cuentas (a menos que la NIIF 16 establezca otra cosa, en una venta con arrendamiento posterior). Las ganancias no se clasificarán como ingresos de actividades ordinarias.**
- 114 La disposición de un elemento de propiedades, planta y equipo puede llevarse a cabo de diversas maneras (por ejemplo, mediante la venta, realizando sobre la

NIC 38

misma un contrato de arrendamiento financiero o por donación). La fecha de disposición de un activo intangibles es la fecha en que el receptor obtiene el control de ese activo de acuerdo con los requerimientos para determinar cuándo se satisface una obligación de desempeño de la NIIF 15. La NIIF 16 se aplicará a las disposiciones por una venta con arrendamiento posterior.

- 115 Si, de acuerdo con el criterio de reconocimiento del párrafo 21, la entidad reconociera dentro del importe en libros de un activo el costo de derivado de la sustitución de parte del activo intangible, dará de baja el importe en libros de la parte sustituida. Si no fuera practicable para la entidad la determinación del importe en libros de la parte sustituida, podrá utilizar el costo de la sustitución como indicativo de cuál podría ser el costo de la parte sustituida, en la fecha en la que fue adquirido o generado internamente.
- 115A En el caso de un derecho readquirido en una combinación de negocios que se revenda posteriormente a un tercero, el importe en libros relacionado, si lo hubiera, se deberá utilizar para determinar la ganancia o pérdida de la reventa.
- 116 El importe de la contraprestación a incluir en la ganancia o pérdida que surge de la baja en cuentas de una partida de propiedades, planta y equipo se determina de acuerdo con los requerimientos para determinar el precio de la transacción de los párrafos 47 a 72 de la NIIF 15. Los cambios posteriores al importe estimado de la contraprestación incluida en la ganancia o pérdida se contabilizarán de acuerdo con los requerimientos para cambios en el precio de la transacción de la NIIF 15.
- 117 La amortización de un activo intangible con una vida útil finita no terminará cuando el activo intangible no vaya a ser usado más, a menos que el activo haya sido completamente amortizado o se clasifique como mantenido para la venta (o incluido en un grupo de activos para su disposición que se clasifique como mantenido para la venta) de acuerdo con la NIIF 5.

Información a revelar

General

- 118 **La entidad revelará la siguiente información para cada una de las clases de activos intangibles, distinguiendo entre los activos intangibles que se hayan generado internamente y los demás:**
- (a) **si las vidas útiles son indefinidas o finitas y, en este caso, las vidas útiles o los porcentajes de amortización utilizados;**
 - (b) **los métodos de amortización utilizados para los activos intangibles con vidas útiles finitas;**
 - (c) **el importe en libros bruto y la amortización acumulada (junto con el importe acumulado de las pérdidas por deterioro del valor), tanto al principio como al final de cada periodo;**
 - (d) **la partida o partidas del estado de resultado integral en las que está incluida la amortización de los activos intangibles;**
 - (e) **una conciliación entre los valores en libros al principio y al final del periodo, mostrando:**

NIC 38

- (i) los incrementos, con indicación separada de los que procedan de desarrollos internos, aquellos adquiridos por separado y los adquiridos en combinaciones de negocios;
- (ii) los activos clasificados como mantenidos para la venta o incluidos en un grupo de activos para su disposición que haya sido clasificado como mantenido para la venta, de acuerdo con la NIIF 5, así como otras disposiciones;
- (iii) los incrementos y decrementos, durante el periodo, procedentes de revaluaciones efectuadas según se indica en los párrafos 75, 85 y 86, así como de pérdidas por deterioro del valor reconocidas o revertidas en otro resultado integral siguiendo las reglas de la NIC 36 (si las hubiere);
- (iv) las pérdidas por deterioro del valor reconocidas en el resultado del periodo aplicando la NIC 36 (si las hubiere);
- (v) las reversiones de anteriores pérdidas por deterioro del valor, a lo largo del periodo, de acuerdo con la NIC 36 (si las hubiere);
- (vi) el importe de la amortización reconocida durante el periodo;
- (vii) las diferencias netas de cambio derivadas de la conversión de estados financieros a la moneda de presentación, y de la conversión de una operación en el extranjero a la moneda de presentación de la entidad; y
- (viii) otros cambios habidos en el importe en libros durante el periodo.

119 Una clase de activos intangibles es un grupo de activos que tienen similar naturaleza y utilización en las operaciones de la entidad. Los siguientes son ejemplos de clases separadas:

- (a) marcas;
- (b) cabeceras de periódicos o revistas y sellos o denominaciones editoriales;
- (c) programas y aplicaciones informáticas;
- (d) concesiones y franquicias;
- (e) derechos de propiedad intelectual, patentes y otras manifestaciones de la propiedad industrial o derechos de explotación;
- (f) recetas o fórmulas, modelos, diseños y prototipos; y
- (g) activos intangibles en proceso.

Las clases mencionadas arriba pueden ser desagregadas (o agregadas) en otras más pequeñas (más grandes), siempre que ello genere una información más relevante para los usuarios de los estados financieros.

120 La entidad incluirá información sobre los activos intangibles que hayan sufrido pérdidas por deterioro del valor, de acuerdo con la NIC 36, además de la requerida en el párrafo 118(e)(iii) a (v).

121 La NIC 8 exige que la entidad revele la naturaleza y efecto de los cambios en las estimaciones contables que tengan un efecto significativo en el periodo corriente, o que se espera que tengan repercusión significativa en futuros periodos. Estas revelaciones de información pueden surgir por cambios en:

- (a) la evaluación de la vida útil de un activo intangible;
- (b) el método de amortización; o
- (c) los valores residuales.

122 **Una entidad revelará también:**

- (a) **En el caso de un activo intangible con vida útil indefinida, el importe en libros de dicho activo y las razones sobre las que se apoya la estimación de una vida útil indefinida. Al aportar estas razones, la entidad describirá el factor o los factores que han jugado un papel significativo al determinar que el activo tiene una vida útil indefinida.**
- (b) **Una descripción, el importe en libros y del periodo restante de amortización de cualquier activo intangible individual que sea significativo en los estados financieros de la entidad.**
- (c) **Para los activos intangibles adquiridos mediante una subvención del gobierno y reconocidos inicialmente por su valor razonable (véase el párrafo 44):**
 - (i) **el valor razonable por el que se han registrado inicialmente tales activos;**
 - (ii) **su importe en libros; y**
 - (iii) **si la medición posterior al reconocimiento inicial se realiza utilizando el modelo del costo o el modelo de revaluación.**
- (d) **La existencia y el importe en libros de los activos intangibles cuya titularidad tiene alguna restricción, así como el importe en libros de los activos intangibles que sirven como garantías de deudas.**
- (e) **El importe de los compromisos contractuales para la adquisición de activos intangibles.**

123 Cuando la entidad proceda a describir el factor o factores que han jugado un papel importante en la determinación del hecho de que el activo intangible tiene una vida útil indefinida, considerará la lista de los factores del párrafo 90.

Activos intangibles medidos posteriormente según el modelo de revaluación

124 **En el caso de activos intangibles contabilizados por sus valores revaluados, la entidad revelará la siguiente información:**

- (a) **por clase de activos intangibles:**
 - (i) **la fecha efectiva de la revaluación;**
 - (ii) **el importe en libros de los activos intangibles revaluados; y**

NIC 38

- (iii) **el importe en libros que se habría reconocido si los activos intangibles se hubieran medido posteriormente utilizando el modelo del costo del párrafo 74; y**
 - (b) **el importe del superávit de revaluación, tanto al principio como al final del periodo, que proceda de los activos intangibles, indicando los cambios habidos durante el periodo, así como cualquier restricción para la distribución de su saldo entre los accionistas.**
 - (c) [eliminado]
- 125 Puede ser necesaria la agregación de las clases de activos intangibles revaluados en clases de mayor tamaño a efectos de información a revelar. No obstante, las citadas clases no se agregarán si de esta presentación pudieran resultar saldos mixtos que incluyeran activos intangibles medidos según el modelo del costo junto con otros medidos según el modelo de revaluación.

Desembolsos por investigación y desarrollo

- 126 **La entidad revelará el importe agregado de los desembolsos por investigación y desarrollo que se hayan reconocido como gastos durante el periodo.**
- 127 Los desembolsos por investigación y desarrollo incluirán todos los que sean directamente atribuibles a las actividades de investigación y desarrollo (véanse los párrafos 66 y 67, donde figuran las indicaciones sobre los tipos de desembolsos que se pueden incluir para cumplir los objetivos de las exigencias informativas señaladas en el párrafo 126).

Otra información

- 128 Se aconseja, pero no se exige, que las entidades aporten la siguiente información:
- (a) una descripción de los activos intangibles completamente amortizados que se encuentren todavía en uso; y
 - (b) una breve descripción de los activos intangibles significativos controlados por la entidad, pero que no se reconozcan como activos por no cumplir los criterios de reconocimiento fijados en esta Norma, o porque fueron adquiridos o generados antes de que tuviese vigencia la versión de la NIC 38 *Activos Intangibles* emitida en 1998.

Disposiciones transitorias y fecha de vigencia

- 129 [Eliminado]
- 130 Una entidad aplicará esta Norma:
- (a) para la contabilización de activos intangibles adquiridos en combinaciones de negocios en las que la fecha del acuerdo sea a partir del 31 de marzo de 2004; y
 - (b) para la contabilización de todos los demás activos intangibles de forma prospectiva desde el comienzo del primer periodo anual a partir del 31 de marzo de 2004. Así, la entidad no ajustará el importe en libros de

NIC 38

los activos intangibles reconocidos en esa fecha. Sin embargo, la entidad aplicará, en esa misma fecha, esta Norma al reconsiderar las vidas útiles de dichos activos intangibles. Si, como resultado de esa reestimación, la entidad cambia su evaluación de la vida útil de un activo, ese cambio se contabilizará como un cambio en la estimación contable, de acuerdo con la NIC 8.

- 130A Una entidad aplicará las modificaciones del párrafo 2 en los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2006. Si una entidad aplica la NIIF 6 para un periodo anterior, dichas modificaciones deben ser aplicadas para ese periodo anterior.
- 130B La NIC 1 *Presentación de Estados Financieros* (revisada en 2007) modificó la terminología utilizada en las NIIF. Además, modificó los párrafos 85, 86 y 118(e)(iii). Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Si una entidad utiliza la NIC 1 (revisada en 2007) en un periodo anterior, aplicará las modificaciones a dicho periodo.
- 130C La NIIF 3 (revisada en 2008) modificó los párrafos 12, 33 a 35, 68, 69, 94 y 130, eliminó los párrafos 38 y 129, y añadió el párrafo 115A. El documento *Mejoras a las NIIF* emitido en abril de 2009 modificó los párrafos 36 y 37. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2009. Por ello, no se ajustarán los importes reconocidos para los activos intangibles y la plusvalía en combinaciones de negocios anteriores. Si una entidad aplica la NIIF 3 (revisada en 2008) a un periodo anterior, las modificaciones se aplicarán a ese periodo, y revelará ese hecho.
- 130D Se modificaron los párrafos 69, 70 y 98, y se añadió el párrafo 69A mediante el documento *Mejoras a las NIIF* emitido en mayo de 2008. Una entidad aplicará esas modificaciones a periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2009. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplicase las modificaciones en un período que comience con anterioridad, revelará este hecho.
- 130E [Eliminado]
- 130F Las NIIF 10 y NIIF 11 *Acuerdos Conjuntos*, emitidas en mayo de 2011, modificaron el párrafo 3(e). Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique las NIIF 10 y NIIF 11.
- 130G La NIIF 13, emitida en mayo de 2011, modificó los párrafos 8, 33, 47, 50, 75, 78, 82, 84, 100 y 124, y eliminó los párrafos 39 a 41 y 130E. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 13.
- 130H *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012*, emitido en diciembre de 2013, modificó el párrafo 80. Una entidad aplicará esa modificación para los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de julio de 2014. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad utilizase la modificación en un periodo que comience con anterioridad, revelará ese hecho.
- 130I Una entidad aplicará la modificación realizada por el documento *Mejoras Anuales a las NIIF, Ciclo 2010-2012* a todas las revaluaciones reconocidas en periodos

NIC 38

anuales que comiencen a partir de la fecha de aplicación inicial de esa modificación y en el periodo anual anterior inmediato. Una entidad puede también presentar información comparativa ajustada para cualquiera de los periodos anteriores presentados, pero no se requiere que lo haga. Si una entidad presenta información comparativa no ajustada sobre periodos anteriores, identificará con claridad la información que no ha sido ajustada, señalará que ha sido preparada sobre una base diferente, y explicará esa base.

- 130J *Aclaración de los Métodos Aceptables de Depreciación y Amortización* (Modificaciones a las NIC 16 y NIC 38), emitido en mayo de 2014, modificó los párrafos 92 y 98 y añadió los párrafos 98A a 98C. Una entidad aplicará esas modificaciones de forma prospectiva a los periodos anuales que comiencen a partir del 1 de enero de 2016. Se permite su aplicación anticipada. Si una entidad aplica esas modificaciones en un periodo anterior, revelará este hecho.
- 130K La NIIF 15 *Ingresos de Actividades Ordinarias Procedentes de Contratos con Clientes* emitida en mayo de 2014, modificó los párrafos 3, 114 y 116. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 15.
- 130L La NIIF 16, emitida en enero de 2016, modificó los párrafos 3, 6, 113 y 114. Una entidad aplicará esas modificaciones cuando aplique la NIIF 16.

Permutas de activos similares

- 131 La exigencia, contenida en los párrafos 129 y en el apartado (b) del párrafo 130, de aplicar esta Norma de forma prospectiva, significa que si una permuta de activos fue medida antes de la fecha de vigencia de esta Norma, sobre la base del importe en libros del activo entregado, la entidad no reexpresará el importe en libros del activo adquirido para reflejar su valor razonable en la fecha de adquisición.

Aplicación anticipada

- 132 Se aconseja a las entidades a las que se aplique el párrafo 130 que apliquen los requerimientos de esta Norma antes de las fechas de vigencia especificadas en el párrafo 130. No obstante, si la entidad aplicase esta Norma antes de esas fechas efectivas, también aplicará al mismo tiempo la NIIF 3 y la NIC 36 (revisada en 2004).

Derogación de la NIC 38 (aprobada en 1998)

- 133 Esta Norma deroga a la NIC 38 *Activos Intangibles* (emitida en 1998).